

Zaak C-605/23**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

4 oktober 2023

Verwijzende rechter:

Administrativen sad Blagoevgrad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 september 2023

Verzoekende partij:

„Ati-19” EOOD

Verwerende partij:

Nachalnik na otdel „operativni deynosti” - Sofia v Glavna direktsia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

Voorwerp van het hoofdgeding

Het hoofdgeding is ingeleid naar aanleiding van een beroep van „Ati-19” EOOD (hierna: „verzoekster”) tegen het besluit tot toepassing van bestuurlijke dwangmaatregelen van 30 augustus 2023 dat is vastgesteld door Nachalnik na otdel „operativni deynosti” - 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, Bulgarije; hierna: „verweerder”). Het besluit omvatte een bevel tot „verzegeling” van de door verzoekster beheerde bedrijfsruimte voor de duur van 14 dagen en een „ontzegging van de toegang” op grond van artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), en artikel 187, lid 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”).

Op 19 september 2023, tijdens het hoofdgeding, heeft verzoekster de rechter overeenkomstig artikel 166, lid 2, van de Administrativnoprotsesualen kodeks (wetboek bestuursprocesrecht; hierna: „APK”) verzocht om opschorting van de bij bevel van de uitvaardigende autoriteit toegestane voorlopige tenuitvoerlegging van het bestreden besluit van 30 augustus 2023.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing

Het verzoek om een prejudiciële beslissing is gebaseerd op artikel 267, eerste alinea, onder b), VWEU.

Prejudiciële vraag

Moet artikel 47, eerste alinea, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling die bescherming biedt tegen de voorlopige tenuitvoerlegging van 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, waarbij de omvang van de rechterlijke toetsing is beperkt tot de vraag of schade is geleden?

Wetgeving en rechtspraak van de Europese Unie

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

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

Bepalingen van nationaal recht

Targovski zakon (handelswet)

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”)

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 in bedrijfsruimten door middel van fiscale toestellen, de vereisten voor bedrijfsbeheerssoftware en de vereisten voor personen die verkopen via webshops)

Administrativnoprotsesualen kodeks (wetboek van bestuursprocesrecht; hierna: „APK”)

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 Verzoekster is een eenmanszaak met de bedrijfsnaam „Ati-19”.
- 2 Op 3 augustus 2023 hebben belastingcontroleurs van verweerder een controle uitgevoerd in een door verzoekster geëxploiteerde bedrijfsruimte in Blagoevgrad (Bulgarije).
- 3 Tijdens deze controle op 3 augustus 2023 zijn goederen, voedingsmiddelen en dranken gekocht met een totale waarde van 14,80 Leva (BGN) die contant zijn betaald door een belastingcontroleur. Voor de betaling van dit bedrag werd geen fiscale kassabon afgegeven die was aangemaakt met behulp van een bij de belastingdienst geregistreerd, in de bedrijfsruimte geïnstalleerd en in bedrijf genomen fiscaal toestel. De betaling is door een medewerker in de bedrijfsruimte in ontvangst genomen.
- 4 Nadat de belastingcontroleurs die de koop hadden gedaan zich als zodanig bekend hadden gemaakt, is met het fiscale toestel in de bedrijfsruimte een afschrift betreffende 3 augustus 2023 aangemaakt, waaruit blijkt dat de omzet van de verkopen op die dag 327,80 BGN bedroeg. In de kassa van de bedrijfsruimte is in werkelijkheid 573,55 BGN aan contant geld gevonden. Van de geldmiddelen die in de kassa lagen is een lijst opgemaakt, die werd opgenomen in het proces-verbaal van de controle in de bedrijfsruimte.
- 5 Als bewijs van de resultaten van de controle die op 3 augustus 2023 in verzoeksters bedrijfsruimte plaatsvond is proces-verbaal nr. 0127640 van 3 augustus 2023 opgemaakt.
- 6 Op 8 augustus 2023 is een besluit houdende vaststelling van een bestuursrechtelijk te handhaven overtreding opgemaakt, waarbij tegen verzoekster een bestuurlijke strafprocedure volgens de voorschriften van de Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (wet inzake bestuursrechtelijke overtredingen en sancties; hierna: „ZANN”) is ingeleid op grond dat op 3 augustus 2023 is nagelaten voor de contant betaalde controlekoop van voedingsmiddelen en dranken door de nationale belastingdienst met een totale waarde van 14,80 BGN in verzoeksters bedrijfsruimte in Blagoevgrad, een met een in de bedrijfsruimte geïnstalleerd en in bedrijf genomen fiscaal toestel aangemaakte fiscale kassabon af te geven. Deze handeling vormt een bestuursrechtelijke overtreding als bedoeld in § 118, lid 1, ZDDS.
- 7 Naar aanleiding van het besluit houdende vaststelling van een bestuursrechtelijke overtreding is een boetebeschikking uitgevaardigd, waarbij overeenkomstig artikel 185, lid 1, ZDDS aan verzoekster een geldboete is opgelegd wegens de op

3 augustus 2023 gepleegde bestuursrechtelijke overtreding van artikel 118, lid 1, ZDDS.

- 8 Op 30 augustus 2023 heeft verweerder overeenkomstig artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), en artikel 187, lid 1, ZDDS het in het hoofdgeding bestreden besluit tot toepassing van bestuurlijke dwangmaatregelen (hierna: „besluit”) uitgevaardigd, waarbij hij de verzegeling van verzoeksters bedrijfsruimte voor de duur van 14 dagen gelastte en de toegang daartoe ontzegde.
- 9 Het besluit is op 6 september 2023 aan verzoeksters wettelijk vertegenwoordiger betekend. In de ontvangstbevestiging daarvan werd 21 september 2023 als datum van de verzegeling van de bedrijfsruimte vastgelegd.
- 10 Op 14 september 2023 heeft verzoekster bij de Administrativen sad Blagoevgrad (bestuursrechter in eerste aanleg Blagoevgrad, Bulgarije; hierna: „verwijzende rechter”) beroep ingesteld tegen het besluit en overeenkomstig artikel 60 APK verzocht om vernietiging van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging ervan.
- 11 Bij beslissing van 18 september 2023 heeft de rechter geen uitspraak gedaan over het verzoek tot vernietiging van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging, omdat de beroepstermijn als bedoeld in artikel 60, lid 5, APK niet was nageleefd.
- 12 Op 19 september 2023 heeft verzoekster op grond van artikel 166, lid 2, APK een verzoek tot opschorting van de voorlopige tenuitvoerlegging van het besluit van 30 augustus 2023 ingediend bij de verwijzende rechter. Dit verzoek is voorwerp van het hoofdgeding.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 13 Verzoekster beroept zich op het ontbreken van een motivering en rechtsgrondslagen voor het toestaan van de voorlopige tenuitvoerlegging van het besluit van 30 augustus 2023. Zij betoogt dat de verzegeling van haar bedrijfsruimte leidt tot ernstige materiële schade voor haar ondernemersactiviteit. Voorts is de overtreding van § 118, lid 1, ZDDS een op zichzelf staand geval in verzoeksters activiteit.
- 14 Verweerder heeft geen verklaring afgegeven.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 15 De ZDDS regelt de belastingheffing over de toegevoegde waarde van elke levering van goederen of diensten onder bezwarende titel. Indien belastingplichtigen hun wettelijke verplichtingen niet nakomen, voorziet de ZDDS in de toepassing van bestuursrechtelijke dwangmaatregelen en de oplegging van bestuursrechtelijke sancties.

- 16 De ZDDS cumuleert met name verschillende maatregelen bij het bestraffen van een en hetzelfde feit.
- 17 Indien belastingplichtige rechtspersonen en ondernemers niet voldoen aan de verplichting als bedoeld in artikel 118, lid 1, ZDDS om de door hen in de bedrijfsruimte verrichte verkopen te registreren en schriftelijk vast te leggen middels de afgifte van een met een fiscaal toestel aangemaakte fiscale kassabon (fiscaal ontvangstbewijs) of middels de afgifte van een kassabon die wordt aangemaakt met een geïntegreerd en geautomatiseerd systeem voor bedrijfsbeheer (door een systeem gegenereerd ontvangstbewijs), ongeacht of enig ander fiscaal document is vereist, is er sprake van een bestuursrechtelijke overtreding van dit artikel.
- 18 De in artikel 118, lid 1, ZDDS bedoelde bestuursrechtelijke overtreding wordt bestraft met een geldboete die in een bestuursrechtelijke procedure door de nationale belastingdienst wordt opgelegd. Daarnaast voorziet de wet (ZDDS) tevens in de toepassing van een bestuurlijke dwangmaatregel op grond van artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), ZDDS, te weten de verzegeling van een bedrijfsruimte voor de duur van maximaal 30 dagen. Bovendien wordt met de verzegeling van een bedrijfsruimte overeenkomstig artikel 187, lid 1, ZDDS de toegang tot die ruimte ontegd.
- 19 Beide maatregelen – de verzegeling en de geldboete – hebben een strafrechtelijk karakter en de gelijktijdige toepassing ervan voor een en dezelfde handeling en jegens dezelfde ondernemer na afloop van afzonderlijke en zelfstandige procedures, waarbij tegen deze maatregelen beroep openstaat bij verschillende rechterlijke instanties, vormt een ontoelaatbare beperking van het recht volgens artikel 50 van het Handvest, voor zover de nationale regeling niet zorgt voor een coördinatie van de procedures waardoor de extra last van de cumulatie van die maatregelen tot het strikt noodzakelijke kan worden beperkt en die regeling niet kan waarborgen dat de zwaarte van alle opgelegde sancties overeenstemt met de ernst van de overtreding in kwestie (dictum van het arrest van 4 mei 2023, MV-98, C-97/21, EU:C:2023:371).
- 20 De maatregel „verzegeling” wordt toegepast bij besluit van de nationale belastingdienst of een door die dienst gemachtigde ambtenaar in een procedure met een bestuursrechtelijk karakter. Het besluit heeft de kenmerken van een individuele bestuurshandeling.
- 21 In beginsel heeft het beroep tegen de individuele bestuurshandeling opschortende werking. De tenuitvoerlegging van de handeling wordt opgeschort totdat in het geding definitief uitspraak is gedaan over de rechtmatigheid ervan. Uitzonderingen op deze regel vormen de gevallen waarin de wet in een voorlopige tenuitvoerlegging van de handeling voorziet of waarin de voorlopige tenuitvoerlegging van de handeling is gelast door de autoriteit die de handeling heeft vastgesteld.

- 22 Het besluit tot toepassing van de maatregel „verzegeling” als bedoeld in artikel 186, lid 1, ZDDS kan niet voorlopig ten uitvoer worden gelegd voordat het definitief is en daardoor krachtens de wet een executoriale titel wordt. De wetgever heeft de nationale belastingdienst echter gemachtigd om de voorlopige tenuitvoerlegging te gelasten volgens de bij wet bepaalde procedure en voorwaarden. Dit is in casu precies het geval.
- 23 Door de op 30 augustus 2023 vastgestelde maatregel tot verzegeling van verzoeksters bedrijfsruimte heeft de nationale belastingdienst de voorlopige tenuitvoerlegging toegestaan door het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging in het besluit op te nemen.
- 24 In de ontvangstbevestiging van het besluit was de datum van de verzegeling van de bedrijfsruimte, namelijk 21 september 2023, vermeld die, nadat verzoekster haar recht op een voorziening in rechte heeft uitgeoefend door het instellen van beroep bij de verwijzende rechter, voor de datum lag waarop het besluit definitief is geworden. De nationale belastingdienst heeft in haar motivering niet duidelijk aangegeven dat het besluit na het verstrijken van de beroepstermijn of – in geval van beroep – na een definitieve rechterlijke beslissing, door verzegeling ten uitvoer wordt gelegd. Veeleer heeft de nationale belastingdienst een termijn gesteld voor de verwijdering van de goederen uit de bedrijfsruimte en de bijbehorende opslagruimten, die inging op de datum van betekening van het besluit. In feite heeft de belastingdienst door de verzegeling van de bedrijfsruimte vast te stellen op 21 september 2023, tijdens een aanhangige gerechtelijke procedure, de voorlopige tenuitvoerlegging van het besluit gelast, waardoor het procesbelang van verzoekster is ontstaan om bij de rechter een verzoek als bedoeld in artikel 166, lid 2, APK (opschorting van de voorlopige tenuitvoerlegging) in te dienen.
- 25 De voorlopige tenuitvoerlegging die bij bevel is toegestaan, vormt een uitzondering op de regel dat bestuurshandelingen pas ten uitvoer worden gelegd nadat zij definitief zijn geworden en doorbreekt het verbod van tenuitvoerlegging tot de termijn voor de aanvechting ervan in een bestuursrechtelijke of gerechtelijke procedure is verstreken, dan wel tot de betrokken hogere bestuurslichaam of een rechter in geval van beroep of hoger beroep, uitspraak heeft gedaan. De voorlopige tenuitvoerlegging is bedoeld om het leven of de gezondheid van de burgers of bijzonder zwaarwichtige belangen van de staat of van het publiek te beschermen, een succesvolle uitkomst van de tenuitvoerleggingsprocedure te waarborgen of om een bijzonder zwaarwichtig belang van een van de partijen die bij de procedure tot vaststelling van de bestuurshandeling betrokken is, te beschermen (artikel 60 lid 1, APK).
- 26 Er bestaan twee mogelijkheden ter bescherming tegen de voorlopige tenuitvoerlegging van een individuele bestuurshandeling: de aanvechting van het bevel waarbij voorlopige tenuitvoerlegging is toegestaan door een verzoek aan de rechter tot vernietiging ervan, en door een verzoek tot opschorting van de voorlopige tenuitvoerlegging nadat het bevel definitief is geworden. In het laatste

geval is het verzoek om opschorting van de tenuitvoerlegging in elk stadium van de procedure die is ingeleid om het besluit aan te vechten, toelaatbaar.

- 27 Het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging door verzegeling van de bedrijfsruimte op 21 september 2023, dat in het in het hoofdgeding bestreden besluit is opgenomen, is definitief geworden. Volgens artikel 60, lid 5, APK kan tegen het bevel binnen drie dagen na de kennisgeving ervan beroep worden ingesteld. In casu is het besluit op 6 september 2023 aan de wettelijke vertegenwoordiger van verzoekster bekend gemaakt, terwijl het beroep daartegen, dat een verzoek tot vernietiging van het bevel als bedoeld in artikel 60, lid 5 APK omvatte, op 14 september 2023 is ingesteld. Bij beslissing van de rechter van 18 september 2023 is geen uitspraak gedaan over het verzoek omdat de daarvoor geldende termijn niet was nageleefd.
- 28 Nadat het bevel tot verzegeling op 21 september 2023 definitief was geworden, is de bescherming tegen de tenuitvoerlegging ervan tijdens de gerechtelijke procedure betreffende het beroep tegen het besluit zelf slechts mogelijk volgens de procedure en onder de voorwaarden van artikel 166, leden 2 en 3, APK (opschorting van de voorlopige tenuitvoerlegging).
- 29 Het tegen het besluit ingestelde beroep is binnen de geldende termijn ingediend door de ondernemer die de bedrijfsruimte exploiteert en procesbevoegd is. Om deze redenen is ook het in artikel 166, leden 2 en 3, APK bedoelde verzoek van 19 september 2023 toelaatbaar en moet de rechter daarover uitspraak doen.
- 30 Juist de omvang van de rechterlijke toetsing volgens artikel 166, lid 2, APK doet de vraag rijzen naar de doeltreffendheid van het verzoek in de zin van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest.
- 31 Het lijkt geen twijfel dat er een rechtsgrondslag voor het bevel tot verzegeling op 21 september 2023 bestaat. Het voorschrift van artikel 188, lid 1, ZDDS biedt de nationale belastingdienst de mogelijkheid om de voorlopige tenuitvoerlegging van het besluit toe te staan. De vraag is of de rechterlijke bescherming tegen deze tenuitvoerlegging voorafgaand aan de uitspraak van de rechter over de rechtmatigheid van het besluit betreffende de verzegeling voldoende waarborgen biedt tegen willekeurige en onevenredige ingrepen in de activiteit van de onderneming.
- 32 Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie „[...] vormt het vereiste van bescherming tegen ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van een persoon die willekeurig of onredelijk zouden zijn, of het nu gaat om een natuurlijke of rechtspersoon, een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht [...]” (arrest van 21 september 1989, Hoechst/Commissie, C-46/87 en C-227/88, EU:C:1989:337, punt 19, en arrest van 22 oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, punt 27).
- 33 In de procedure volgens artikel 166, leden 2 en 3, APK, net als die volgens artikel 60, lid 5, APK, worden de feiten die ten grondslag liggen aan de

overtreding van artikel 118, lid 1, ZDDS als vaststaand beschouwd op basis van het proces-verbaal van de resultaten van de in de bedrijfsruimte door de nationale belastingdienst uitgevoerde controle, alsook het besluit houdende de vaststelling van een overtreding.

- 34 Het proces-verbaal dat volgens de vereiste procedure en in de vereiste vorm is opgemaakt door een nationale belastingdienst of een ambtenaar binnen het kader van zijn bevoegdheden, vormt een bewijs van de door hem en in zijn aanwezigheid verrichte handelingen en verklaringen alsook van de vastgestelde feiten en omstandigheden.
- 35 In de rechtspraak over de aanvechting van een besluit als aan de orde in het hoofdgeding bij de verwijzende rechter wordt het besluit houdende vaststelling van een bestuursrechtelijke overtreding als bedoeld in artikel 188, lid 1, ZDDS beschouwd als een „officieel declaratoir document met materiële bewijskracht” over de aan de overtreding ten grondslag liggende feiten, waardoor de bewijslast wordt omgekeerd. Volgens de rechtspraak heeft het besluit houdende vaststelling van een bestuursrechtelijke overtreding materiële bewijskracht en leidt juist om die reden tot omkering van de bewijslast: tot het tegendeel is bewezen, wordt aangenomen dat de feiten in de bevindingen zich precies zo hebben voorgedaan als daarin is vermeld.
- 36 De rechterlijke toetsing in het kader van de procedure van artikel 166, leden 2 en 3, APK strekt zich niet uit tot de voorwaarden voor de vaststelling van een besluit betreffende de verzegeling van een bedrijfsruimte overeenkomstig artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), ZDDS, aangezien de rechter de feiten op grond waarvan het besluit is vastgesteld, niet „onderzoekt”. Volgens de rechtspraak toetst de rechter niet de waarschijnlijke gegrondheid of ongegrondheid van het beroep tegen het besluit zelf overeenkomstig artikel 146 APK, hoewel de bepaling van artikel 166, lid 2, APK „[...] het recht van beroep waarborgt [...]”. De in artikel 166, lid 2, APK bedoelde bescherming kan enkel worden gebaseerd op een „ernstige of moeilijk te herstellen schade” die de verzoeker kan worden berokkend door de voorlopige tenuitvoerlegging.
- 37 Indien is voldaan aan de voorwaarden van artikel 60, lid 1, APK, specifiek bij de „zwaarwichtige belangen van de staat”, het fiscale belang van de staat, moeten ook de voorwaarden voor het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging volgens artikel 188, lid 1, ZDDS niet opnieuw worden onderzocht. Evenmin worden procedurefouten bij de uitvaardiging van het bevel getoetst. Na het verstrijken van de termijn voor het verzoek om vernietiging van het bevel, wordt laatstgenoemde geacht rechtmatig te zijn vastgesteld.
- 38 De omvang van de in artikel 60, leden 5 tot en met 7, APK bedoelde rechterlijke toetsing van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging op grond van artikel 188, lid 1, APK, verschilt niet wezenlijk van die op grond van artikel 166, lid 2, APK. Wanneer er sprake is van verschillen, vallen deze binnen de ruimere omvang van de rechterlijke toetsing bedoeld in artikel 60, lid 5, APK, waarbij de rechter de

beoordeling van de nationale belastingdienst of is voldaan aan de in artikel 60, lid 1, APK bedoelde voorwaarden (bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging), kan toetsen. De bepaling van artikel 188, lid 1, ZDDS wordt echter niet uniform uitgelegd en toegepast.

- 39 In een aantal gevallen wordt de bepaling van artikel 188 ZDDS als vermoeden van een beschermd „zwaarwichtig belang van de staat” uitgelegd. De Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije; hierna: „VAS”) heeft in een beslissing uiteengezet: „[...] De wet die voorziet in een voorlopige tenuitvoerlegging is bedoeld om overeenkomstige zwaarwichtige belangen van de staat of het publiek te beschermen of om andere gevolgen te voorkomen, zoals gespecificeerd in de reikwijdte en de werkingssfeer van de algemene bepaling van artikel 60 APK, wat betekent dat in de gevallen waarin de voorlopige tenuitvoerlegging bij wet is toegestaan, de noodzakelijkheid ervan door de wetgever wordt beoordeeld” en niet opnieuw wordt getoetst.
- 40 In andere gevallen is de rechter ervan uitgegaan dat de bepaling van artikel 188 ZDDS geen „zwaarwichtig belang van de staat” vermoedt dat een voorlopige tenuitvoerlegging van een besluit, zoals hetwelk in het hoofdgeding aan de orde is, noodzakelijk maakt. De VAS heeft bijvoorbeeld in een beslissing van 3 oktober 2019 uiteengezet dat „[...] de voorlopige tenuitvoerlegging [...] niet krachtens de wet bestaat, maar het gevolg is van een wilsverklaring van de bestuurlijke autoriteit, wat betekent dat het vermoeden dat aan de voorwaarden van artikel 60, lid 1, APK is voldaan volgens de wet niet slechts bestaat op grond dat een bestuursrechtelijke overtreding is gepleegd”. Om die reden „[...] moeten het bijzonder zwaarwichtige belang van de staat en het ontstaan van ernstige of moeilijk te herstellen schade in elk afzonderlijk geval door de bestuurlijke autoriteit worden gemotiveerd en rust op haar de bewijslast voor de feiten waarop zij zich beroept”.
- 41 Gelet op de door de wetgever gekozen bewoordingen van artikel 188, lid 1, ZDDS, die soms als vermoeden van een zwaarwichtig belang van de staat bij de voorlopige tenuitvoerlegging van de opgelegde maatregel „verzegeling” worden beschouwd, wordt ook de omvang van de bescherming tegen het bevel op grond van artikel 60, lid 1, APK beperkt en begrensd tot de ernstige of moeilijk te herstellen schade voor de betrokkene, net als de omvang van de rechterlijke toetsing volgens artikel 166, lid 2, APK. Het verschil tussen de in artikel 60, lid 5, APK bedoelde procedure en die bedoeld in artikel 166, leden 2 en 3, APK ligt in de rechtsgevolgen. De vernietiging van het bevel „herstelt” de toestand van voor de tenuitvoerlegging (artikel 60, lid 7, tweede volzin), terwijl de opschorting van de tenuitvoerlegging de wijziging van de toestand voor de toekomst verbiedt (artikel 166, lid 2, APK), tot de beslissing op het beroep tegen het besluit definitief wordt. De procedure volgens artikel 60, leden 5 tot en met 7, APK waarborgt dus geen doeltreffender bescherming.
- 42 De in artikel 166, leden 2 en 3, APK bedoelde procedure vindt achter gesloten deuren plaats op basis van de stukken en laat niet toe dat de rechter toetst of de

voorlopige tenuitvoerlegging van het niet-definitieve besluit het doel heeft om een zwaarwichtig belang van de staat te beschermen, wat een maatregel zou zijn tegen een ongerechtvaardigde tenuitvoerlegging vóór de definitieve beslissing van de rechter over de rechtmatigheid ervan. Onder deze omstandigheden is het niet uitgesloten dat de rechtsgevolgen van een besluit volgens artikel 186, lid 1, punt 1, onder a), ZDDS, waarvan de voorlopige tenuitvoerlegging is toegestaan, zich voordoen en de rechter het besluit vervolgens onwettig verklaart en vernietigt. Om die reden doet de beperkte omvang van de rechterlijke toetsing overeenkomstig artikel 166, lid 2, APK twijfel rijzen over de doeltreffendheid van een beroep tegen de voorlopige tenuitvoerlegging van een niet-definitieve bestuurshandeling.

- 43 Het recht op een doeltreffende voorziening in rechte in de zin van artikel 47 van het Handvest, dat in het licht van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) inzake artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) moet worden uitgelegd, vereist dat de met het onderzoek van bestuurshandelingen belaste autoriteit in het kader van de procedure „voldoende toetsing” waarborgt (arrest van het EHRM van 21 juni 2016, *Al-Dulimi en Montana Management Ing. tegen Zwitserland*, nr. 5809/08, CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 130).
- 44 De Europese Commissie heeft in haar schriftelijke opmerkingen in zaak MV-98, C-97/21 (EU:C:2023:371), opgemerkt dat de toetsing „voldoende” is, wanneer de rechter bevoegd is om „[...] de uitgevoerde handeling in elk opzicht, feitelijk en juridisch gezien, te wijzigen”. Bijgevolg mag de rechterlijke toetsing niet worden beperkt tot het onderzoek van de „procedurele” rechtmatigheid van de bestuurshandeling” (punt 7 van de schriftelijke opmerkingen). Zelfs nadat het bevel krachtens artikel 60, lid 1, APK definitief is geworden, moet verzoeker de mogelijkheid hebben om „[...] een zeker onderzoek van zowel de feiten als de procedure tot vaststelling van de feiten te verrichten” (arrest van het EHRM van 20 oktober 2015, *Fazia Ali tegen Verenigd Koninkrijk*, nr. 40378/10, CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, § § 83 en 84).
- 45 Om deze redenen is voor de beslissing van de verwijzende rechter op verzoeksters verzoek van 19 september 2023 om opschorting van de voorlopige tenuitvoerlegging van het besluit van 30 augustus 2023, die bij een definitief besluit van de nationale belastingdienst werd toegestaan, de uitlegging van het Hof noodzakelijk of een procedure, zoals die welke in casu aan de orde is op grond van artikel 166, leden 2 en 3, APK, waarbij een onderzoek van de feiten niet mogelijk is en de omvang van de rechterlijke toetsing slechts is beperkt tot het bestaan van geleden schade, een doeltreffende voorziening in rechte in het licht van artikel 47 van het Handvest vormt.