

**Sag C-605/23****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

4. oktober 2023

**Forelæggende ret:**

Administrativen sad Blagoevgrad (Bulgarien)

**Afgørelse af:**

21. september 2023

**Sagsøger:**

»Ati-19« EOOD

**Sagsøgt:**

Nachalnik na otdel »Operativni deynosti« – Sofia v Glavna direksia »Fiskalen kontrol« pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (leder af afdelingen »Operationelle Aktiviteter« – Byen Sofia for Generaldirektoratet for »Skatteovervågning« i det nationale skattevæsens centrale administration, Bulgarien)

**Hovedsagens genstand**

Hovedsagen blev indledt ved et søgsmål anlagt af »Ati-19« EOOD til prøvelse af det påbud om administrative tvangsforanstaltninger, der blev udstedt af sagsøgte den 30. august 2023. Påbuddet pålagde »forsegling« af »Ati-19« EOOD's forretningslokale i en periode på 14 dage og et »adgangsforbud« i henhold til artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a, og artikel 187, stk. 1, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift).

Den 19. september 2023, under hovedsagen, anmodede »Ati-19« EOOD i henhold til artikel 166, stk. 2, i Administrativnoprotsesualen kodeks (forvaltningsprocesloven) retten om udsættelse af den foreløbige fuldbyrdelse af det anfægtede påbud af 30. august 2023, som var blevet tilladt ved afgørelse truffet af den udstedende myndighed.

## **Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse**

Anmodningen er baseret på artikel 267, stk. 1, litra b), TEUF.

### **Præjudicielt spørgsmål**

Skal artikel 47, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for national lovgivning om beskyttelse mod foreløbig fuldbyrdelse af foranstaltninger, der er indført af den nationale lovgiver for at beskytte den interesse, der er omhandlet i artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, inden for rammerne af hvilken omfanget af domstolskontrollen er begrænset til spørgsmålet om, hvorvidt der er lidt tab?

### **Anførte EU-retlige forskrifter og EU-retspraksis**

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 273

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), artikel 47, stk. 1, artikel 51, stk. 1 og 2, artikel 52, stk. 1

### **Nationale forskrifter**

Targovski zakon (handelslov)

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift)

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 (bekendtgørelse nr. N-18 af 13.12.2006 om registrering og notering af salg i forretningslokaler ved hjælp af afgiftsmæssige registreringsenheder, kravene til den operative software samt kravene til personer, der foretager salg via onlinebutikker).

Administrativnoprotsesualen kodeks (forvaltningsproceslov)

### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen**

- 1 Sagsøgeren er et enkeltmands-aktieselskab med firmanavnet »Ati-19«.

- 2 Den 3. august 2023 gennemførte finansinspektører fra Generaldirektoratet for »Skatteovervågning« i det nationale skattevæsens centrale administration en inspektion i et af »Ati-19« EOOD's forretningslokaler i Blagoevgrad.
- 3 Under inspektionen den 3. august 2023 blev der foretaget et kontrolkøb af varer, mad og drikkevarer til en samlet værdi af 14,80 leva (BGN), som blev betalt kontant af en finansinspektør. Der blev ikke udstedt nogen kvittering for den kontante betaling på 14,80 BGN ved hjælp af en afgiftsmæssig registreringsenhed, der var registreret hos skatteforvaltningen, installeret og sat i drift i forretningslokalet. En medarbejder modtog betalingen i forretningslokalet.
- 4 Efter at de finansinspektører, der havde foretaget kontrolkøbet, identificerede sig som sådanne, blev der udarbejdet en dagsopgørelse for den 3. august 2023 af forretningslokalets afgiftsmæssige registreringsenhed, ifølge hvilken den daglige omsætning ved de stedfundne salg beløb sig til 327,80 BGN. Der blev forefundet 573,55 BGN i kontanter i forretningslokalets kasseapparat, og der blev udarbejdet en liste over midlerne i kasseapparatet, som blev medtaget i referatet fra inspektionen af forretningslokalerne.
- 5 Referat nr. 0127640 af 3. august 2023 blev udarbejdet som bevis for resultaterne af den inspektion, der blev foretaget den 3. august 2023 i selskabets forretningslokale.
- 6 Den 8. august 2023 blev der truffet en afgørelse om konstatering af en administrativ overtrædelse, ved hvilken der blev indledt en administrativ bødesag mod virksomheden i henhold til bestemmelserne i Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lov om administrative overtrædelser og administrative sanktioner), fordi der den 3. august 2023 under skattemyndighedens kontrolkøb af mad og drikkevarer til en samlet værdi af 14,80 BGN, som blev betalt kontant, i »Ati-19« EOOD's forretningslokale i Blagoevgrad ikke blev udstedt en skattemæssig kontantkvittering ved hjælp af en afgiftsmæssig registreringsenhed, der var installeret og sat i drift i forretningslokalet. Denne handling udgør en administrativ lovovertrædelse i henhold til lov om merværdiafgifts [artikel] 118, stk. 1.
- 7 På grundlag af afgørelsen om konstatering af en administrativ overtrædelse blev der udstedt et administrativt bødeforelæg, hvorved »Ati-19« EOOD i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 185, stk. 1, blev pålagt en finansiell sanktion som følge af den i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 118, stk. 1, den 3. august 2023 begåede administrative overtrædelse.
- 8 Den 30. august 2023 udstedte sagsøgte i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a), og artikel 187, stk. 1, det påbud om administrativ tvangsforanstaltning, der er anfægtet i hovedsagen (herefter »påbuddet«), hvorved sagsøgte anordnede »forsegling« af forretningslokalet i en periode på 14 dage og et »adgangsforbud«.

- 9 Påbuddet blev forkyndt for virksomhedens juridiske repræsentant den 6. september 2023, og i bekræftelsen på modtagelsen blev datoen for forsegling af forretningslokalerne fastsat til den 21. september 2023.
- 10 Den 14. september 2023 anlagde selskabet sag til prøvelse af påbuddet ved Administrativen sad Blagoevgrad (forvaltningsdomstolen i Blagoevgrad); selskabet nedlagde i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60 påstand om annullation af tilladelsesafgørelsen for så vidt angår den foreløbige fuldbyrdelse.
- 11 Ved kendelse af 18. september 2023 tog retten ikke stilling til anmodningen om annullation af afgørelsen om foreløbig fuldbyrdelse, fordi fristen for at indgive anmodningen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 5, var blevet overskredet.
- 12 Den 19. september 2023 indgav selskabet i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2, en begæring til retten om udsættelse af den foreløbige fuldbyrdelse af påbuddet af 30. august 2023. Det er denne begæring, der er genstand for hovedsagen.

#### **De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter**

- 13 Sagsøgeren har gjort gældende, at der ikke er grundlag for og hjemmel til at tillade foreløbig fuldbyrdelse af påbuddet af 30. august 2023. Sagsøgeren har anført, at forseglingen af dennes forretningslokale indebærer alvorlige materielle tab for selskabets aktiviteter, og at overtrædelsen af lov om merværdiafgifts artikel 118, stk. 1, er et isoleret tilfælde i selskabets aktiviteter.
- 14 Den sagsøgte har ikke afgivet forklaring.

#### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 15 Lov om merværdiafgift regulerer momspålgningen af enhver levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag. Lov om merværdiafgift giver mulighed for at pålægge administrative tvangsforanstaltninger og administrative sanktioner, hvis skattepligtige personer ikke opfylder deres lovbestemte forpligtelser.
- 16 Lov om merværdiafgift kumulerer navnlig forskellige foranstaltninger, når den sanktionerer en og samme lovovertrædelse.
- 17 Skattepligtige juridiske personers og enkeltmandsvirksomheders manglende opfyldelse af forpligtelsen til i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 118, stk. 1, at registrere og bogføre deres salg på forretningsstedet ved udstedelse af et afgiftsmæssigt kassebilag ved hjælp af et afgiftsmæssigt registreringsapparat (kassebon) eller et kassebilag, der fremstilles af et integreret automatisk forretningsstyringssystem (systembon), uanset om en anden afgiftsmæssig

dokumentation er nødvendig, udgør en administrativ overtrædelse i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 118, stk. 1.

- 18 Den administrative overtrædelse i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 118, stk. 1, straffes med en økonomisk sanktion, der pålægges af en myndighed i det nationale skattevæsen i en administrativ procedure; samtidig giver loven (lov om merværdiafgift) også mulighed for at pålægge en administrativ tvangsforanstaltning i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 186, stk. 1, stk. 1, litra a) – »forsegling af et forretningslokale« i en periode på op til 30 dage. Derudover indebærer forseglingen af et forretningslokale i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 187, stk. 1, også, at der ikke er adgang til dette.
- 19 Begge foranstaltninger – »forseglingen« og »den økonomiske sanktion« – er af strafferetlig karakter, og den samtidige anvendelse for en og samme handling foretaget af en og samme erhvervsdrivende og efter afslutningen af særskilte og selvstændige procedurer – idet de nævnte foranstaltninger kan indbringes for forskellige retsinstanser – udgør en ulovlig begrænsning af den ret, der er fastsat i chartrets artikel 50, for så vidt som den nationale lovgivning ikke sikrer en koordinering af procedurerne, hvorved den yderligere byrde, som kumulationen af de pålagte foranstaltninger indebærer, kan begrænses til det strengt nødvendige, og ikke gør det muligt at sikre, at stregheden af alle de pålagte foranstaltninger tilsammen svarer til den pågældende overtrædelse (dom af 4.5.2023, MV-98, C-97/21, ECLI:EU:C:2023:371).
- 20 »Forseglingsforanstaltningen« anordnes ved, at skattemyndigheden eller en embedsmand, der er bemyndiget af denne myndighed, i en procedure, der er af forvaltningsretlig karakter, udsteder et påbud. Påbuddet har karakter af en individuel forvaltningsakt.
- 21 Søgsmålet til prøvelse af den enkelte forvaltningsakt har i princippet opsættende virkning: Det udsætter fuldbyrdelsen af forvaltningsakten, indtil den endelige afgørelse af den juridiske tvist om forvaltningsaktens lovlighed. Der gælder undtagelser fra denne regel i tilfælde, hvor loven giver mulighed for foreløbig fuldbyrdelse af forvaltningsakten, eller tilfælde, hvor den foreløbige fuldbyrdelse af forvaltningsakten er fastsat af den myndighed, der udstedte forvaltningsakten.
- 22 Påbuddet om at anvende »forseglingsforanstaltningen« i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 186, stk. 1, er ikke underlagt foreløbig fuldbyrdelse, før det bliver endeligt og dermed bliver eksigibelt i henhold til lov. Lovgiver har imidlertid bemyndiget skattemyndigheden til at træffe afgørelse om foreløbig fuldbyrdelse i overensstemmelse med de procedurer og betingelser, der følger af lovgivningen. Dette er netop tilfældet i det foreliggende tilfælde.
- 23 Ved at udstede påbuddet om at »forsegle« »Ati-19« EOOD's forretningslokale den 30. august 2023 tillod skattemyndigheden dets foreløbige fuldbyrdelse ved at inkludere afgørelsen om foreløbig fuldbyrdelse i påbuddet.

- 24 Bekræftelsen på modtagelsen af påbuddet angav datoen for forseglingen af forretningslokalet – den 21. september 2023 – hvilket, efter at virksomheden havde udøvet sin ret til at appellere ved at indgive sagen til retten, var før påbuddet blev endeligt. I begrundelsen anførte myndigheden ikke utvetydigt, at påbuddet efter udløbet af fristen for at anfægte det eller – i tilfælde af et søgsmål efter en endelig domstolsafgørelse – ville blive fuldbyrdet ved forsegling. Der var snarere tale om, at myndigheden fastsatte en frist for fjernelse af varerne fra forretningslokalet og fra de tilhørende lagerrum, som tog sin begyndelse den dag, hvor påbuddet blev forkyndt. Ved at fastsætte datoen for forseglingen af forretningslokalet til den 21. september 2023, dvs. mens retssagen var under behandling, har skattemyndigheden egentlig fastsat en foreløbig fuldbyrdelse af påbuddet, hvilket har givet anledning til selskabets interesse i at indbringe sagen for retten i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2 (udsættelse af foreløbig fuldbyrdelse).
- 25 Foreløbig fuldbyrdelse, som tillades ved afgørelse, udgør en undtagelse til reglen om, at forvaltningsakter ikke fuldbyrdes, før de er blevet endelige, og tilsidesætter forbuddet mod fuldbyrdelse inden udløbet af fristen for at anfægte dem i en administrativ eller retslig procedure eller, i tilfælde af et søgsmål eller en klage, inden den relevante højere administrative myndighed eller en domstol har truffet afgørelse. Den foreløbige fuldbyrdelse tjener til at beskytte borgernes liv eller sundhed eller statens eller offentlighedens særligt vigtige interesser, til at sikre et vellykket resultat af fuldbyrdelsesproceduren eller til at beskytte en særligt vigtig interesse hos en part i proceduren for vedtagelse af forvaltningsakten (jf. forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 1).
- 26 Der er to måder at beskytte sig mod den foreløbige fuldbyrdelse af en individuel forvaltningsakt på – den afgørelse, der tillader den, kan anfægtes ved at anmode retten om at tilsidesætte den, og der kan anmodes om en udsættelse af den foreløbige fuldbyrdelse, efter at afgørelsen er blevet endelig. I sidstnævnte tilfælde kan der anmodes om udsættelse af fuldbyrdelsen på et hvilket som helst tidspunkt i den procedure, der er indledt for at anfægte påbuddet.
- 27 Afgørelsen i det i hovedsagen anfægtede påbud om dettes foreløbige fuldbyrdelse ved forsegling af forretningslokalerne den 21. september 2023 er blevet endelig. I henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 5, kan afgørelsen anfægtes inden for tre dage efter dens meddelelse; i det foreliggende tilfælde blev påbuddet meddelt virksomhedens juridiske repræsentant den 6. september 2023, mens søgsmålet til prøvelse af påbuddet, som omfattede en anmodning om en annullation af afgørelsen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 5, blev indgivet den 14. september 2023. På grund af forældelse blev der ikke taget stilling til anmodningen i rettens kendelse af 18. september 2023.
- 28 Efter at afgørelsen om forsegling den 21. september 2023 er blevet endelig, er beskyttelse mod fuldbyrdelsen under retssagen om anfægtelse af selve påbuddet kun mulig efter sagen og under opfyldelse af betingelserne i

forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2 og 3 (udsættelse af foreløbig fuldbyrdelse).

- 29 Søgsmålet til prøvelse af påbuddet blev indgivet rettidigt og blev anlagt af selskabet, der administrerer forretningslokalet, og som er [søgsmålsberettiget], af disse grunde kan også ansøgningen af 19. september 2023 i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2 og 3, antages til realitetsbehandling, ligesom retten skal tage stilling til den.
- 30 Det er netop omfanget af domstolskontrollen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2, der rejser spørgsmålet om ansøgningens effektivitet som omhandlet i chartrets artikel 47, stk. 1.
- 31 Der er ingen tvivl om, at der foreligger et retligt grundlag for forseglingen den 21. september 2023. Bestemmelsen i lov om merværdiafgifts artikel 188, stk. 1, giver skattemyndigheden mulighed for at give tilladelse til en foreløbig fuldbyrdelse af påbuddet. Det er tvivlsomt, om retsbeskyttelsen mod denne fuldbyrdelse forud for rettens afgørelse om lovligheden af selve påbuddet om forsegling giver tilstrækkelige garantier mod vilkårlig og uforholdsmæssig indgriben i selskabets aktiviteter.
- 32 Ifølge Den Europæiske Unions Domstols praksis udgør »beskyttelsen mod offentlige myndigheders vilkårlige eller uforholdsmæssige indgreb i forhold af privat karakter, hvad enten der er tale om fysiske eller juridiske personer, et generelt fællesskabsretligt princip« (jf. dom af 21.9.1989, Hoechst mod Kommissionen, 46/87 og 227/88, EU:C:1989:337, præmis 19, og dom af 22.10.2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, præmis 27).
- 33 I sager i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2 og 3, og i sager i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 5, anses de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for overtrædelsen af lov om merværdiafgifts artikel 118, stk. 1, for at være bevist ved det referat, der er udarbejdet om resultaterne af den inspektion, som skattemyndighederne har foretaget i et forretningslokale, og ved den afgørelse, der fastslår, at der er tale om en overtrædelse.
- 34 Det referat, der – i overensstemmelse med den fastsatte procedure og i den fastsatte form – er udarbejdet af en skattemyndighed eller en embedsmand inden for rammerne af dennes beføjelser, udgør et bevis for handlinger og for erklæringer, der er foretaget og afgivet af den pågældende og i dennes nærværelse, og for de konstaterede faktiske forhold og omstændigheder.
- 35 I retspraksis vedrørende anfægtelse af et påbud som påbuddet i hovedsagen ved den forelæggende ret vurderes afgørelsen om konstatering af en administrativ overtrædelse i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 118, stk. 1, som et »officielt konstateringsdokument med materiel beviskraft« om de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for overtrædelsen, hvorefter der gælder omvendt bevisbyrde. Ifølge retspraksis har afgørelsen, der konstaterer en

administrativ overtrædelse, materiel beviskraft og medfører netop derfor omvendt bevisbyrde: Indtil det modsatte er bevist, antages det, at de faktiske omstændigheder, der er indeholdt i afgørelsens konklusioner, har fundet sted nøjagtigt som anført deri.

- 36 Domstolskontrollen i sager i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2 og 3, omfatter ikke betingelserne for udstedelse af påbuddet om at »forsegle« et forretningslokale i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a), retten foretager ingen »undersøgelser« af de faktiske forhold, der lå til grund for udstedelsen af påbuddet. Ifølge retspraksis undersøger retten i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 146 ikke sandsynligheden af, hvorvidt anfægtelsen af selve påbuddet er begrundet eller ej, selv om bestemmelsen i samme lovs artikel 166, stk. 2, »[...] svarer til sikringen af retten til indsigelse [...]«. Beskyttelsen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2, kan kun baseres på »alvorlig eller uoprettelig skade«, som ville blive påført adressaten ved den foreløbige fuldbyrdelse.
- 37 Blandt betingelserne i forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 1, specifikt for så vidt angår »beskyttelse af en vigtig statslig interesse« – den statslige skatteinteresse – skal heller ikke betingelserne for udstedelse af afgørelsen om foreløbig fuldbyrdelse i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 188, stk. 1, efterprøves. Heller ikke procedurefejl i forbindelse med udstedelsen af afgørelsen er omfattet af prøvelsen. Efter udløbet af fristen for anlæg af søgsmål ved retten til annullation af afgørelsen, anses sidstnævnte for at være blevet udstedt lovligt.
- 38 Omfanget af domstolskontrollen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 5-7, af afgørelsen om foreløbig fuldbyrdelse i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 188, stk. 1, adskiller sig ikke væsentligt fra omfanget af domstolskontrollen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2. Hvis der er forskelle, findes disse i det bredere anvendelsesområde for domstolskontrollen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 5, inden for hvis rammer domstolen kan undersøge myndighedens vurdering af, om betingelserne i artikel 60, stk. 1, er opfyldt (udstedelse af afgørelsen om foreløbig fuldbyrdelse). Bestemmelsen i lov om merværdiafgifts artikel 188, stk. 1, bliver dog ikke fortolket og anvendt ensartet.
- 39 I nogle af sagerne fortolkes bestemmelsen i lov om merværdiafgifts artikel 188 som en formodning om en beskyttet »vigtig statslig interesse«. I en afgørelse har Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) anført følgende: »[...] Loven, i henhold til hvilken der kan træffes afgørelse om foreløbig fuldbyrdelse, har til formål at beskytte relevante vigtige statslige eller offentlige interesser eller at forhindre andre konsekvenser som specificeret i omfanget og anvendelsen af den generelle bestemmelse i forvaltningsproceslovens artikel 60, dvs. at i tilfælde, hvor foreløbig fuldbyrdelse er tilladt ved lov, er vurderingen af dens nødvendighed foretaget af lovgiver« og er ikke genstand for fornyet undersøgelse.



- 40 I andre sager har retten lagt til grund, at bestemmelsen i lov om merværdiafgifts artikel 188 ikke forudsætter en »vigtig statslig interesse«, der kræver foreløbig fuldbyrdelse af et påbud som det, der er tale om i hovedsagen. I en kendelse af 3. oktober 2019 erklærede Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) for eksempel, at »[...] den foreløbige fuldbyrdelse [...] ikke er lovbaseret, men er resultatet af en hensigtserklæring fra den administrative myndighed, hvilket betyder, at der ikke i henhold til lov gælder nogen formodning om, at betingelserne i forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 1, er opfyldt, blot fordi der er begået en administrativ overtrædelse«. Derfor skal »[...] statens særligt vigtige interesse og forekomsten af alvorlig eller uoprettelig skade i hvert enkelt tilfælde dokumenteres af myndigheden, som bærer bevisbyrden for de faktiske omstændigheder, som den påberåber sig«.
- 41 På grundlag af ordlyden i lov om merværdiafgifts artikel 188, stk. 1, som er valgt af lovgiver, og som undertiden betragtes som en formodning om, at staten har en vigtig interesse i den foreløbige fuldbyrdelse af den pålagte »forseglingsforanstaltning«, er også omfanget af beskyttelsen mod afgørelsen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 1, begrænset og betinget af »alvorlig eller uoprettelig skade« for adressaten, svarende til omfanget af domstolskontrollen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2. Forskellen mellem proceduren i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 5, og proceduren i henhold til samme lovs artikel 166, stk. 2 til 3, ligger i retsvirkningerne. Annullation af afgørelsen »reestablerer« situationen, som den var, (forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 7, andet punktum), mens udsættelse af fuldbyrdelsen forbyder fremtidig ændring af situationen (forvaltningsproceslovens artikel 166 stk. 2), indtil afgørelsen i søgsmålet til anfægtelse af påbuddet er blevet endelig. Proceduren i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 5-7, sikrer således ikke en mere effektiv beskyttelse.
- 42 Proceduren i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2-3, foregår for lukkede døre på grundlag af dokumenter og giver ikke retten mulighed for at undersøge, om den foreløbige fuldbyrdelse af det ikke-endelige påbud har til formål at beskytte en vigtig statslig interesse, hvilket ville være en foranstaltning mod uberettiget fuldbyrdelse forud for rettens endelige afgørelse om dens lovlighed. Under disse omstændigheder er det ikke udelukket, at retsvirkningerne af et påbud i henhold til lov om merværdiafgifts artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a), hvis foreløbige fuldbyrdelse er blevet tilladt, kan indtræde, og at retten efterfølgende annullerer påbuddet som ulovligt. Det begrænsede omfang af domstolsprøvelsen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2, sår derfor tvivl om effektiviteten af en appel af den foreløbige fuldbyrdelse af en ikke-endelig forvaltningsakt.
- 43 Retten til et effektivt nationalt retsmiddel i henhold til chartrets artikel 47, som skal fortolkes i lyset af Den Europæiske Menneskeretsdomstols (herefter »EMD«) praksis vedrørende den europæiske menneskerettighedskonventions artikel 6, stk. 1, kræver, at det organ, der er ansvarligt for prøvelsen af forvaltningsakter, sikrer »tilstrækkelig kontrol« i sagen (EMD, dom af 21.6.2016, Al-Dulimi og

Montana Management Ing. mod Schweiz, ansøgning nr. 5809/08, ECLI:CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 130).

- 44 I sit skriftlige indlæg i sagen MV-98, C-97/21 (EU:C:2023:371) har Europa-Kommissionen anført, at en prøvelse er »tilstrækkelig«, hvis retten har beføjelse til »[...] at ændre den vedtagne forvaltningsakt i alle henseender, faktisk og retligt. Derfor kan domstolskontrol ikke begrænses til at undersøge forvaltningsaktens »proceduremæssige« lovlighed« (jf. præmis 7 i det skriftlige indlæg). Selv efter, at afgørelsen i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 1, er blevet endelig, skal ansøgeren have mulighed for at »[...] foretage en vis undersøgelse af både de faktiske omstændigheder og den procedure, der er anvendt ved fastlæggelsen af de faktiske omstændigheder[«] (EMD, dom af 20.10.2015, Fazia Ali mod Storbritannien, ansøgning nr. 40378/10, ECLI:CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, §§ 83 og 84).
- 45 Af disse grunde kræver rettens stillingtagen til selskabets anmodning af 19. september 2023 om udsættelse af den foreløbige fuldbyrdelse af påbuddet af 30. august 2023, som blev tilladt ved en endelig afgørelse fra skattemyndigheden, Den Europæiske Unions Domstols fortolkning af, om en procedure som den i det foreliggende tilfælde omhandlede i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 166, stk. 2 og 3, som udelukker en undersøgelse af de faktiske omstændigheder og begrænser omfanget af domstolsprøvelsen til alene at omfatte eksistensen af et lidt tab, udgør et effektivt retsmiddel i lyset af chartrets artikel 47.