

**Rechtssache C-733/23**

**Zusammenfassung eines Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1  
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

**Eingangsdatum:**

1. Dezember 2023

**Vorlegendes Gericht:**

Administrativen sad Burgas (Bulgarien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

21. November 2023

**Kassationsbeschwerdeführerin:**

„Beach and bar management“ EOOD

**Kassationsbeschwerdegegner:**

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ Burgas

---

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Kassationsbeschwerdeverfahren aufgrund der Kassationsbeschwerde der „Beach and bar management“ gegen die Entscheidung des Rayonen sad Burgas (Rayongericht Burgas), mit der der vom Beklagten erlassene Bußgeldbescheid bestätigt wurde, mit dem gegen die Kassationsbeschwerdeführerin ein Bußgeld wegen einer Zuwiderhandlung gegen das Steuerrecht verhängt wurde.

Vereinbarkeit der Kumulierung von Verwaltungszwangsmaßnahmen und finanziellen Sanktionen, die gegen dieselbe Person für ein und dieselbe Zuwiderhandlung in unterschiedlichen Verfahren angeordnet werden, mit Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (Charta).

Vereinbarkeit einer verwaltungsrechtlichen Sanktion in Form eines „Bußgelds“ mit einer hohen Untergrenze, wobei für das Gericht keine verfahrensrechtliche Möglichkeit vorgesehen ist, einen Betrag unter der Untergrenze oder eine mildere Art der Sanktion festzusetzen, mit Art. 49 Abs. 3 der Charta.

Vereinbarkeit der Anordnung einer gesamten Verwaltungszwangmaßnahme für mehrfache Zuwiderhandlungen sowie der Zulässigkeit ihrer vorläufigen Vollstreckung, bevor sie Bestandskraft erlangt hat, ohne dass eine verfahrensrechtliche Möglichkeit zur Überprüfung ihrer Verhältnismäßigkeit in Bezug auf die Schwere jeder einzelnen verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlung für das Gericht oder den Rechtsverletzer selbst vorgesehen ist, mit Art. 47 Abs. 1 und Art. 49 Abs. 3 der Charta.

## **Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens**

Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht nach Art. 267 Abs. 1 Buchst. b AEUV.

### **Vorlagefragen**

1. Sind Art. 325 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dahin auszulegen, dass sie nationale Rechtsvorschriften zulassen, wonach für mehrfache Verletzungen steuerlicher Pflichten eine Gesamtmaßnahme („Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“) angeordnet werden kann, wenn diese ausschließlich die Begrenzung der nachteiligen Auswirkungen, einschließlich des Ausmaßes der Schädigungen der finanziellen Interessen der Europäischen Union, aber keine Bestrafung des Rechtsverletzers bezweckt, ohne dass diese Maßnahme die Möglichkeit beschränkt, gegen Letzteren eigenständige Verfahren mit repressivem Charakter für jede dieser Verletzungen steuerlicher Pflichten durchzuführen, in denen gegen die steuerpflichtige Person eine Maßnahme in Form einer finanziellen Sanktion verhängt werden soll, wobei der nationale Richter verpflichtet ist, in jedem Einzelfall zu prüfen und festzustellen, welche der beiden Ziele mit der zuvor angeordneten gesamten Verwaltungszwangmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“ verfolgt wird – ein vorbeugend-begrenzendes oder ein repressives?
2. Sind Art. 325 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie Art. 49 Abs. 3 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dahin auszulegen, dass sie eine Sanktionsregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht zulassen, die unabhängig von der Art und der Schwere der Zuwiderhandlungen eine beträchtliche Untergrenze für die Sanktion in Gestalt einer finanziellen Sanktion festlegt, ohne die Möglichkeit vorzusehen, dass eine Sanktion unter dem gesetzlichen Mindestmaß verhängt oder die Strafe durch eine mildere ersetzt wird?

3. Sind Art. 325 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie Art. 47 Abs. 1, Art. 48 Abs. 1 und Art. 49 Abs. 3 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dahin auszulegen, dass sie nationale Rechtsvorschriften nicht zulassen, wonach für mehrfache Verletzungen steuerlicher Pflichten eine Gesamtmaßnahme („Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“) angeordnet und – vor ihrer Bestandskraft – vorläufig vollstreckt werden kann, ohne dass dem Gericht und dem Rechtsverletzer selbst die Möglichkeit eingeräumt wird, ihre Verhältnismäßigkeit in Bezug auf die Schwere jeder einzelnen verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlung zu prüfen?

### **Unionsrechtliche Vorschriften und Rechtsprechung**

AEUV, Art. 325 Abs. 1 und 2

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Richtlinie 2006/112), Art. 273

Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta), Art. 47 Abs. 1, Art. 49 Abs. 3, Art. 50

Urteil des Gerichtshofs vom 4. Mai 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371

### **Nationale Rechtsvorschriften**

Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS)

NAREDBA № N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (Verordnung Nr. N-18 vom 13. Dezember 2006 über die Registrierung und Aufzeichnung von Verkäufen in Geschäftsräumen mittels fiskalischer Aufzeichnungsgeräte, die Anforderungen an die Betriebssoftware sowie die Anforderungen an Personen, die Verkäufe über Onlineshops tätigen, im Folgenden: Verordnung Nr. N-18)

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Gesetz über verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlungen und Verwaltungssanktionen, im Folgenden: ZANN)

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsverfahrensordnung, im Folgenden: DOPK)

## Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Kassationsbeschwerdeführerin ist eine juristische Person, die einen Geschäftsraum, nämlich eine Bar mit Restaurant, bewirtschaftet.
- 2 Am 4. August 2022 führten Inspektoren für Einnahmen der glavna direksia „Fiskalen kontrol“ (Generaldirektion „Steueraufsicht“) um 15:15 Uhr eine Prüfung im Geschäftsraum der Kassationsbeschwerdeführerin durch. Es wurde ein Protokoll über die erfolgte Prüfung aufgenommen, bei der festgestellt wurde, dass im Geschäftsraum zwei Kartenlesegeräte sowie fünfundachtzig Belege der Kartenlesegeräte über akzeptierte Zahlungen mit Debit- und Kreditkarten für den Zeitraum vom 25. Juni 2022 bis 26. Juli 2022 in Höhe von insgesamt 2978 BGN vorhanden waren. In Bezug auf diese fünfundachtzig Zahlungsvorgänge wurde festgestellt, dass keine Fiskalkassenbelege durch die in der Gaststätte vorhandenen fiskalischen Aufzeichnungsgeräte ausgestellt wurden.
- 3 Die Verwaltungsbehörde ging davon aus, dass durch die festgestellten Versäumnisse im Zeitraum vom 25. Juni 2022 bis 26. Juli 2022, die sich in der Nichtausstellung von Kassenbelegen für fünfundachtzig Verkäufe niederschlugen, fünfundachtzig Zuwiderhandlungen gegen Art. 118 Abs. 1 ZDDS in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung Nr. N-18 begangen wurden. Diese Vorschrift legt für jeden Kaufmann die Verpflichtung fest, alle in einem Geschäftsraum getätigten Verkäufe zu registrieren und aufzuzeichnen, indem er einen Fiskalkassenbeleg mittels eines fiskalischen Aufzeichnungsgeräts ausstellt.
- 4 Die Verwaltungsbehörde erließ eine Anordnung am 12. August 2022, mit der sie die Verwaltungszwangsmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums“ für die Dauer von vierzehn Tagen und ein „Verbot des Zutritts dazu“ für dieselbe Dauer verhängte. In der Anordnung der Verwaltungszwangsmaßnahme genehmigte die Verwaltungsbehörde mit einer gesonderten Verfügung die vorläufige Vollstreckung.
- 5 Die Anordnung der Verwaltungszwangsmaßnahme (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka, PAM) vom 12. August 2022 sowie die in der Anordnung enthaltene Verfügung, mit der die Verwaltungsbehörde ihre vorläufige Vollstreckung genehmigte, wurden beim Administrativen sad Burgas (Verwaltungsgericht Burgas) in zwei getrennten Verfahren angefochten, wobei die Klagen zurückgewiesen wurden.
- 6 Die gerichtlichen Entscheidungen in den genannten zwei Rechtsstreitigkeiten sind zum Zeitpunkt der Verhandlung des Ausgangsverfahrens in der vorliegenden Rechtssache rechtskräftig und die Sanktion „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“ für die Dauer von vierzehn Tagen wurde vollstreckt.
- 7 Auf der Grundlage der erlassenen fünfundachtzig Bescheide zur Feststellung einer verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlung erließ die Bußgeldbehörde fünfundachtzig Bußgeldbescheide, darunter auch den streitgegenständlichen

Bescheid, wobei sie den Sachverhalt als erwiesen ansah. Für jede der fünfundachtzig Zuwiderhandlungen wurde der „Beach and bar management“ ein Bußgeld in Höhe des in der Sanktionsnorm vorgesehenen Mindestbetrags von 500,00 BGN auferlegt. So beläuft sich die Gesamtsanktion für alle fünfundachtzig Zuwiderhandlungen zusammen auf 42 500,00 BGN. Der Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer, die durch die Nichtausstellung von Kassenbelegen für alle fünfundachtzig über die Kartenlesegeräte erfolgten Zahlungsvorgänge nicht registriert wurde, beläuft sich auf 268,02 BGN.

- 8 Alle fünfundachtzig Bußgeldbescheide wurden beim Rayonen sad Burgas (Rayongericht Burgas) angefochten. Es wurden fünfundachtzig Verfahren eingeleitet, wobei der Rayonen sad Burgas jeden einzelnen angefochtenen Bußgeldbescheid bestätigte. Derzeit werden alle fünfundachtzig Urteile des Rayonen sad Burgas beim Administrativen sad Burgas (Verwaltungsgericht Burgas) angefochten, wobei die Verfahren nicht abgeschlossen, sondern im Hinblick auf die Vorlage des Vorabentscheidungsersuchens auszusetzen sind.
- 9 In der konkreten Rechtsstreitigkeit (das Gleiche gilt aber auch für alle anderen vierundachtzig Fälle) sah das erstinstanzliche Gericht den Sachverhalt als erwiesen an und ging davon aus, dass die Verwaltungsstrafbehörde das Recht richtig angewandt habe, als es davon ausgegangen sei, dass die Gesellschaft die Zuwiderhandlung begangen habe. Es befand, dass die verhängte Sanktion auf das gesetzlich vorgesehene Mindestmaß festgesetzt worden sei, und bestätigte den Bußgeldbescheid im vollen Umfang. Die Entscheidung erging vor dem Urteil des Gerichtshofs vom 4. Mai 2023 in der Rechtssache C-97/21. Das Gericht hat in der Begründung seiner Entscheidung weder dem Umstand Rechnung getragen, dass mit der Anordnung vom 12. August 2022 und der Verfügung ihrer vorläufigen Vollstreckung die Verwaltungszwangsmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“ für die Dauer von vierzehn Tagen, die für alle fünfundachtzig Zuwiderhandlungen verhängt wurde, vollstreckt wurde, noch hat es die rechtliche Wirkung dieser vollstreckten Verwaltungszwangsmaßnahme für das gegenwärtige zweitinstanzliche Verfahren berücksichtigt, das die Überprüfung des verhängten Bußgelds in Höhe von 500,00 BGN zum Gegenstand hat.

### **Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage**

- 10 Der Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Nachfolgenden kurz: ZDDS) regelt die Erhebung von Mehrwertsteuer auf jede steuerbare Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt. Bei Nichterfüllung der sich aus dem ZDDS ergebenden Verpflichtungen seitens der Steuerpflichtigen sieht das Gesetz zwei Arten von Maßnahmen vor. Einerseits die Anwendung von Verwaltungszwangsmaßnahmen (kurz: PAM) und andererseits – Verwaltungssanktionen (vorliegend ein Bußgeld). Entsprechend dem Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache C-97/21 werden

Verwaltungszwangmaßnahmen als Maßnahmen mit repressivem Charakter angesehen (für die Zwecke dieser Darstellung als „unechte Sanktion“ bezeichnet).

- 11 Für die Anordnung, Anfechtung und Vollstreckung dieser zwei Arten von Maßnahmen gelten unterschiedliche Verfahrensregeln. Diejenigen, die mit der Anordnung einer finanziellen Sanktion zusammenhängen, folgen der Logik und den Regeln des Strafprozessrechts. Die Anordnung der sog. unechten Sanktion richtet sich nach den Regeln des Verwaltungsverfahrens- und (bei bestehender Subsidiarität) des Zivilprozessrechts.
- 12 Der Spruchkörper kennt und berücksichtigt die rechtlichen Schlussfolgerungen des Gerichtshofs der Europäischen Union, die im Urteil vom 4. Mai 2023 in der Rechtssache C-97/21, insbesondere in Rn. 49 und 63 dargelegt sind.
- 13 Der vorliegende Fall richtet sich nach denselben Rechtsgrundlagen, unterscheidet sich aber in Bezug auf den Sachverhalt vom oben genannten Fall in einer Art und Weise, die bei dem angerufenen Spruchkörper Zweifel aufkommen lässt, ob die beiden Fälle im Hinblick auf die Anwendung des Unionsrechts in der im Urteil vom 4. Mai 2023 in der Rechtssache C-97/21 festgelegten Weise gleichbehandelt werden sollen.
- 14 Was den Sachverhalt betrifft, besteht der wesentliche Unterschied darin, dass sich die Klägerin des Ausgangsverfahrens, in dem das Urteil vom 4. Mai 2023 in der Rechtssache C-97/21 erging, gegen die Anordnung von zwei Maßnahmen (die vom Gerichtshof als Sanktionen angesehen wurden) für eine einzige Zuwiderhandlung wehrte: 1. eine unechte Sanktion – die Verwaltungszwangmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“ sowie 2. eine finanzielle Sanktion.
- 15 Außer in einem solchen Fall kann die unechte Sanktion, die Verwaltungszwangmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“, auch für mehr als eine Zuwiderhandlung, d. h. für mehrere von ein und derselben Person begangenen gleichartigen Zuwiderhandlungen angeordnet werden.
- 16 Der vorliegende Fall unterscheidet sich vom zuvor durch den Gerichtshof entschiedenen Fall dadurch, dass nach der durchgeführten Prüfung, die einen ganzen Finanzzeitraum von einem Monat umfasste, nicht nur ein, sondern fünfundachtzig einzelne Zuwiderhandlungen festgestellt wurden. In diesem Fall wurde die unechte Sanktion, die Verwaltungszwangmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“, insgesamt für alle bei der Prüfung festgestellten Zuwiderhandlungen angeordnet.
- 17 In dem vorliegenden Fall befindet der angerufene Spruchkörper, dass die Verwaltungszwangmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“ keinen repressiven, sondern begrenzenden Charakter hat und darauf abzielt, das Ausmaß der Schädigungen der finanziellen Interessen der Union durch die vorübergehende Einstellung einer gewerblichen Tätigkeit zu

begrenzen, die aufgrund der von den Prüfern festgestellten Zuwiderhandlungen das Mehrwertsteuerberechnungssystem über längere Zeit schädigt.

- 18 Diese Auffassung beruht in erster Linie auf Art. 22 ZANN, wonach die Wirkung von Verwaltungszwangmaßnahmen einerseits abschreckend, begrenzend ist und die negativen Folgen von begangenen verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlungen vermeidet, andererseits aber auch repressiv sein kann, wie der Gerichtshof in seinem Urteil in der Rechtssache C-97/21 feststellte.
- 19 Im vorliegenden Fall wurden fünfundachtzig Verkäufe, die innerhalb eines Monats getätigt wurden, nicht mit dem fiskalischen Aufzeichnungsgerät registriert. Nach dem nationalen Recht stellt jede Unterlassung eine gesonderte Zuwiderhandlung dar. Für alle festgestellten Zuwiderhandlungen wurde eine unechte Gesamtsanktion festgelegt, nämlich die Verwaltungszwangmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“ für die Dauer von vierzehn Tagen, ohne jede der fünfundachtzig Zuwiderhandlungen, einschließlich ihrer jeweiligen Schwere und ihres Verhältnisses zum entsprechenden Anteil an der unechten Gesamtsanktion in Gestalt der Verwaltungszwangmaßnahme im Einzelnen zu prüfen. Das bedeutet, dass eine Individualisierung des Anteils an der Höhe der Sanktion im Verhältnis zur Schwere jeder einzelnen Zuwiderhandlung gesetzlich nicht vorgeschrieben ist und in diesem bereits abgeschlossenen Verfahren auch nicht vorgenommen wurde.
- 20 Die unechte Sanktion selbst, nämlich die Verwaltungszwangmaßnahme, wurde vollstreckt. Daher erscheint es aus formaler Sicht unter Berücksichtigung dessen, was der Gerichtshof in der Rechtssache C-97/21 festgestellt hat, begründbar, wenn davon ausgegangen würde, dass der Rechtsverletzer bereits für dieselbe Zuwiderhandlung sanktioniert wurde und dass ihn das Gericht in Ermangelung eines gesetzlich geregelten Mechanismus zur Koordinierung der bereits angeordneten unechten Sanktion und des im Ausgangsverfahren streitgegenständlichen Bußgeldes nicht erneut sanktioniert. Eine derartige Lösung der Frage würde nach Ansicht des vorlegenden Gerichts im vorliegenden Fall, der die Anordnung einer Verwaltungszwangmaßnahme für insgesamt fünfundachtzig einzelne Zuwiderhandlungen betrifft, Art. 325 AEUV und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 verletzen, da die für jede einzelne Zuwiderhandlung verhängte Sanktion nicht individualisiert ist und dies die Möglichkeit beschränkt, zu überprüfen, ob sie rechtmäßig, gerechtfertigt und angemessen ist. Dadurch kann auch nicht geprüft werden, ob die so angeordneten Maßnahmen in Übereinstimmung mit Art. 325 abschreckend sind und einen effektiven Schutz bewirken, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 273 der Richtlinie 2006/112 zu vermeiden.
- 21 Nach Ansicht des angerufenen Gerichts ist eine unechte Sanktion, nämlich die Verwaltungszwangmaßnahme, nicht geeignet, diese grundlegenden Ziele zu erreichen, da sie zwei Gesichter hat und ihr Hauptcharakter nicht repressiv, sondern begrenzend ist und nur in einigen Fällen auch repressive Funktionen erfüllt.

- 22 Um seine Auffassung zu begründen, möchte das angerufene Gericht in verfahrensrechtlicher Hinsicht den Mechanismus und den Umfang der Überprüfung erläutern, die nach dem nationalen Recht in Bezug auf die Anordnung erfolgt, mit der die unechte Sanktion, eine Verwaltungszwangsmaßnahme, verhängt wurde.
- 23 Anders als beim Verfahren zur Anfechtung der echten Sanktion, das sich gänzlich nach den Regeln des Strafprozessrechts richtet, wo das Tatsubjekt und das Tatobjekt, die subjektive und die objektive Tatseite, die Rechtmäßigkeit der Art der Strafe und des Strafmaßes zu beweisen sind, umfasst die gerichtliche Überprüfung bei der Anfechtung der unechten Sanktion, einer Verwaltungszwangsmaßnahme, Folgendes: Wurde die Anordnung einer Verwaltungszwangsmaßnahme von einer zuständigen Behörde erlassen? Wurde sie in der gesetzlich vorgeschriebenen rechtlichen Form erlassen? Wurde das Verfahren für ihren Erlass in einer Weise eingehalten, die die Möglichkeit des Klägers nicht beschränkt, all seine Argumente vorzutragen und alle aus seiner Sicht relevanten Beweise zu sammeln, ohne sein Recht auf Verteidigung einzuschränken? Liegen die tatsächlichen Gründe für den Erlass der angefochtenen Anordnung wirklich vor und entsprechen sie den darin angegebenen rechtlichen Gründen für ihren Erlass? Ist die angeordnete Verwaltungszwangsmaßnahme verhältnismäßig und der Höhe nach gerechtfertigt? Elemente der objektiven und der subjektiven Aspekte der Zuwiderhandlung werden nicht beurteilt.
- 24 Ergänzend ist auch anzumerken, dass das Gericht bei der Überprüfung der angeordneten unechten Sanktion, einer Verwaltungszwangsmaßnahme, über keine Möglichkeit verfügt, die Dauer, für die sie angeordnet wurde, zu verkürzen oder zu verlängern. Für den Fall, dass der Spruchkörper die Maßnahme für unverhältnismäßig ansieht, bleibt ihm als einzige Möglichkeit, die Maßnahme insgesamt aufzuheben, er kann sie aber nicht entsprechend der Schwere der Zuwiderhandlung/Zuwiderhandlungen anpassen/individualisieren.
- 25 Als Nächstes ist die Anmerkung von wesentlicher Bedeutung, dass es selbst wenn das Gericht die angeordnete Maßnahme an sich für gerecht und verhältnismäßig befindet, möglich ist, die Anordnung für nichtig zu erklären, beispielsweise weil die formalen Voraussetzungen für ihren Erlass nicht erfüllt wurden, obwohl der Rechtsverletzer und die Zuwiderhandlung festgestellt wurden.
- 26 Dies lässt den Spruchkörper zu einem Bedenken hegen, ob eine solche Aufhebung der angeordneten Verwaltungszwangsmaßnahme als Freispruch im Sinne von Art. 50 der Charta gewertet werden kann, was die Durchführung eines zweiten Sanktionsverfahrens mangels eines Mechanismus zur Koordinierung der unechten Sanktion, einer Verwaltungszwangsmaßnahme, und der vorgesehenen finanziellen Sanktionen wegen eines nicht ordnungsgemäß unter Beachtung aller Garantien und Standards durchgeführten Strafverfahrens verhindern würde.

- 27 Zum anderen hat das Gericht auch Zweifel, ob die Anordnung dieser unechten Gesamtsanktion, einer Verwaltungszwangmaßnahme, wegen zahlreicher Zuwiderhandlungen gegen die Haushaltsdisziplin auf die oben dargelegte Art und Weise, ohne Anwendung eines individuellen Ansatzes für jeden der begangenen fünfundachtzig Zuwiderhandlungen als erste Verurteilung im Sinne von Art. 50 der Charta angesehen werden kann, wenn die Strafe für jede einzelne Zuwiderhandlung nicht ordnungsgemäß individualisiert wurde und nicht alle im Strafverfahren festgelegten Standards zum Schutz des Täters eingehalten wurden, wie beispielsweise aufgrund der Möglichkeit der vorläufigen Vollstreckung der Verwaltungszwangmaßnahme, die unmittelbar gegen die in Art. 48 Abs. 1 der Charta verankerte Unschuldsvermutung verstößt.
- 28 Im dem Fall, der dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegt, ist die Rechtmäßigkeit des Verfahrens zu beurteilen, das zur Verhängung einer finanziellen Sanktion zulasten des Rechtsverletzers geführt hat. Da es langsamer vorangeschritten ist als das Verwaltungsverfahren zur Anordnung einer unechten Sanktion, der Verwaltungszwangmaßnahme, ist es chronologisch gesehen das zweite Verfahren gegen den Gewerbetreibenden. Daher obliegt es dem vorliegenden Gericht zu prüfen, ob die erste unechte Sanktion, die Verwaltungszwangmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu für die Dauer von vierzehn Tagen“, eine „Verurteilung“ im Sinne der Charta darstellt, d. h. ob ein Strafverfahren im weiteren Sinne durchgeführt wurde, ob eine Maßnahme strafrechtlicher Natur angeordnet wurde und ob sie für dieselbe Tat in tatsächlicher Hinsicht angeordnet wurde. Diese Prüfung stellt ihrer Art nach die Durchführung des „Engel“-Tests dar, bei dem es sich um einen vom EGMR in der Rechtssache Engel u.a. /Niederlande festgelegten Algorithmus handelt, der in der Rechtsprechung des EGMR gefestigt ist und vom Gerichtshof in seinen Urteilen vollständig übernommen und weiterentwickelt wurde (Bonda, C-489/10, Rn. 37, Hans Åkerberg Fransson, C-617/10 u. a.).
- 29 Bei der Durchführung des genannten Tests hegt das vorlegende Gericht zunächst Zweifel, ob in der ersten Rechtssache (bei der die unechte Sanktion, eine Verwaltungszwangmaßnahme, angeordnet wurde) ein Verfahren durchgeführt wurde, das seinem Charakter nach ein Strafverfahren im weiteren Sinne darstellt, da diese Maßnahme insgesamt für alle festgestellten fünfundachtzig Zuwiderhandlungen angeordnet wurde. Letztere hat keinen individuellen Charakter, d. h. sie wird nicht für eine bestimmte Zuwiderhandlung unter diesen fünfundachtzig angeordnet (wie beispielsweise im Fall, der vom Gerichtshof in der Rechtssache C-97/21 geprüft wurde) und stellt rechtlich gesehen keine Kumulierung von fünfundachtzig einzelnen unechten Sanktionen in Gestalt von Verwaltungszwangmaßnahmen dar. Falls diese unechte Sanktion, eine Verwaltungszwangmaßnahme, als eine Sanktion im Sinne der Rechtssache C-97/21 angesehen wird, so wäre sie nicht in Bezug auf jede einzelne begangene Zuwiderhandlung individualisiert. Dies würde unmittelbar zu einer Verletzung des in Art. 49 Abs. 3 der Charta festgelegten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes führen, wonach das Strafmaß nicht unverhältnismäßig zur Straftat sein darf – ein

Umstand, den weder das angerufene Gericht noch der Rechtsverletzer selbst in Bezug auf die streitgegenständliche unechte Sanktion, eine Verwaltungszwangmaßnahme, beurteilen können, die für insgesamt fünfundachtzig Zuwiderhandlungen angeordnet wurde.

- 30 Das nationale Recht sieht tatsächlich überhaupt keine verfahrensrechtliche Möglichkeit zur Kumulierung von Verwaltungssanktionen vor. Im Gegenteil, nach Art. 18 ZANN wird für jede Zuwiderhandlung eine eigene Sanktion verhängt.
- 31 Schließlich wird diese unechte Sanktion, eine Verwaltungszwangmaßnahme, weder in ein bestimmtes Verzeichnis der verhängten Strafen aufgenommen noch wird sie berücksichtigt bei der Beurteilung einer wiederholten oder systematischen Tatbegehung, wie dies bei Strafen für Straftaten oder bei finanziellen Sanktionen gilt, die in Verwaltungsstrafverfahren wie im Ausgangsverfahren verhängt werden.
- 32 Insgesamt betrachtet können alle dargelegten Umstände des vorliegenden Falls den Eindruck erwecken, dass in einem Fall wie im Ausgangsverfahren, in dem eine Verwaltungszwangmaßnahme für insgesamt fünfundachtzig Zuwiderhandlungen angeordnet wurde, ohne dass das Maß der Maßnahme, die für jede einzelne Zuwiderhandlung angeordnet wurde, individualisiert ist, die Sicherungsfunktion der Verwaltungszwangmaßnahme, die die Höhe der nicht registrierten und nicht berechneten Mehrwertsteuer auf die ursprünglichen Feststellungen begrenzt, nicht einfach gegenüber ihrem repressiven Charakter überwiegt, sondern sie praktisch die einzige Form einer Verwaltungszwangmaßnahme im konkret dargelegten Ausgangsverfahren darstellt und ausschließlich die Begrenzung des Ausmaßes der Schädigungen der finanziellen Interessen der Union bezweckt.
- 33 Der angerufene Spruchkörper ist der Ansicht, dass in einem solchen Fall die nationalen Gerichte die Zuständigkeit haben und ausüben sollten, um zu beurteilen, welche Form des dualen Charakters der Maßnahme in jedem einzelnen Fall angewandt wurde. Diese verfahrensrechtliche Möglichkeit stimmt vollständig mit den Hinweisen überein, die der Gerichtshof den nationalen Gerichten im Urteil in der Rechtssache Hans Åkerberg Fransson C-617/10 erteilte.
- 34 Das Gericht stellt die im Urteil in der Rechtssache C-97/21 dargelegten Erwägungen hinsichtlich des hohen Schweregrads der unechten Sanktion, einer Verwaltungszwangmaßnahme, im Verhältnis zur Zuwiderhandlung, für die sie verhängt wurde im Ausgangsverfahren, das Gegenstand des Urteils vom 4. Mai 2023 in der Rechtssache C-97/21 ist, nicht in Frage. Wenn diese Maßnahme jedoch fünfundachtzig einzelne Zuwiderhandlungen betrifft, die mit der Umgehung der Registrierung von Verkäufen und der Erhebung von Mehrwertsteuer zusammenhängen, d. h. auf ein andauerndes und beharrliches Verhalten Bezug nimmt, das nach den Feststellungen der Beamten mindestens einen Monat lang anhielt, erscheint diese Maßnahme nach Ansicht des

vorliegenden Gerichts nicht so übermäßig schwer und unverhältnismäßig, dass sie einer Maßnahme mit repressivem Charakter gleichzustellen ist, sondern bezweckt vielmehr, wie schon oben dargelegt, eine Begrenzung des Ausmaßes des Gesamtschadens, der dem Fiskus der Europäischen Union durch die festgestellten zahlreichen verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlungen entsteht.

- 35 Sollte der verehrte Gerichtshof den oben dargelegten Standpunkt gutheißen und die Auffassung des vorliegenden Gerichts teilen, dass die für alle fünfundachtzig verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlungen angeordnete unechte Sanktion in Gestalt einer Verwaltungszwangsmaßnahme, bei der die Schwere jeder einzelnen Zuwiderhandlung und das Maß der Verwaltungszwangsmaßnahme für jede einzelne Zuwiderhandlung nicht individualisiert wurden, keine „Verurteilung“ im weiteren Sinne darstellt, ist unter Berücksichtigung des Grundsatzes *ne bis in idem* davon auszugehen, dass keine verfahrensrechtlichen Hindernisse für das vorliegende Gericht bestehen, das bei ihm als Zweites anhängig gemachte Verwaltungsstrafverfahren zu verhandeln und eine finanzielle Sanktion zu verhängen, falls es feststellen sollte, dass die Gesellschaft die streitgegenständliche Zuwiderhandlung begangen hat.
- 36 In diesem Zusammenhang möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 325 AEUV, Art. 273 der Richtlinie 2006/112 und Art. 50 der Charta dahin auszulegen sind, dass sie nationale Rechtsvorschriften zulassen, wonach für mehrfache Verletzungen steuerlicher Pflichten die gesamte Verwaltungszwangsmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“ angeordnet werden kann, wenn diese ausschließlich die Begrenzung der nachteiligen Auswirkungen, einschließlich des Ausmaßes der Schädigungen der finanziellen Interessen der Europäischen Union, aber keine Bestrafung des Rechtsverletzers bezweckt, ohne dass diese Maßnahme die Möglichkeit beschränkt, ein eigenständiges Verfahren mit repressivem Charakter für jede dieser Zuwiderhandlungen gegen denselben Rechtsverletzer durchzuführen, in dem gegen den Steuerpflichtigen eine Strafe in Form einer „finanziellen Sanktion“ verhängt werden soll, wobei der nationale Richter verpflichtet ist, in jedem Einzelfall zu prüfen und festzustellen, welche der beiden Ziele mit der angeordneten unechten Gesamtsanktion, der Verwaltungszwangsmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“, verfolgt wird – ein vorbeugend-begrenzendes oder ein repressives.
- 37 Falls dies durch den Gerichtshof in einem Fall wie im Ausgangsverfahren bejaht wird, hat das Gericht die verwaltungsstrafrechtliche Streitigkeit in der Sache prüfen. In diesem Fall muss der Spruchkörper die Rechtmäßigkeit der von der Verwaltungsstrafbehörde verhängten Sanktion prüfen (falls das Gericht feststellt, dass die Zuwiderhandlung begangen wurde).
- 38 Bereits in der Begründung des Urteils vom 4. Mai 2023 in der Rechtssache C-97/21 wird ausgeführt, dass die finanzielle Sanktion, die für die in Rede stehende Zuwiderhandlung vorgesehen ist, zu schwerwiegenden Charakter hat – Rn. 48 des Urteils. Sofern es jedoch im vorliegenden Fall darum geht, dass ein

Verkauf in Höhe von 30,00 BGN nicht registriert wurde und dementsprechend Mehrwertsteuer in Höhe von 9 % des Verkaufswerts, d. h. in Höhe von 2,70 BGN, nicht erhoben wurde, ist für den angerufenen Spruchkörper die gesetzlich vorgesehene Mindesthöhe der finanziellen Sanktion von Bedeutung. Diese beläuft sich bei juristischen Personen auf 500,00 BGN.

- 39 Einerseits ist anzumerken, dass es sich um die Erfüllung eines Zuwiderhandlungstatbestands durch einfaches Begehen in der Form einer Unterlassung, nämlich der „Nichtausstellung eines Kassenbelegs“ handelt, die nicht an das Ausmaß der Schädigungen der finanziellen Interessen der Europäischen Union geknüpft ist. Andererseits ist gerade die Höhe der nicht berechneten und nicht entrichteten Mehrwertsteuer einer der wesentlichen Bezugspunkte bei der Beurteilung der Schwere der Strafe, da sie den Betrag der hinterzogenen und nicht erhobenen Mehrwertsteuer in Erfüllung der Verpflichtung aus Art. 325 AEUV und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 bestimmt, die auf staatlicher Ebene alle Mittel zu ihrer Erhebung und zur Beschränkung der schädlichen Auswirkungen jeder illegalen Tätigkeit, die die finanziellen Interessen der Union beeinträchtigt, zulassen.
- 40 Ergänzend zu den obigen Ausführungen ist an Art. 18 ZANN zu erinnern, der die Verwaltungsstrafbehörde verpflichtet, für jede Zuwiderhandlung eine gesonderte Strafe zu verhängen, die separat zu verbüßen ist. Das bedeutet, dass das Gesetz nicht die Gesamtwirkung einer Reihe von Sanktionen berücksichtigt, die gegen einen Rechtsverletzer verhängt werden können. In diesem Sinne ist kein Rechtsinstitut wie die „Kumulation“ von Strafen vorgesehen, wie im Strafverfahren der Fall.
- 41 Im Zusammenhang mit den Ausführungen im vorherigen Absatz erscheint es dem Spruchkörper im Lichte von Art. 49 Abs. 3 der Charta unverhältnismäßig, dass ein solches Rechtsinstitut der Kumulation von Strafen für die Zwecke der Strafjustiz vorgesehen ist, die schwerwiegendere rechtswidrige Handlungen, nämlich Straftaten, sanktioniert, nicht aber für Zuwiderhandlungen minderer Intensität, die nach dem im ZANN vorgesehenen Verfahren behandelt werden, wie im vorliegenden Fall. Dies birgt die Gefahr, dass eine nach Art und Höhe unverhältnismäßige Strafe verhängt wird, die in Bezug auf die Höhe der Schädigungen der finanziellen Interessen der Union ohne die Möglichkeit festgesetzt wird, eine vollständige und realistische Beurteilung der Schwere der Strafe im Verhältnis zur konkreten Zuwiderhandlung vorzunehmen. Dies verstößt auch gegen Art. 47 Abs. 1 der Charta, da dem Rechtsverletzer kein wirksamer Rechtsbehelf zur Verfügung steht, mit dem er eine angemessene Strafe für die kumulative nachteilige Wirkung aller fünfundachtzig verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlungen erlangen könnte.
- 42 Dass das im vorstehenden Absatz genannte Rechtsinstitut nicht als Möglichkeit zur Individualisierung von finanziellen Sanktionen in verwaltungsstrafrechtlichen Fällen besteht, erscheint noch gravierender auch vor dem Hintergrund, dass die Verfahrensvorschriften des ZANN es dem mit der Rechtssache befassten

Spruchkörper nicht gestatten, eine finanzielle Sanktion unterhalb des gesetzlich vorgesehenen Mindestbetrags festzusetzen, während dieser Mindestbetrag gleichzeitig einen nicht unerheblichen Nominalwert hat. Im konkreten Fall können diese Umstände dazu führen, dass insgesamt fünfundachtzig finanzielle Sanktionen verhängt werden, die jeweils eine Höhe von mindestens 500,00 BGN aufweisen und deren Gesamtsanktionswirkung sich auf 42 500,00 BGN beläuft, wobei dieser Betrag mit Sicherheit eher zur Insolvenz des Rechtsverletzers beitragen würde, als dass er eine abschreckende und bessernde Wirkung auf ihn hätte.

- 43 Nach Ansicht des Spruchkörpers erscheint die vorgesehene Sanktion in Höhe von 500,00 BGN bei einer vergleichenden Analyse unverhältnismäßig hoch im Hinblick auf die hinterzogene Mehrwertsteuer, die sich, wie oben ausgeführt, auf 2,70 BGN beläuft. Unverhältnismäßig hoch erscheint auch die oben genannte Gesamthöhe der Sanktion für alle fünfundachtzig Zuwiderhandlungen im Verhältnis zum Gesamtbetrag der nicht registrierten Mehrwertsteuer aus allen fünfundachtzig Zuwiderhandlungen, der sich auf 268,02 BGN beläuft.
- 44 Andererseits würde das völlige Absehen von der Verhängung repressiver Sanktionen jeglicher Art und Höhe wegen der Geringfügigkeit jeder einzelnen Zuwiderhandlung auch nicht zur Erreichung der Wirkungen und Erfüllung der Aufgaben beitragen, die den Mitgliedstaaten in Art. 325 AEUV und Art. 273 der Richtlinie 2006/112 auferlegt wurden, zumal es sich im vorliegenden Fall um eine andauernde und beharrliche illegale Tätigkeit handelt, deren tagtägliches Fortbestehen für die Dauer von mindestens einem Monat nachgewiesen wurde.
- 45 Aus den dargelegten Gründen hat das vorliegende Gericht Zweifel, ob eine Rechtsordnung wie die nationale, die eine beträchtliche Sanktionsuntergrenze für Zuwiderhandlungen vorsieht, deren nachteilige Auswirkungen auf die finanziellen Interessen der Union um das Hundertfache unter der vorgesehenen Sanktion liegen, ohne dass sie es gestattet, eine Sanktion unterhalb des gesetzlich vorgesehenen Mindestmaßes oder eine Gesamtsanktion mit einer Obergrenze der Art und Höhe der Sanktion für alle Zuwiderhandlungen zu verhängen, die vom Gewerbetreibenden begangen wurden, bevor er zum ersten Mal durch einen bestandskräftigen verwaltungsstrafrechtlichen Rechtsakt oder einen rechtskräftigen gerichtlichen Rechtsakt verurteilt wurde, gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Sinne von Art. 49 Abs. 3 der Charta verstößt.
- 46 Falls schließlich der verehrte Gerichtshof die gegenteilige Auffassung vertreten würde, dass nämlich die für alle fünfundachtzig Zuwiderhandlungen angeordnete Verwaltungszwangmaßnahme eine „Verurteilung“ im weiteren Sinne darstellt, d. h. falls diese Verwaltungszwangmaßnahme als Sanktion im Sinne des Urteils in der Rechtssache C-97/21 angesehen wird und eine Individualisierung in Bezug auf jede einzelne begangene Zuwiderhandlung nicht erfolgt, hat das vorliegende Gericht Zweifel, ob dies nicht im direkten Widerspruch zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Strafe in Bezug auf die begangenen Zuwiderhandlungen steht, der in Art. 49 Abs. 3 der Charta verankert ist und wonach das Strafmaß

nicht unverhältnismäßig zur Straftat sein darf – ein Umstand, den weder der angerufene Spruchkörper noch der Rechtsverletzer selbst in Bezug auf eine unechte Sanktion, die Verwaltungszwangsmaßnahme, die für insgesamt fünfundachtzig Zuwiderhandlungen angeordnet wurde, beurteilen können. Dass ein Verteidigungsmechanismus in Bezug auf jede einzelne Zuwiderhandlung fehlt, für die diese gemeinsame unechte Sanktion in Gestalt der Verwaltungszwangsmaßnahme vorgesehen ist, führt den Spruchkörper zu dem Schluss, dass auch Art. 47 Abs. 1 der Charta verletzt ist, da die so vorgesehenen Verfahren das Recht des Klägers auf einen wirksamen Rechtsbehelf und auf ein faires Verfahren nicht gewährleisten.

ARBEITSDOKUMENT