

Zaak C-97/21

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

16 februari 2021

Verwijzende rechter:

Administrativen sad Blagoevgrad (bestuursrechter in eerste aanleg Blagoevgrad, Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

12 februari 2021

Verzoeker:

MV – 98

Verweerder:

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – grad Sofia v glavna direktsia „Fiskalen kontrol“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (hoofd van de afdeling „operationele activiteiten” voor de stad Sofia van het directoraat-generaal “belastingcontrole” bij het centrale bestuur van de nationale belastingdienst)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep tegen de door de belastingdienst op grond van de Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Bulgaarse wet op de btw) opgelegde bestuurlijke dwangmaatregelen, bestaande in de „verzegeling van bedrijfsruimten” die door een ondernemer worden beheerd, voor de duur van veertien dagen en het „verbod van toegang daartoe”.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Verzoek krachtens artikel 267 VWEU om uitlegging van artikel 47, eerste alinea, artikel 49, lid 3, artikel 50 en artikel 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, alsook van artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Prejudiciële vragen

1. Moeten artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke in geval van een overtreding bestaande in het niet registreren van de verkoop van goederen en het niet vastleggen van die verkoop in verkoopbewijzen, een bestuurlijke procedure tot oplegging van een bestuurlijke dwangmaatregel aan een persoon kan worden gecumuleerd met een bestuurlijke procedure tot oplegging van een vermogenssanctie aan diezelfde persoon?

1.1. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, moeten artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en artikel 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie dan aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke in geval van een overtreding bestaande in het niet registreren van de verkoop van goederen en het niet vastleggen van die verkoop in verkoopbewijzen, een bestuurlijke procedure tot oplegging van een bestuurlijke dwangmaatregel aan een persoon kan worden gecumuleerd met een bestuurlijke procedure tot oplegging van een vermogenssanctie aan diezelfde persoon, rekening houdend met het feit dat deze regeling de voor de uitvoering van beide procedures bevoegde autoriteiten en de rechters niet tevens de verplichting oplegt om te zorgen voor een doeltreffende toepassing van het evenredigheidsbeginsel met betrekking tot de zwaarte van het geheel van de gecumuleerde maatregelen in verhouding tot de ernst van het specifieke strafbare feit?

2. Indien de vraag naar de toepasselijkheid in het onderhavige geval van artikel 50 en artikel 52, lid 1, van het Handvest niet bevestigend wordt beantwoord, moeten artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en artikel 49, lid 3, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie dan aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling zoals die van artikel 186, lid 1, ZDDS [Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de btw)], volgens welke in geval van een overtreding

bestaande in het niet registreren van de verkoop van goederen en het niet vastleggen van die verkoop in verkoopbewijzen, aan dezelfde persoon niet alleen een vermogenssanctie op grond van artikel 185, lid 2, ZDDS wordt opgelegd maar ook de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van bedrijfsruimten” voor de duur van ten hoogste dertig dagen?

3. Moet artikel 47, eerste alinea, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen maatregelen van de nationale wetgever ter waarborging van het in artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde bedoelde belang, zoals de voorlopige tenuitvoerlegging van de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van bedrijfsruimten” voor de duur van ten hoogste dertig dagen, ter bescherming van een verondersteld algemeen belang, wanneer de rechterlijke bescherming daartegen beperkt is tot de beoordeling van een vergelijkbaar, tegengesteld, particulier belang?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht en rechtspraak van het Hof

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, artikel 47, eerste alinea, artikel 49, lid 3, artikel 50, artikel 51, leden 1 en 2, en artikel 52, lid 1

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, artikel 2, lid 1, en artikel 273

Arrest van het Hof van 21 september 1989, Hoechst/Commissie, 46/87 en 227/88, EU:C:1989:337

Arrest van het Hof van 22 oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603

Arrest van het Hof van 5 juni 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319

Arrest van het Hof van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105

Arrest van het Hof van 27 mei 2014, Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586

Arrest van het Hof van 5 april 2017, Orsi en Baldetti, C-217/15 en C-350/15, EU:C:2017:264

Arrest van het Hof van 20 maart 2018, Garlsson Real Estate e.a., C-537/16, EU:C:2018:193

Arrest van het Hof van 20 maart 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197

Arrest van het Hof van 31 mei 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357

Arrest van het Gerecht van 26 oktober 2017, Marine Harvest/Commissie, T-704/14, EU:T:2017:753

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Administrativnoprotsesualen kodeks (wetboek bestuursprocesrecht), artikel 6, artikel 57, leden 1, 4 en 5, artikel 60, artikel 90, lid 1, artikel 128, lid 1, punt 1, artikel 132, lid 1, artikel 145, lid 1, artikel 146, artikel 166, leden 1, 2 en 3, artikel 172, lid 2, en artikel 268, punten 1 en 2

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek rechtsvordering in fiscale en socialeverzekeringszaken), artikel 50, lid 1

Targovski zakon (handelswet), artikel 1, lid 1, punt 1, en artikel 56

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (wet inzake bestuursrechtelijke overtredingen en sancties), artikelen 16, 22 en 27, artikel 34, lid 3, artikel 36, lid 1, artikel 42, artikel 44, lid 1, artikel 53, lid 1, artikel 59, leden 1 en 2, en artikel 63, lid 1

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de btw; hierna: „ZDDS”), artikel 1, artikel 2, punt 1, artikel 3, leden 1 en 2, artikel 118, lid 1, artikel 185, leden 1, 2, 4 en 5, artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), leden 3 en 4, artikel 187, lid 1, artikel 188, artikel 193, leden 1 en 2, alsook § 1, punt 40 en § 1a van de Dopolnitelni razporedbi (aanvullende bepalingen)

- Artikel 118, lid 1, ZDDS, in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie, bepaalt:

„(1) Iedere al dan niet overeenkomstig deze wet geregistreerde persoon is ertoe gehouden de door hem in bedrijfsruimten verrichte leveringen/verkopen te registreren en te melden middels uitreiking van een fiscale kassabon door middel van een fiscaal toestel (fiscaal ontvangstbewijs).”

- Artikel 185, leden 1 en 2, ZDDS, in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie, bepaalt:

„(1) Aan een persoon die geen fiscale kassabon uitreikt zoals bedoeld in artikel 118, lid 1, wordt, indien hij een natuurlijke persoon en geen ondernemer is, een geldboete opgelegd van 100 tot 500 lev (BGN), of, indien hij een rechtspersoon of een zelfstandige ondernemer is, een vermogenssanctie van 500 tot 2 000 lev (BGN).

(2) Behalve in de gevallen bedoeld in lid 1 wordt aan een persoon die een overtreding van artikel 118 begaat of toelaat, indien hij een natuurlijke persoon en geen ondernemer is, een geldboete opgelegd van 300 tot 1 000 lev (BGN) of,

indien hij een rechtspersoon of een zelfstandige ondernemer is, een vermogenssanctie van 3 000 tot 10 0000 lev (BGN).”

- Artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), ZDDS, in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie, bepaalt:

„(1) De bestuurlijke dwangmaatregel bestaande in de verzegeling van bedrijfsruimten voor de duur van ten hoogste dertig dagen, wordt, ongeacht de wettelijk vastgelegde geldboeten en vermogenssancties, opgelegd aan iedere persoon die:

1. de procedureregels of vormvereisten niet naleeft met betrekking tot:

- a) de uitreiking van een fiscale kassabon conform de vastgestelde vormvereisten voor leveringen/verkopen;

[...]”

- artikel 187, lid 1, ZDDS, in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie bepaalt:

„(1) In het geval dat de in artikel 186, lid 1, genoemde bestuurlijke dwangmaatregel wordt opgelegd, wordt tevens de toegang verboden tot de bedrijfsruimte of bedrijfsruimten van de persoon [...]”

- artikel 188 ZDDS, in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie bepaalt:

„De in artikel 186, lid 1, genoemde bestuurlijke dwangmaatregel is voorlopig uitvoerbaar, onder de voorwaarden van de Administrativnoprotsesualen kodeks (wetboek bestuursprocesrecht).”

Naredba N° 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 (verordening nr. N-18 van 13 december 2006 inzake de registratie en melding van verkoop op detailhandelslocaties door middel van fiscale toestellen, de vereisten voor bedrijfsbeheerssoftware en de vereisten voor personen die verkopen via e-commerce), artikel 3, lid 1, alsook § 1, punt 6 van de Dopolnitelni razporedbi (aanvullende bepalingen).

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoeker is een overeenkomstig de Targovski zakon (handelswet) geregistreerde en in het handelsregister ingeschreven zelfstandig ondernemer, gevestigd in de stad Gotse Delchev, Bulgarije. Zijn hoofdactiviteit bestaat uit de aan- en verkoop van goederen.

- 2 Op 9 oktober 2019 hebben controleurs van de Natsionalna agentsia po prihodite (nationale belastingdienst) een controle uitgevoerd in een door verzoeker beheerde bedrijfsruimte.
- 3 Bij deze controle werd een „controleaankoop van goederen” uitgevoerd, dat wil zeggen dat de controleurs, alvorens zich te identificeren, een pakje sigaretten aankochten ter waarde van 5,20 lev (BGN) (ongeveer 2,66 EUR) dat contant werd betaald. Verzoeker nam de betaling in ontvangst, maar liet na om een fiscale kassabon uit te reiken met behulp van een fiscaal toestel.
- 4 Vervolgens hebben de controleurs vastgesteld dat het fiscaal toestel op die datum verkopen had geregistreerd voor een totaalbedrag van 141,20 lev (BGN) (ongeveer 72,20 EUR), terwijl de kassa in werkelijkheid 166,40 Lev (BGN) (ongeveer 85,08 EUR) bevatte. Volgens de controleurs duidde het verschil tussen beide bedragen erop dat de verkoop van het door hen aangekochte pakje sigaretten niet was geregistreerd en evenmin met behulp van een fiscaal toestel in de bedrijfsruimte was vastgelegd in een uit te reiken fiscale kassabon.
- 5 Op dezelfde datum is een besluit vastgesteld tot vaststelling van een bestuursrechtelijke overtreding, waarbij ten aanzien van verzoeker een bestuursrechtelijke procedure volgens de bepalingen van de Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (wet inzake bestuursrechtelijke overtredingen en sancties; hierna: „ZANN”) is ingeleid wegens een bestuursrechtelijke overtreding van artikel 118, lid 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de btw; hierna: „ZDDS”). Krachtens artikel 185, lid 2, ZDDS wordt de overtreding van de genoemde bepaling bestraft met een vermogenssanctie, terwijl artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), van deze wet voorts voorziet in de oplegging van een bestuurlijke dwangmaatregel.
- 6 Op 21 oktober 2019 heeft verweerder op grond van artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), en artikel 187, lid 1, ZDDS een bestuurlijke dwangmaatregel opgelegd, bestaande in de „verzegeling van bedrijfsruimten” voor de duur van veertien dagen en het „verbod van toegang daartoe”.
- 7 Tezamen met deze dwangmaatregel is tevens de voorlopige tenuitvoerlegging ervan bevolen, aangezien verweerder zich op het standpunt heeft gesteld dat deze maatregel „vereist is met het oog op de bescherming van zwaarwegende belangen van de staat, namelijk het belang dat de staatsbegroting erbij heeft dat de belastingplichtige de verkopen in de gecontroleerde bedrijfsruimte correct registreert middels een fiscaal toestel en dat de door laatstgenoemde behaalde inkomsten en het bedrag van diens publiekrechtelijke schulden correct worden vastgesteld”.
- 8 Verzoeker heeft tegen deze bestuurlijke dwangmaatregelen beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 9 Verzoeker is van mening dat de opgelegde bestuurlijke dwangmaatregelen indruisen tegen de doelstellingen van artikel 22 ZANN, volgens hetwelk de toepassing van dergelijke maatregelen tot doel heeft om bestuursrechtelijke overtredingen te voorkomen en te beëindigen, alsook om de nadelige gevolgen ervan te voorkomen en te verhelpen. Verzoeker beroept zich op de geringe waarde van de desbetreffende verkoop, alsook op het feit dat dit zijn eerste overtreding was van artikel 118, lid 1, ZDDS.
- 10 Verweerder voert aan dat artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), ZDDS met betrekking tot de vastgestelde overtreding voorschrijft dat de bestuurlijke dwangmaatregelen cumulatief moeten worden toegepast op de wijze zoals vastgesteld in het bestreden bevel.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 11 De verwijzende rechter betwijfelt of de cumulatie van een bestuurlijke dwangmaatregel met een vermogenssanctie ten aanzien van dezelfde persoon en wegens dezelfde overtreding, verenigbaar is met artikel 50 en artikel 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”), alsook met het evenredigheidsbeginsel zoals neergelegd in artikel 49, lid 3, van het Handvest.
- 12 In de ZDDS wordt uitdrukkelijk gesteld dat met deze wet wordt beoogd de bepalingen van richtlijn 2006/112 om te zetten. Derhalve is de verwijzende rechter de opvatting toegedaan dat de ZDDS, daaronder begrepen de sanctiemaatregelen waarin deze wet voorziet, het recht van de Unie ten uitvoer brengt in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest, aangezien het Hof in zijn vaste rechtspraak heeft geoordeeld dat wanneer de nationale belastingdiensten bestuurlijke sancties opleggen op het gebied van de btw, zij daarmee artikel 2 en artikel 273 van richtlijn 2006/112 en derhalve ook het Unierecht ten uitvoer brengen. Hieruit volgt dat zij het in artikel 50 van het Handvest gewaarborgde grondrecht moeten eerbiedigen.
- 13 Elke niet-naleving door btw-plichtige rechtspersonen en zelfstandig ondernemers van de in artikel 118, lid 1, ZDDS vastgestelde verplichting levert volgens artikel 185, lid 2, ervan een bestuursrechtelijke overtreding op die wordt bestraft met een vermogenssanctie zoals vastgesteld in diezelfde bepaling.
- 14 Tegelijkertijd voorziet deze wet in geval van niet-naleving van de in artikel 118, lid 1, ZDDS vastgestelde verplichting in het opleggen van een bestuurlijke dwangmaatregel op grond van artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), ZDDS, te weten de „verzegeling van bedrijfsruimten” voor de duur van ten hoogste dertig dagen. Het opleggen van deze maatregel geschiedt ongeacht de wettelijk vastgestelde vermogenssanctie, en wanneer deze maatregel wordt bevolen, wordt de betrokken persoon ook de toegang ontzegd tot de desbetreffende bedrijfsruimte(n).

- 15 Beide maatregelen – de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS en de bestuurlijke dwangmaatregel van artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), ZDDS – zijn opgelegd wegens één en dezelfde feitelijke handeling, te weten de niet-naleving van de voorschriften inzake de uitreiking van een document ten bewijze van de betrokken verkoop, in de vorm van een fiscale kassabon, opgesteld met behulp van een fiscaal toestel.
- 16 De niet-naleving van de verplichting tot uitreiking van een bewijs van verkoop van goederen wordt op grond van artikel 185, lid 2, ZDDS bestraft als een bestuurlijke overtreding. Dit geldt in alle gevallen, ongeacht de waarde van de verkoop. Ook de maatregel van artikel 186, lid 1, ZDDS geldt in alle gevallen waarin sprake is van een overtreding van 118, lid 1, ZDDS, ongeacht de waarde van de verkoop. De gelijktijdige toepassing van beide maatregelen is bij wet voorzien in alle gevallen waarin sprake is van niet-naleving van de door artikel 118, lid 1, ZDDS voorgeschreven verplichting.
- 17 Beide procedures, te weten die tot oplegging van een vermogenssanctie en die tot oplegging van de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van bedrijfsruimten”, worden gevoerd door interne diensten van de Natsionalna agentsia po prihodite (nationale belastingdienst), maar worden geregeld door verschillende procedurevoorschriften.
- 18 De procedure tot vaststelling en sanctionering van een overtreding van artikel 118, lid 1, ZDDS wordt ingeleid op grond van de Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (wet inzake bestuursrechtelijke overtredingen en sancties). Deze procedure begint met de kennisgeving van een besluit tot vaststelling van een bestuursrechtelijke overtreding en eindigt met de vaststelling van een sanctiebesluit waarbij op grond van artikel 185, lid 2, ZDDS een vermogenssanctie wordt opgelegd.
- 19 De vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS wordt opgelegd in een procedure van strafrechtelijke aard. In de zaak die in het hoofdgeding aan de orde is, is deze procedure tegen de zelfstandig ondernemer ingeleid met het besluit tot vaststelling van een bestuursrechtelijke overtreding. Het sanctiebesluit waarbij de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS wordt opgelegd, is een besluit met een punitief karakter.
- 20 De vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS beperkt zich niet tot het herstel van de door de overtreding ontstane schade [in casu de niet-betaalde btw over de niet-geregistreerde verkoop van een pakje sigaretten ter waarde van 5,20 lev (BGN)], maar beoogt de overtreding van artikel 118, lid 1, ZDDS te sanctioneren met inachtneming van de ernst van die overtreding.
- 21 De bestuurlijke dwangmaatregel overeenkomstig artikel 186, lid 1, ZDDS wordt genomen in het kader van de bestuurlijke procedure, maar heeft het karakter van een sanctie. De maatregel strekt niet tot waarborging van de werking van een andere procedure (bijvoorbeeld tot vaststelling van belastingschulden), maar

bestraft de niet-naleving van de verplichting van artikel 118, lid 1, ZDDS. Gelet op de gevolgen voor de economische activiteit van de zelfstandig ondernemer (staking van de activiteiten in de bedrijfsruimte) heeft de maatregel overeenkomstig artikel 186, lid 1, ZDDS niet alleen een preventieve, maar ook een afschrikkende werking, aangezien omzetvermindering middels de niet-uitreiking van fiscale kassabonnen erdoor wordt ontmoedigd.

- 22 Juist de in het hoofdgeding aan de orde zijnde cumulatie van diverse vormen van dwangmaatregelen van de overheid – die feitelijk en rechtens dezelfde handeling bestraffen en niet afzonderlijke aspecten daarvan, en die gemeenschappelijke in plaats van complementaire doelstellingen nastreven, doet twijfels rijzen over de verenigbaarheid van het nationale recht met de beginselen van Unierecht en, in het bijzonder, met artikel 50 van het Handvest.
- 23 De verwijzende rechter betwijfelt met name of de cumulatie van de bestuurlijke dwangmaatregel op grond van artikel 186, lid 1, ZDDS met de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS onder de werkingsfeer valt van artikel 50 van het Handvest en of zij strookt met het evenredigheidsbeginsel zoals neergelegd in artikel 52, lid 1, van het Handvest.
- 24 Het Hof heeft gepreciseerd dat de cumulatie van sancties „gepaard [moet] gaan met regels waarmee kan worden gewaarborgd dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties strookt met de ernst van de betrokken inbreuk. [...] Bij die regels moet de bevoegde autoriteiten de verplichting worden opgelegd om erop toe te zien dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties de ernst van de geconstateerde inbreuk niet te buiten gaat ingeval een tweede sanctie wordt opgelegd” [arrest van 20 maart 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punt 55)]. Bovendien mogen de administratieve of repressieve maatregelen die krachtens een nationale wettelijke regeling zijn toegestaan, niet verder gaan dan wat noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstellingen die op rechtmatig wijze met deze wettelijke regeling worden nagestreefd [arrest van 31 mei 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, punten 41 en 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak)].
- 25 In het nationale recht is de cumulatie van de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS met de bestuurlijke dwangmaatregel van artikel 186, lid 1, ZDDS niet onderhevig aan enige beperking naargelang van de waarde van de niet middels uitreiking van een fiscale kassabon geregistreerde verkoop [die in het hoofdgeding 5,20 lev (BGN) bedroeg] en/of naargelang van het bedrag van de niet-voldane btw. De uitoefening van deze bevoegdheid door de belastingdiensten die bevoegd zijn voor de toepassing van beide maatregelen, vormt een gebonden besluit. Bij de vaststelling van een overtreding van artikel 118, lid 1, ZDDS zijn deze diensten bij wet verplicht om – naast en los van de oplegging van de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS – de dwangmaatregel van artikel 186, lid 1, ZDDS op te leggen.

- 26 De procedurewetten [de ZANN en de Administrativnoprotsesualen kodeks (wetboek bestuursprocesrecht)], waarin de twee afzonderlijke procedures – de procedure tot oplegging van een vermogenssanctie en de procedure tot oplegging van een bestuurlijke dwangmaatregel – zijn geregeld, voorzien niet in de mogelijkheid om de ene procedure te schorsen totdat de andere is beëindigd.
- 27 Onder deze omstandigheden is het niet uitgesloten dat de op grond van artikel 186, lid 1, ZDDS opgelegde dwangmaatregel ten uitvoer wordt gelegd alvorens de bestuurlijke sanctieprocedure tot oplegging van een vermogenssanctie overeenkomstig artikel 185, lid 2, ZDDS is beëindigd. Dit is enerzijds toe te schrijven aan de bij wet vastgestelde mogelijkheid om de voorlopige tenuitvoerlegging van de maatregel toe te staan, en anderzijds aan de verschillende duur van de twee afzonderlijke procedures. Volgens het nationale recht bedraagt de termijn voor afsluiting van de bestuurlijke sanctieprocedure middels vaststelling van een sanctiebesluit zes maanden, te rekenen vanaf de vaststelling van het besluit [tot vaststelling van de overtreding], terwijl de termijn waarbinnen wordt besloten tot oplegging van een bestuurlijke dwangmaatregel veertien dagen tot één maand bedraagt.
- 28 Bovendien vereisen beide procedures – enerzijds die tot vaststelling van een besluit tot oplegging van de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS (bestuurlijke sanctieprocedure) en anderzijds die tot vaststelling van een besluit tot oplegging van de bestuurlijke dwangmaatregel van artikel 186, lid 1, ZDDS – ook andere procedures voor de rechterlijke bescherming tegen deze besluiten.
- 29 Voor beroepen tegen sanctiebesluiten waarbij de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS is opgelegd, is de Rayonen sad (rechter in eerste aanleg) bevoegd, terwijl voor beroepen tegen bestuurlijke dwangmaatregelen die op grond van artikel 186, lid 1, ZDDS zijn opgelegd de Administrativen sad (bestuursrechter in eerste aanleg) bevoegd is.
- 30 In het kader van deze twee afzonderlijke rechtsgangen kunnen de Rayonen sad en de Administrativen sad echter onafhankelijk van elkaar de evenredigheid van de vermogenssanctie of de bestuurlijke dwangmaatregel beoordelen. Bij de beoordeling van de evenredigheid van de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS is de Rayonen sad gebonden aan het wettelijk vastgestelde minimumbedrag, dat niet kan worden gematigd op grond van concrete omstandigheden. De beoordeling van de evenredigheid van de bestuurlijke dwangmaatregel van artikel 186, lid 1, ZDDS is slechts mogelijk met betrekking tot de duur ervan, aangezien de toepassing ervan op zich dwingend is.
- 31 Aangezien beide rechtsgangen parallel, los van elkaar en ook op verschillende tijdstippen verlopen, kan niet worden uitgesloten dat de overtreding op verschillende wijzen wordt beoordeeld. De mogelijkheid bestaat dat de Administrativen sad het beroep tegen de bestuurlijke dwangmaatregel van artikel 186, lid 1, ZDDS verwerpt, terwijl de Rayonen sad in de procedure waarin wordt opgekomen tegen het sanctiebesluit de op grond van artikel 185, lid 2,

ZDDS opgelegde vermogenssanctie nietig verklaart wanneer hij vaststelt dat een overtreding van artikel 118, lid 1, ZDDS niet is begaan of niet is bewezen.

- 32 Derhalve betwijfelt de verwijzende rechter of het gelijktijdig opleggen van de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS en van de bestuurlijke dwangmaatregel van artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), ZDDS wegens dezelfde overtreding en ten aanzien van dezelfde persoon, verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel zoals neergelegd in artikel 52, lid 1, van het Handvest, aangezien de rechterlijke toetsing in afzonderlijke procedures niet garandeert dat de zwaarte van het geheel van beide maatregelen in verhouding staat tot de ernst van de desbetreffende overtreding.
- 33 Indien de cumulatie van de bestuurlijke dwangmaatregel van artikel 186, lid 1, ZDDS met de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS wegens dezelfde overtreding (in casu wegens een overtreding van artikel 118, lid 1, ZDDS) en ten aanzien van dezelfde persoon, niet valt onder de werkingssfeer van de artikelen 50 en 52 van het Handvest, dan vraagt de verwijzende rechter zich subsidiair af of de oplegging van de bestuurlijke dwangmaatregel van artikel 186, lid 1, ZDDS, naast en los van de oplegging van de vermogenssanctie van artikel 185, lid 2, ZDDS, wegens dezelfde overtreding en ten aanzien van dezelfde persoon, evenredig is in het licht van artikel 49, lid 3, van het Handvest. Gezien de ruime uitlegging die het Hof heeft gegeven aan het begrip „strafbaar feit” in de zin van artikel 49, lid 3, van het Handvest, lijkt deze bepaling van toepassing te zijn op het hoofdgeding.
- 34 In het in het hoofdgeding aan de orde zijnde geval heeft de belastingdienst bovendien op grond van artikel 188 ZDDS toestemming gegeven voor de voorlopige tenuitvoerlegging van de overeenkomstig artikel 186, lid 1, ZDDS opgelegde bestuurlijke dwangmaatregel. Volgens het nationale recht vormt deze toestemming een afwijking van het beginsel dat bestuursrechtelijke besluiten pas mogen worden uitgevoerd nadat zij definitief zijn geworden, waardoor het verbod om deze handelingen ten uitvoer te leggen vóór het verstrijken van de beroepstermijn teniet wordt gedaan.
- 35 Rechterlijke bescherming tegen een bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging kan alleen worden verkregen door het instellen van een afzonderlijk beroep bij de Administrativen sad, waarmee wordt verzocht om staking van de voorlopige tenuitvoerlegging. In deze procedure voert de Administrativen sad geen „feitenonderzoek”. De feiten worden geacht in overeenstemming te zijn met het opgemaakte proces-verbaal van de controle door de belastingdienst in de bedrijfsruimte, alsook met de bevindingen in het besluit tot vaststelling van een bestuursrechtelijke overtreding.
- 36 Tegelijkertijd geeft artikel 188 ZDDS, wat de omvang van de rechtsbescherming tegen de voorlopige tenuitvoerlegging van de [bestuurlijke dwang]maatregel van artikel 186, lid 1, ZDDS betreft, in de rechtspraak aanleiding tot tegenstrijdige uitleggingen. In sommige gevallen wordt ervan uitgegaan dat de rechterlijke bescherming tegen het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging ook een beoordeling

omvat van de vraag of er sprake is van een „zwaarwegend belang van de staat”, terwijl dit „zwaarwegend belang” in andere gevallen wordt verondersteld, waartegenover dan een vergelijkbaar, tegengesteld, particulier belang moet worden aangetoond.

- 37 Het valt niet uit te sluiten dat de rechtsgevolgen van de overeenkomstig artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), ZDDS opgelegde bestuurlijke dwangmaatregel waarvan de voorlopige tenuitvoerlegging is bevolen intreden, en dat de rechter deze dwangmaatregel achteraf wegens onrechtmatigheid nietig verklaart.
- 38 Voor de verwijzende rechter is het dan ook onduidelijk of de in het nationale recht geregelde rechterlijke bescherming tegen de toegestane voorlopige tenuitvoerlegging van een overeenkomstig artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), ZDDS opgelegde bestuurlijke dwangmaatregel kan worden aangemerkt als een doeltreffende voorziening in rechte in de zin van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest.