

**Υπόθεση C-733/23**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

1 Δεκεμβρίου 2023

**Αιτούν δικαστήριο:**

Administrativen sad Burgas (Βουλγαρία)

**Ημερομηνία της διατάξεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

21 Νοεμβρίου 2023

**Εκκαλούσα:**

Beach and bar management“ EOOD

**Εφεσίβλητος:**

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ Burgas

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Δευτεροβάθμια δίκη κατόπιν έφεσης της «Beach and bar management» κατά της αποφάσεως του Rayonen sad Burgas (διοικητικού πρωτοδικείου του Μπουργκάς) με την οποία επικυρώθηκε πράξη επιβολής προστίμου εκδοθείσα από τον εφεσίβλητο δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της εκκαλούσας για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας.

Συμβατότητα με το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Χάρτη) της σώρευσης διοικητικών μέτρων καταναγκασμού και χρηματικών προστίμων σε βάρος του αυτού προσώπου και για την ίδια παράβαση, που διατάσσονται κατόπιν διαφορετικών διαδικασιών.

Συμβατότητα με το άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη διοικητικής κυρώσεως υπό μορφή «προστίμου» με υψηλό κατώτατο όριο, στο πλαίσιο της οποίας δεν παρέχεται στο δικαστήριο η δικονομική ευχέρεια να επιβάλει είτε καταβολή ποσού χαμηλότερου από το κατώτατο όριο είτε ηπιότερη μορφή της κύρωσης.

Συμβατότητα με το άρθρο 47, πρώτο εδάφιο και με το άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη εφαρμογής συνολικού διοικητικού μέτρου καταναγκασμού για πολλαπλές παραβάσεις καθώς και του επιτρεπτού της προσωρινής εκτέλεσής του προτού καταστεί απρόσβλητη η πράξη επιβολής αυτού, χωρίς να παρέχεται ούτε στο δικαστήριο ούτε στον ίδιο τον παραβάτη η δικονομική δυνατότητα ελέγχου της αναλογικότητας του μέτρου σε σχέση με τη βαρύτητα κάθε μεμονωμένης διοικητικής παράβασης.

### **Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβάλλεται κατ' εφαρμογή του άρθρου 267, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', ΣΛΕΕ.

### **Προδικαστικά ερωτήματα**

- 1) Έχουν το άρθρο 325 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι επιτρέπουν εθνικές διατάξεις βάσει των οποίων μπορεί για πολλαπλές παραβάσεις φορολογικών υποχρεώσεων να διαταχθεί ενιαίο διοικητικό μέτρο («σφράγιση καταστήματος και απαγόρευση πρόσβασης»), όταν αυτό αποσκοπεί αποκλειστικά στον περιορισμό των επιπτώσεων, συμπεριλαμβανομένου του κινδύνου να θιγούν τα οικονομικά συμφέροντα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όχι όμως και στην τιμωρία του παραβάτη, χωρίς αυτό το μέτρο να περιορίζει τη δυνατότητα διεξαγωγής αυτοτελών διαδικασιών κατασταλτικού χαρακτήρα σε βάρος του παραβάτη για κάθε μία των εν λόγω παραβάσεων φορολογικών υποχρεώσεων, στο πλαίσιο των οποίων προβλέπεται η επιβολή στον φορολογούμενο διοικητικού μέτρου υπό μορφή χρηματικού προστίμου, ο δε εθνικός δικαστής είναι υποχρεωμένος σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση να εξετάσει και να εξακριβώσει ποιος από τους δύο στόχους επιδιώκεται με το ανωτέρω επιβληθέν ενιαίο διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της «σφράγισης καταστήματος και απαγόρευσης πρόσβασης», αυτός της πρόληψης και του περιορισμού ή αυτός της καταστολής;
- 2) Έχουν το άρθρο 325 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και το άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι δεν επιτρέπουν σύστημα κυρώσεων, όπως αυτό της υπόθεσης της κύριας δίκης, το οποίο, ανεξαρτήτως της φύσεως και της σοβαρότητας των παραβάσεων, προβλέπει σημαντικό κατώτατο όριο την κύρωση υπό μορφή οικονομικού προστίμου, χωρίς να παρέχει τη δυνατότητα να επιβληθεί κύρωση κατώτερη από την

- ελάχιστη που προβλέπει ο νόμος ή να αντικατασταθεί το πρόστιμο από ηπιότερο;
- 3) Έχουν το άρθρο 325 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και τα άρθρα 47, πρώτο εδάφιο, 48, παράγραφος 1, και 49, παράγραφος 3, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι δεν επιτρέπουν εθνικές διατάξεις βάσει των οποίων δύναται για πολλαπλές παραβάσεις φορολογικών υποχρεώσεων να διαταχθεί ενιαίο διοικητικό μέτρο («σφράγιση καταστήματος και απαγόρευση πρόσβασης») και να επιβληθεί η προσωρινή εκτέλεσή του, προτού καταστεί απρόσβλητη η πράξη επιβολής του, χωρίς να παρέχεται ούτε στο δικαστήριο ούτε στον ίδιο τον παραβάτη η δυνατότητα ελέγχου της αναλογικότητας του μέτρου σε σχέση με τη βαρύτητα κάθε μεμονωμένης διοικητικής παράβασης;

#### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και νομολογία**

ΣΛΕΕ, άρθρο 325, παράγραφοι 1 και 2

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία 2006/112), άρθρο 273

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), άρθρο 47 παράγραφος 1, άρθρο 49, παράγραφος 3, άρθρο 50

Απόφαση του Δικαστηρίου της 4ης Μαΐου 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371

#### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί ΦΠΑ, στο εξής: 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 (Διάταγμα αριθ. N-18, της 13ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με την καταχώριση και λογιστική καταγραφή πωλήσεων σε καταστήματα μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, σχετικά με τις απαιτήσεις για το λειτουργικό λογισμικό, καθώς και σχετικά με τις υποχρεώσεις των προσώπων που διενεργούν πωλήσεις μέσω επιγραμμικών καταστημάτων, στο εξής: διάταγμα αριθ. N-18)

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (νόμος περί διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων, στο εξής: ZANN)

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (κώδικας φορολογικής διαδικασίας και διαδικασίας κοινωνικών ασφαλίσεων, στο εξής: DOPK)

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Η εκκαλούσα είναι νομικό πρόσωπο που διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση, ήτοι κατάστημα πώλησης οινοπνευματωδών ποτών με εστιατόριο.
- 2 Στις 4 Αυγούστου 2022, περί ώρα 15:15, οι ελεγκτές εσόδων της glavna direktzia „Fiskalen kontrol“ (γενικής διεύθυνσης «φορολογικών ελέγχων») διενήργησαν έλεγχο στο κατάστημα της εκκαλούσας. Επί του διενεργηθέντος ελέγχου συμπληρώθηκε έκθεση στην οποία καταγράφεται η διαπίστωση ότι στο κατάστημα υπήρχαν δύο συσκευές ανάγνωσης καρτών καθώς και ογδόντα πέντε αποδείξεις των συσκευών ανάγνωσης καρτών για αποδεχθείσες πληρωμές με χρεωστικές και πιστωτικές κάρτες για το χρονικό διάστημα από 25 Ιουνίου 2022 έως 26 Ιουλίου 2022 συνολικού ποσού 2978 BGN (βουλγαρικών λέβα). Όσον αφορά τις ανωτέρω ογδόντα πέντε πράξεις πληρωμής, διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί ταμειακά δελτία συναλλαγής φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που διέθεταν οι χώροι εστίασης.
- 3 Η διοικητική αρχή θεώρησε ότι με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του χρονικού διαστήματος μεταξύ της 25ης Ιουνίου και της 2022 και της 26ης Ιουλίου 2022, οι οποίες συνίσταντο στη μη έκδοση ταμειακών αποδείξεων για τις ογδόντα πέντε πωλήσεις, τελέστηκαν ογδόντα πέντε παραβάσεις του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS, σε συνδυασμό με το άρθρο 25, παράγραφος 1, σημείο 1, του διατάγματος αριθ. N-18. Η εν λόγω διάταξη επιβάλλει σε κάθε εμπορική επιχείρηση την υποχρέωση να καταχωρίζει και να καταγράφει λογιστικά όλες τις πωλήσεις που πραγματοποιούνται στο κατάστημα, εκδίδοντας ταμειακά δελτία συναλλαγής μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.
- 4 Στις 12 Αυγούστου 2022, η διοικητική αρχή εξέδωσε απόφαση με την οποία επέβαλε το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της «σφράγισης καταστήματος» για χρονικό διάστημα δεκατεσσάρων ημερών και της «απαγόρευσης πρόσβασης» για το ίδιο χρονικό διάστημα. Με την ίδια απόφαση, η διοικητική αρχή εξέδωσε ειδική διάταξη με την οποία ενέκρινε την προσωρινή εκτέλεση του μέτρου.
- 5 Κατά της απόφασης για την επιβολή του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka, PAM) της 12ης Αυγούστου 2022, καθώς και κατά της συμπεριληφθείσας στην απόφαση διάταξης με την οποία η διοικητική αρχή ενέκρινε την προσωρινή εκτέλεση του μέτρου, ασκήθηκαν δύο χωριστές προσφυγές ενώπιον του Administrativen sad Burgas (διοικητικού πρωτοδικείου του Μπουργκάς) οι οποίες απορρίφθηκαν.

- 6 Κατά την εκδίκαση της υπό κρίση υπόθεσης στον δεύτερο βαθμό, οι εκδοθείσες επί των δύο ανωτέρω προσφυγών δικαστικές αποφάσεις κατέστησαν οριστικές και επιβλήθηκε το διοικητικό μέτρο της «σφράγισης καταστήματος και της απαγόρευσης πρόσβασης» για χρονικό διάστημα δεκατεσσάρων ημερών.
- 7 Επί τη βάσει των ογδόντα πέντε διοικητικών παραβάσεων που βεβαιώθηκαν, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε ογδόντα πέντε πράξεις επιβολής προστίμων, μεταξύ αυτών και την επίδικη, με τις οποίες τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης εξελήφθησαν ως αποδεδειγμένα. Κατ' εφαρμογή του κατώτατου ορίου που προβλέπεται στη σχετική διάταξη νόμου, επιβλήθηκε στη «Beach and bar management» για κάθε μία εκ των ογδόντα πέντε παραβάσεων πρόστιμο ύψους 500,00 BGN. Ως εκ τούτου, το συνολικό ποσό του προστίμου και για τις ογδόντα πέντε παραβάσεις ανέρχεται σε 42 500,00 BGN. Το δε συνολικό ποσό του μη δηλωθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας λόγω μη έκδοσης ταμειακών αποδείξεων από τις συσκευές ανάγνωσης καρτών για όλες τις ογδόντα πέντε πραγματοποιηθείσες εισπράξεις ανέρχεται σε 268,02 BGN.
- 8 Κατά όλων των ογδόντα πέντε πράξεων επιβολής προστίμων ασκήθηκαν προσφυγές ενώπιον του Rayonen sad Burgas (διοικητικού πρωτοδικείου του Μπουργκάς). Διεξήχθησαν ογδόντα πέντε δίκες, κατά τις οποίες, κάθε μία προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επικυρώθηκε από το Rayonen sad Burgas. Επί του παρόντος, κατά όλων των ογδόντα πέντε αποφάσεων του Rayonen sad Burgas, έχουν ασκηθεί εφέσεις ενώπιον του Administrativen sad Burgas (διοικητικού εφετείου του Μπουργκάς) οι οποίες δεν εκδικάστηκαν, αλλά ανεστάλη η συζήτησή τους ενόψει της υποβολής αίτησης για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.
- 9 Στη συγκεκριμένη ένδικη διαφορά (όπως και στις υπόλοιπες ογδόντα τέσσερις υποθέσεις), το πρωτοβάθμιο δικαστήριο εξέλαβε ως αποδεδειγμένα τα πραγματικά περιστατικά και έκανε δεκτό ότι η αρμόδια για την επιβολή κυρώσεων διοικητική αρχή ορθώς εφάρμοσε τον νόμο, εφόσον έκρινε ότι η επιχείρηση υπέπεσε σε παράβαση. Αποφάνθηκε ότι η επιβληθείσα κύρωση προσδιορίστηκε με βάση το κατώτατο όριο που προβλέπει ο νόμος και επικύρωσε στο σύνολό της την πράξη επιβολής προστίμου. Η εν λόγω απόφαση προηγήθηκε της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 4ης Μαΐου 2023 επί της υποθέσεως C-97/21. Στο σκεπτικό της απόφασής του, το Δικαστήριο δεν έχει λάβει υπόψη το γεγονός ότι με την απόφαση της 12ης Αυγούστου 2022, και τη συμπληρωματική διάταξη περί προσωρινής εκτέλεσης αυτής, επιβλήθηκε το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της «σφράγισης καταστήματος και της απαγόρευσης πρόσβασης» για χρονικό διάστημα δεκατεσσάρων ημερών, το οποίο διατάχθηκε και για τις ογδόντα πέντε παραβάσεις, ούτε εκτίμησε τις έννομες συνέπειες του εν λόγω μέτρου στο πλαίσιο της τρέχουσας δευτεροβάθμιας δίκης η οποία ως αντικείμενο έχει την επανεξέταση του επιβληθέντος προστίμου ύψους 500,00 BGN.

**Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής**

- 10 Ο Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί ΦΠΑ, στο εξής εν συντομία: ZDDS) προβλέπει την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας σε κάθε φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του ZDDS, η νομοθεσία προβλέπει δύο ειδών μέτρα. Αφενός, την εφαρμογή διοικητικών μέτρων καταναγκασμού (εν συντομία: PAM) και, αφετέρου, την επιβολή διοικητικών κυρώσεων (εν προκειμένω επιβολή προστίμου). Σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου επί της υπόθεσης C-97/21, τα διοικητικά μέτρα καταναγκασμού εκλαμβάνονται ως μέτρα κατασταλτικού χαρακτήρα (για τους σκοπούς αυτής της παράθεσης χαρακτηρίζονται ως «μη γνήσια κύρωση»).
- 11 Για την εφαρμογή, προσβολή και εκτέλεση αυτών των δύο ειδών μέτρων ισχύουν διαφορετικοί δικονομικοί κανόνες. Εκείνα τα οποία είναι συνυφασμένα με την επιβολή χρηματικού προστίμου διέπονται από το πνεύμα και τους κανόνες της ποινικής δικονομίας. Η επιβολή της καλούμενης μη γνήσιας κύρωσης ρυθμίζεται σύμφωνα με τους κανόνες της διοικητικής δικονομίας και (σε περίπτωση επικουρικότητας) της πολιτικής δικονομίας.
- 12 Το αιτούν δικαστήριο γνωρίζει και λαμβάνει υπόψη τα νομικά συμπεράσματα του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα οποία είναι διατυπωμένα στην απόφαση της 4ης Μαΐου 2023 επί της υπόθεσης C-97/21, ιδίως στις σκέψεις 49 και 63.
- 13 Η υπό κρίση υπόθεση στηρίζεται στις ίδιες νομικές βάσεις, αλλά διαφέρει ως προς τα πραγματικά περιστατικά της ανωτέρω υπόθεσης, ούτως ώστε εγείρει στο επιληφθέν δικαστήριο αμφιβολίες εάν η αντιμετώπιση των δύο υποθέσεων πρέπει να είναι η ίδια όσον αφορά την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης κατά τον τρόπο που καθορίζεται στην απόφαση της 4ης Μαΐου 2023 επί της υπόθεσης C-97/21.
- 14 Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά, η ουσιώδης διαφορά συνίσταται στο ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 4ης Μαΐου 2023 στην υπόθεση C-97/21 στρεφόταν κατά της επιβολής δύο μέτρων (τα οποία εκλήφθηκαν από το Δικαστήριο ως κυρώσεις) για μία μόνο παράβαση: 1. μία μη γνήσια κύρωση –το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της «σφράγισης καταστήματος και απαγόρευσης της πρόσβασης» καθώς και 2. χρηματικό πρόστιμο.
- 15 Εκτός από μια τέτοια περίπτωση, η μη γνήσια κύρωση, το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της «σφράγισης καταστήματος και απαγόρευσης της πρόσβασης», μπορεί να διαταχθεί και για περισσότερες από μία παραβάσεις, ήτοι για περισσότερες της μίας και διαπραχθείσες από το ίδιο πρόσωπο ομοειδείς παραβάσεις.
- 16 Η διαφορά της υπό κρίση υπόθεσης από εκείνη επί της οποίας ήδη αποφάνθηκε το Δικαστήριο συνίσταται στο γεγονός ότι κατόπιν του ελέγχου που διεξήχθη, ο οποίος επεκτάθηκε σε ολόκληρη την οικονομική περίοδο ενός μήνα,

διαπιστώθηκε όχι μόνο μία, αλλά ογδόντα πέντε χωριστές παραβάσεις. Στην περίπτωση αυτή διατάχθηκε η μη γνήσια κύρωση, το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της «σφράγισης καταστήματος και απαγόρευσης της πρόσβασης», συνολικά για όλες τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

- 17 Στην υπό κρίση περίπτωση, το επιληφθέν δικαστήριο εκτιμά ότι το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της «σφράγισης καταστήματος και απαγόρευσης της πρόσβασης» δεν έχει κατασταλτικό, αλλά περιοριστικό χαρακτήρα και αποσκοπεί στον περιορισμό της έκτασης των επιπτώσεων στα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης ζημιών με την προσωρινή διακοπή επαγγελματικής δραστηριότητας η οποία, βάσει των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν από τους ελεγκτές, υπονομεύει για μεγάλο χρονικό διάστημα το σύστημα υπολογισμού του ΦΠΑ.
- 18 Η θέση αυτή στηρίζεται κατά κύριο λόγο στο άρθρο 22 του ZANN, σύμφωνα με το οποίο η επίδραση των διοικητικών μέτρων καταναγκασμού, αφενός, είναι αποτρεπτική και περιοριστική, αποσοβώντας τις αρνητικές συνέπειες των διοικητικών παραβάσεων που έχουν τελεστεί, αφετέρου, όμως, μπορεί να είναι και κατασταλτική, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφασή του στην υπόθεση C-97/21.
- 19 Στην υπό κρίση υπόθεση, ογδόντα πέντε πωλήσεις πραγματοποιηθείσες εντός ενός μήνα δεν καταχωρίστηκαν μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού. Σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, κάθε παράλειψη συνιστά χωριστή παράβαση. Για όλες τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν επιβλήθηκε μία μη γνήσια κύρωση, ήτοι το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της «σφράγισης καταστήματος και απαγόρευσης της πρόσβασης» με διάρκεια δεκατεσσάρων ημερών, χωρίς να εξεταστεί χωριστά εκάστη εκ των ογδόντα πέντε παραβάσεων, συμπεριλαμβανομένης της βαρύτητας κάθε παραβάσεως και της αναλογίας της στο αντίστοιχο ποσοστό της μη γνήσιας συνολικής κύρωσης που επιβλήθηκε με τη μορφή του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού. Τούτο σημαίνει ότι στον νόμο δεν προβλέπεται χωριστή αποτίμηση κάθε μεμονωμένης παράβασης, ανάλογα με τη βαρύτητά της και το ποσοστό της στο ύψος της κύρωσης, και κάτι τέτοιο δεν έγινε ούτε στο πλαίσιο της ήδη ολοκληρωθείσας διαδικασίας.
- 20 Η ίδια η μη γνήσια κύρωση, ήτοι το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού, εκτελέστηκε. Επομένως, από τυπικής απόψεως, λαμβανομένων υπόψη των διαπιστώσεων του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-97/21, εάν θεωρηθεί ότι ήδη έχουν επιβληθεί στον παραβάτη κυρώσεις για την ίδια παράβαση, φαίνεται λογικό το δικαστήριο, ελλείψει νομοθετικώς προβλεπόμενου μηχανισμού για τον συντονισμό της ήδη διαταχθείσας μη γνήσιας κύρωσης και του επίδικου στην υπόθεση της κύριας δίκης προστίμου, να μην επιβάλει εκ νέου κύρωση σε βάρος του. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι τέτοιου είδους επίλυση του ζητήματος στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία αφορά την εφαρμογή διοικητικού μέτρου καταναγκασμού για ογδόντα πέντε συνολικά μεμονωμένες παραβάσεις, θα συνιστούσε παράβαση του άρθρου 325 ΣΛΕΕ και του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, δεδομένου ότι δεν έχει γίνει επιμερισμός της επιβληθείσας κύρωσης σε

κάθε μία παράβαση, γεγονός που περιορίζει τη δυνατότητα να ελεγχθεί εάν η επιβληθείσα κύρωση είναι νόμιμη, δικαιολογημένη και προσήκουσα. Για τον ίδιο λόγο είναι επίσης αδύνατο να εξακριβωθεί εάν τα κατά τα ανωτέρω επιβληθέντα μέτρα είναι αποτρεπτικά, σύμφωνα με το άρθρο 325, και αν παρέχουν αποτελεσματική προστασία για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης κατά την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112.

- 21 Το επιληφθέν δικαστήριο εκτιμά ότι η μη γνήσια κύρωση, ήτοι το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού, δεν είναι κατάλληλη για την επίτευξη των ανωτέρω θεμελιωδών στόχων, δεδομένου ότι είναι διττής φύσεως και ο βασικός χαρακτήρας του εν λόγω μέτρου δεν είναι κατασταλτικός, άλλα περιοριστικός, ενώ μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις λειτουργεί και κατασταλτικά.
- 22 Προκειμένου να τεκμηριώσει την κρίση του, το επιληφθέν δικαστήριο επιθυμεί να αποσαφηνιστεί από δικονομικής απόψεως ο μηχανισμός και η έκταση του ελέγχου στον οποίο υπόκειται η πράξη με την οποία επιβλήθηκε η μη γνήσια κύρωση, ήτοι το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού.
- 23 Σε αντίθεση με τη διαδικασία προσβολής της γνήσιας κύρωσης, η οποία στο σύνολό της διέπεται από τους κανόνες της ποινικής δικονομίας, όπου τόσο ως προς το υποκείμενο όσο και ως προς το αντικείμενο της πράξης, ήτοι την υποκειμενική και την αντικειμενική πλευρά αυτής, πρέπει να αποδειχθεί η νομιμότητα του είδους και της έκτασης της ποινής, και περιλαμβάνει τον δικαστικό έλεγχο στο πλαίσιο της αμφισβήτησης της μη γνήσιας κύρωσης, ήτοι του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, ο οποίος συνίσταται στα εξής ζητήματα: Εκδόθηκε η πράξη περί επιβολής διοικητικού μέτρου καταναγκασμού από αρμόδια αρχή; Εκδόθηκε με τον νόμιμο τύπο που προβλέπεται από τη νομοθεσία; Τηρήθηκε για την έκδοσή της η διαδικασία ούτως ώστε να μην περιορίζεται η δυνατότητα του προσφεύγοντος να προβάλλει όλους τους ισχυρισμούς του και να συγκεντρώσει όλες τις κρίσιμες από πλευράς του αποδείξεις, χωρίς να περιορίζεται το δικαίωμα υπεράσπισής του; Συντρέχουν πράγματι οι ουσιαστικοί λόγοι για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και ανταποκρίνονται στους νομικούς λόγους που παρατίθενται για την έκδοσή της; Πληροί το επιβληθέν διοικητικό μέτρο καταναγκασμού το κριτήριο της αναλογικότητας και είναι δικαιολογημένο ως προς την αυστηρότητά του; Δεν αξιολογούνται στοιχεία των αντικειμενικών και των υποκειμενικών πτυχών της παράβασης.
- 24 Επιπλέον, πρέπει να σημειωθεί ότι το δικαστήριο κατά τον έλεγχο της επιβληθείσας μη γνήσιας κύρωσης, ήτοι του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, δεν έχει την ευχέρεια να μειώσει ή να παρατείνει τη διάρκεια για την οποία επιβλήθηκε. Εάν το επιληφθέν δικαστήριο κρίνει ότι το μέτρο δεν πληροί το κριτήριο της αναλογικότητας, η μοναδική δυνατότητα που του απομένει είναι να ακυρώσει το μέτρο στο σύνολό του, αλλά δεν δύναται να το τροποποιήσει ή να το επιμερίσει ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης ή των παραβάσεων.
- 25 Εν συνεχεία, καθοριστική σημασία έχει η επισήμανση ότι, ακόμη και αν το δικαστήριο κρίνει ότι αυτό καθαυτό το μέτρο είναι δίκαιο και αναλογικό, είναι



δυνατό να ακυρώσει την πράξη επιβολής του, διότι, επί παραδείγματι, δεν πληρούνταν οι τυπικές προϋποθέσεις για την έκδοσή της, μολονότι είχε διαπιστωθεί τόσο ο παραβάτης όσο και η παράβαση.

- 26 Για τον λόγο αυτόν, αφενός, το δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες εάν τέτοιου είδους ακύρωση του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου καταναγκασμού μπορεί να θεωρηθεί ως αθώωση κατά την έννοια του άρθρου 50 του Χάρτη 50, γεγονός το οποίο δεν θα επέτρεπε τη διεξαγωγή δεύτερης διαδικασίας επιβολής κυρώσεων χωρίς μηχανισμό για τον συντονισμό της μη γνήσιας κύρωσης, ήτοι του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, και των προβλεπόμενων χρηματικών προστίμων, λόγω της προηγηθείσας ποινικής διαδικασίας η οποία δεν διεξήχθη νομότυπα διασφαλίζοντας όλες τις εγγυήσεις και τηρώντας όλες τις προδιαγραφές.
- 27 Αφετέρου, το δικαστήριο αμφιβάλει επίσης εάν η κατά τον ανωτέρω τρόπο επιβολή αυτής της μη γνήσιας κύρωσης του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού λόγω πολυάριθμων παραβάσεων στρεφόμενων κατά της δημοσιονομικής πειθαρχίας, χωρίς να αντιμετωπίζεται μεμονωμένα κάθε μία εκ των ογδόντα πέντε παραβάσεων που διαπράχθηκαν, μπορεί να θεωρηθεί ως πρώτη καταδίκη κατά την έννοια του άρθρου 50 του Χάρτη, στην περίπτωση που δεν είχε επιβληθεί νομότυπα χωριστή συγκεκριμένη ποινή για κάθε μεμονωμένη παράβαση και δεν είχαν τηρηθεί όλες οι προδιαγραφές που προβλέπονται στην ποινική διαδικασία για την προστασία του δράστη, όπως, επί παραδείγματι, λόγω της δυνατότητας να εκτελεστεί προσωρινά το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού, κάτι που παραβιάζει ευθέως το προστατευόμενο από το άρθρο 48, παράγραφος 1, του Χάρτη τεκμήριο αθωότητας.
- 28 Στην υπόθεση της κύριας δίκης επί της οποίας υποβλήθηκε η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, πρέπει να αξιολογηθεί η νομιμότητα της διαδικασίας που κατέληξε στην επιβολή χρηματικού προστίμου σε βάρος του παραβάτη. Δεδομένου ότι η εξέλιξη της ήταν βραδύτερη από εκείνη της διοικητικής διαδικασίας για την επιβολή μη γνήσιας κύρωσης, ήτοι του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, η διαδικασία επιβολής προστίμου είναι από χρονολογικής απόψεως η δεύτερη διαδικασία που διεξήχθη σε βάρος του επιχειρηματία. Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να ελέγξει αν η πρώτη μη γνήσια κύρωση, ήτοι το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της «σφράγισης καταστήματος και απαγόρευσης πρόσβασης σε αυτό για χρονικό διάστημα δεκατεσσάρων ημερών» συνιστά «καταδίκη» κατά την έννοια του Χάρτη, εάν, δηλαδή, είχε διεξαχθεί ποινική δίκη υπό ευρεία έννοια, εάν επιβλήθηκε μέτρο ποινικής φύσεως και αν αυτό, από απόψεως πραγματικών περιστατικών, επιβλήθηκε για την ίδια και την αυτή πράξη. Αυτός ο έλεγχος, ως εκ της φύσεώς του, διενεργείται βάσει των «κριτηρίων Engel», τα οποία αποτελούν αλγόριθμο καθορισμένο από το ΕΔΔΑ στην υπόθεση Engel κ.λπ. κατά Κάτω Χωρών, ο οποίος έχει παγιωθεί στη νομολογία του ΕΔΔΑ και στο σύνολό του έχει υιοθετηθεί και αναπτυχθεί περαιτέρω από τη νομολογία του Δικαστηρίου (απόφαση της 5ης Ιουνίου 2012, Bonda, C-489/10, σκέψη 37, απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Hans Åkerberg Fransson, C-617/10 και άλλες αποφάσεις).

- 29 Κατά τη διενέργεια του ελέγχου βάσει των ανωτέρω κριτηρίων, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες, καταρχάς, εάν στην πρώτη υπόθεση (κατά την οποία επιβλήθηκε η μη γνήσια κύρωση του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού) διεξήχθη διαδικασία η οποία ως εκ της φύσεώς της συνιστά ποινική δίκη υπό ευρεία έννοια, δεδομένου ότι το εν λόγω μέτρο επιβλήθηκε συνολικά και για τις ογδόντα πέντε παραβάσεις που διαπιστώθηκαν. Αυτό το μέτρο δεν έχει εξατομικευμένο χαρακτήρα, ήτοι δεν διατάσσεται για μία συγκεκριμένη παράβαση μεταξύ των ως άνω ογδόντα πέντε παραβάσεων (όπως, επί παραδείγματι, συνέβη στην περίπτωση που εξέτασε το Δικαστήριο κατά την εκδίκαση της υπόθεσης C-97/21) και, από νομικής απόψεως, δεν συνιστά σώρευση ογδόντα πέντε μεμονωμένων μη γνήσιων κυρώσεων υπό μορφή διοικητικών μέτρων καταναγκασμού. Εάν αυτή η μη γνήσια κύρωση του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού θεωρηθεί ως κύρωση κατά την έννοια αυτής στην υπόθεση C-97/21, τότε αυτή δεν θα ήταν εξατομικευμένη σε σχέση με κάθε χωριστή διαπραχθείσα παράβαση. Τούτο θα είχε ως άμεσο αποτέλεσμα την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη, το οποίο προβλέπει ότι η αυστηρότητα της ποινής δεν πρέπει να είναι δυσανάλογη προς το αδίκημα, κάτι που δεν μπορεί να εξακριβώσει ούτε το επιληφθέν δικαστήριο ούτε ο ίδιος ο παραβάτης αναφορικά με την επίμαχη μη γνήσια κύρωση του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού που επιβλήθηκε για ογδόντα πέντε παραβάσεις συνολικά.
- 30 Πράγματι, η εθνική νομοθεσία δεν προβλέπει καμία απολύτως δικονομική δυνατότητα σώρευσης διοικητικών κυρώσεων. Αντιθέτως, βάσει του άρθρου 18 του ZANN, κάθε παράβαση επισύρει δική της κύρωση.
- 31 Τέλος, η εν λόγω μη γνήσια κύρωση του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού ούτε περιλαμβάνεται σε συγκεκριμένο κατάλογο των επιβαλλόμενων ποινών, ούτε λαμβάνεται υπόψη κατά την αξιολόγηση επαναλαμβανόμενης ή συστηματικής διάπραξης αδικήματος, όπως ισχύει για τις ποινές επί αξιόποινων πράξεων ή για τα χρηματικά πρόστιμα που επιβάλλονται στο πλαίσιο κατασταλτικής διοικητικής διαδικασίας όπως αυτή της κύριας δίκης.
- 32 Συνολικά, όλα τα περιγραφόμενα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης μπορούν να δημιουργήσουν την εντύπωση ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης στην οποία διατάχθηκε ένα διοικητικό μέτρο καταναγκασμού για ογδόντα πέντε συνολικά παραβάσεις, χωρίς να επιμεριστεί η έκταση του επιβληθέντος για κάθε μεμονωμένη παράβαση μέτρου, ο εγγυητικός χαρακτήρας του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, ο οποίος περιορίζει το ύψος του ΦΠΑ που δεν καταχωρίστηκε και δεν καταγράφηκε λογιστικά στο ποσό που καταγράφεται στις αρχικές διαπιστώσεις των ελεγκτών, δεν υπερτερεί απλώς έναντι του κατασταλτικού χαρακτήρα του ίδιου μέτρου, αλλά, στη συγκεκριμένη ως άνω κύρια δίκη, αποτελεί ουσιαστικά τη μοναδική μορφή διοικητικού μέτρου καταναγκασμού και αποβλέπει αποκλειστικά στον περιορισμό της έκτασης των ζημιών που προκαλούνται σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης.

- 33 Το επιληφθέν δικαστήριο εκτιμά ότι σε υποθέσεις αυτού του είδους τα εθνικά δικαστήρια έχουν την αρμοδιότητα, την οποία μάλιστα οφείλουν να ασκούν, να ελέγξουν ποια πτυχή της διττής φύσης του μέτρου έχει εφαρμοστεί σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση. Αυτή η δικονομική ευχέρεια συνάδει πλήρως με τα στοιχεία που παρέσχε προς τα εθνικά δικαστήρια το Δικαστήριο με την απόφασή του επί της υπόθεσης Hans Åkerberg Fransson C-617/10.
- 34 Το Δικαστήριο δεν αμφισβητεί τις σκέψεις που διατυπώνονται στην απόφαση επί της υπόθεσης C-97/21 όσον αφορά τον υψηλό βαθμό σοβαρότητας της μη γνήσιας κύρωσης, ήτοι του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, σε σχέση με την παράβαση για την οποία επιβλήθηκε στην κύρια δίκη η οποία αποτελεί το αντικείμενο της απόφασης της 4ης Μαΐου 2023 στην υπόθεση C-97/21. Ωστόσο, εάν αυτό το μέτρο αφορά ογδόντα πέντε μεμονωμένες παραβάσεις, οι οποίες συνδέονται με την αποφυγή της καταχώρισης πωλήσεων και την είσπραξη του ΦΠΑ, αφορά, δηλαδή, συνεχή και επίμονη συμπεριφορά η οποία, βάσει των πορισμάτων των ελεγκτών, είχε διάρκεια τουλάχιστον ενός μήνα, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι αυτό το μέτρο δεν φαίνεται τόσο υπέρμετρα επαχθές και δυσανάλογο ώστε να εξομοιούται με μέτρο κατασταλτικού χαρακτήρα, αλλά, αντιθέτως, όπως ήδη αναφέρεται ανωτέρω, αποσκοπεί στον περιορισμό της έκτασης της συνολικής ζημίας που υφίστανται τα φορολογικά έσοδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξαιτίας των πολυάριθμων διοικητικών παραβάσεων που διαπιστώθηκαν.
- 35 Στην περίπτωση που το αξιότιμο Δικαστήριο αποδέχεται την ανωτέρω διατυπωθείσα θέση και συμερίζεται την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου ότι η μη γνήσια κύρωση που επιβλήθηκε και για τις ογδόντα πέντε διοικητικές παραβάσεις με τη μορφή διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, κατά την επιβολή του οποίου δεν έγινε χωριστή αποτίμηση της βαρύτητας κάθε μεμονωμένης παράβασης και δεν επιμερίστηκε η έκταση του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού σε κάθε παράβαση χωριστά, δεν συνιστά «καταδίκη» υπό ευρεία έννοια και, λαμβανομένης υπόψη της αρχής *ne bis in idem*, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το αιτούν δικαστήριο δεν έχει δικονομικό κώλυμα να επιληφθεί της κατασταλτικής διοικητικής διαδικασίας που εκκρεμεί ενώπιόν του, να την αντιμετωπίσει ως δεύτερη υπόθεση και να επιβάλει χρηματικό πρόστιμο, εφόσον διαπιστώσει ότι η εταιρεία έχει διαπράξει την επίμαχη παράβαση.
- 36 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 και το άρθρο 50 του Χάρτη έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν εθνικές διατάξεις βάσει των οποίων μπορεί για πολλαπλές παραβάσεις φορολογικών υποχρεώσεων να διαταχθεί ενιαίο διοικητικό μέτρο καταναγκασμού «σφράγιση καταστήματος και απαγόρευση πρόσβασης», όταν αυτό αποσκοπεί αποκλειστικά στον περιορισμό των επιπτώσεων, συμπεριλαμβανομένου του κινδύνου να θιγούν τα οικονομικά συμφέροντα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όχι όμως και στην τιμωρία του παραβάτη, χωρίς αυτό το μέτρο να περιορίζει τη δυνατότητα διεξαγωγής αυτοτελών διαδικασιών κατασταλτικού χαρακτήρα σε βάρος του τελευταίου για κάθε μία των εν λόγω παραβάσεων, στο πλαίσιο των οποίων προβλέπεται η επιβολή στον

φορολογούμενο διοικητικού μέτρου υπό μορφή «χρηματικού προστίμου», ο δε εθνικός δικαστής είναι υποχρεωμένος σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση να εξετάσει και να εξακριβώσει ποιος από τους δύο στόχους επιδιώκεται με το ανωτέρω επιβληθέν ενιαίο διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της «σφράγισης καταστήματος και απαγόρευσης πρόσβασης», αυτός της πρόληψης και του περιορισμού ή αυτός της καταστολής.

- 37 Εάν τούτο γίνει αποδεκτό από το Δικαστήριο για υπόθεση όπως αυτή της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξετάσει επί της ουσίας την ένδικη διαφορά της κατασταλτικής διοικητικής διαδικασίας που εκκρεμεί ενώπιόν του. Στην περίπτωση αυτή, το δικάζον τμήμα οφείλει να ελέγξει τη νομιμότητα της κύρωσης που επιβλήθηκε από την αρμόδια προς τούτο διοικητική αρχή (εφόσον δικαστήριο κρίνει ότι τελεστεί η παράβαση).
- 38 Ήδη, στο σκεπτικό της απόφασεως της 4ης Μαΐου 2023 επί της υποθέσεως C-97/21 επισημαίνεται ότι το χρηματικό πρόστιμο που προβλέπεται για την επίδικη παράβαση έχει υπερβολικά αυστηρό χαρακτήρα (σκέψη 48 της απόφασεως). Ωστόσο, δεδομένου ότι η υπό κρίση υπόθεση αφορά πώληση αξίας 30,00 BGN που δεν καταχωρίστηκε με συνέπεια να μην εισπραχθεί ΦΠΑ ανερχόμενος στο 9 % του τιμήματος της πώλησης, ήτοι ποσού 2,70 BGN, το επιληφθέν δικαστήριο εκτιμά ότι το νομοθετικώς προβλεπόμενο ελάχιστο ύψος του χρηματικού προστίμου είναι σημαντικό. Για τα νομικά πρόσωπα, αυτό ανέρχεται στα 500,00 BGN.
- 39 Αφενός, πρέπει να σημειωθεί ότι η αντικειμενική υπόσταση της παράβασης πληρούται με απλή τέλεση υπό τη μορφή παράλειψης, ήτοι διά της «διά της μη έκδοσης ταμειακού δελτίου συναλλαγής», η οποία δεν συνδέεται με την έκταση των ζημιών που υφίστανται τα οικονομικά συμφέροντα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αφετέρου, ακριβώς το ύψος του ΦΠΑ που δεν χρεώθηκε και δεν καταβλήθηκε αποτελεί ένα από τα ουσιώδη σημεία αναφοράς για την αξιολόγηση της αυστηρότητας της ποινής, δεδομένου ότι αυτό καθορίζει το ποσό του απολεσθέντος και μη εισπραχθέντος ΦΠΑ σε εκπλήρωση της υποχρέωσης που απορρέει από το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112, τα οποία, σε εθνικό επίπεδο, επιτρέπουν όλα τα μέσα για τη συλλογή του και για τον περιορισμό των επιζήμιων επιπτώσεων κάθε παράνομης δραστηριότητας η οποία θίγει τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης.
- 40 Εκτός από τις ανωτέρω επισημάνσεις, υπενθυμίζεται και η διάταξη του άρθρου 18 του ZANN η οποία υποχρεώνει την αρμόδια για την επιβολή κυρώσεων διοικητική αρχή να επιβάλει για κάθε παράβαση χωριστή ποινή η οποία πρέπει να εκτελείται χωριστά. Αυτό σημαίνει ότι ο νόμος δεν λαμβάνει υπόψη τον συνολικό αντίκτυπο μιας σειράς κυρώσεων οι οποίες μπορούν να επιβληθούν σε βάρος του παραβάτη. Υπό αυτήν την έννοια, δεν προβλέπεται νομικός θεσμός όπως η «σώρευση» ποινών, όπως συμβαίνει στις ποινικές δίκες.
- 41 Στο πλαίσιο των επισημάνσεων της προηγούμενης παραγράφου, υπό το φως του άρθρου 49, παράγραφος 3, του Χάρτη, το δικάζον τμήμα εκτιμά ότι δεν συνάδει

με την αρχή της αναλογικότητας ο ανωτέρω νομικός θεσμός της σώρευσης ποινών να προβλέπεται στην ποινική δικαιοσύνη η οποία αποσκοπεί στην τιμωρία σοβαρότερων παράνομων πράξεων και, συγκεκριμένα, ποινικών αδικημάτων, αλλά να μην προβλέπεται για παραβάσεις μικρότερης απαξίας οι οποίες αντιμετωπίζονται με τη διαδικασία που προβλέπει ο ZANN, όπως στην υπό κρίση υπόθεση. Τούτο ενέχει τον κίνδυνο να επιβληθεί ποινή δυσανάλογη ως προς το είδος και το ύψος της, η οποία καθορίζεται με βάση το ύψος των ζημιών που υφίστανται τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, χωρίς όμως να παρέχεται η δυνατότητα πλήρους και ρεαλιστικής αξιολόγησης της αυστηρότητας της ποινής σε σχέση με συγκεκριμένη παράβαση. Αυτό αντίκειται και στο άρθρο 47, παράγραφος 1, του Χάρτη, δεδομένου ότι ο παραβάτης δεν έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής με την οποία θα μπορούσε να πετύχει την επιβολή προσήκουσας ποινής για τη σωρευτική επιβλαβή επίδραση και των ογδόντα πέντε διοικητικών παραβάσεων.

- 42 Η έλλειψη του προαναφερθέντος στην ανωτέρω παράγραφο νομικού θεσμού ως δυνατότητα για την εξατομίκευση χρηματικών προστίμων σε υποθέσεις κατασταλτικής διοικητικής διαδικασίας, παρίσταται ακόμη πιο σημαντική εάν ληφθεί υπόψη ότι οι δικονομικοί κανόνες του ZANN δεν επιτρέπουν στο επιληφθέν της υποθέσεως τμήμα να ορίσει χρηματικό πρόστιμο κατώτερο από το ελάχιστο ποσό που προβλέπει ο νόμος, ενώ το εν λόγω ελάχιστο ποσό δεν έχει αμελητέα αξία. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, αυτές οι συνθήκες μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα την επιβολή ογδόντα πέντε συνολικά χρηματικών προστίμων, με το κάθε ένα εξ αυτών να ανέρχεται τουλάχιστον σε 500,00 BGN και το άθροισμά τους να ανέρχεται σε 42 500,00 BGN, οπότε η οφειλή του ανωτέρω ποσού σίγουρα θα συντελέσει μάλλον στο να καταστεί ο παραβάτης αφερέγγυος, αντί να έχει αποτρεπτική και σωφρονιστική επίδραση πάνω του.
- 43 Το δικάζον τμήμα εκτιμά ότι σε συγκριτική ανάλυση η προβλεπόμενη κύρωση ύψους 500,00 BGN είναι δυσανάλογα υψηλή σε σχέση με τον μη καταβληθέντα ΦΠΑ, ο οποίος, όπως επισημαίνεται ανωτέρω, ανέρχεται σε 2,70 BGN. Ομοίως, δυσανάλογα υψηλό φαίνεται και το ως άνω συνολικό ποσό της κύρωσης και για τις ογδόντα πέντε παραβάσεις σε σχέση με το συνολικό ποσό του ΦΠΑ από τις ογδόντα πέντε πωλήσεις που δεν καταχωρίστηκαν το οποίο ανέρχεται σε 268,02 BGN.
- 44 Από την άλλη πλευρά, η πλήρης απαλλαγή από την επιβολή κατασταλτικών κυρώσεων κάθε είδους και οποιουδήποτε ύψους λόγω της ήσσονος σημασίας κάθε μεμονωμένης παράβασης, επίσης δεν θα συνέβαλλε στην επίτευξη των αποτελεσμάτων και στην εκπλήρωση των καθηκόντων που έχουν επιβληθεί στα κράτη μέλη από το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112, ιδίως, μάλιστα, στην υπό κρίση περίπτωση, όπου πρόκειται για συνεχή και επίμονη παράνομη συμπεριφορά, η οποία αποδείχθηκε ότι εξακολούθησε να υφίσταται καθημερινά για διάρκεια τουλάχιστον ενός μήνα.
- 45 Βάσει των ανωτέρω, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες εάν αντίκειται προς την αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια του άρθρου 49, παράγραφος

3, του Χάρτη, εθνική νομοθεσία όπως αυτή της Βουλγαρίας, η οποία προβλέπει σημαντικό κατώτατο όριο κυρώσεων για παραβάσεις των οποίων οι επιβλαβείς συνέπειες στα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης είναι εκατό φορές χαμηλότερες από την προβλεπόμενη κύρωση, και η οποία δεν επιτρέπει να επιβληθεί ούτε κύρωση κατώτερη από το νομοθετικώς προβλεπόμενο ελάχιστο όριο, ούτε συνολική κύρωση με ανώτατο όριο του είδους και του ύψους της κύρωσης για όλες τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν από τον επιχειρηματία, προτού αυτός καταδικαστεί για πρώτη φορά με απρόσβλητη πράξη εκδοθείσα στο πλαίσιο κατασταλτική διοικητικής διαδικασίας ή με τελεσίδικη δικαστική απόφαση.

- 46 Τέλος, στην περίπτωση που το αξιότιμο Δικαστήριο υιοθετήσει την αντίθετη θέση, ότι δηλαδή το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού που διατάχθηκε και για τις ογδόντα πέντε παραβάσεις συνιστά «καταδίκη» υπό ευρεία έννοια, ήτοι εάν το εν λόγω διοικητικό μέτρο καταναγκασμού θεωρηθεί ως κύρωση κατά την έννοια της απόφασης στην υπόθεση C-97/21 και δεν επέρχεται εξατομίκευση αναφορικά με την κάθε επιμέρους διαπραχθείσα παράβαση, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει κατά πόσον αυτό δεν έρχεται σε ευθεία αντίθεση προς την προστατευόμενη από το άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη αρχή της αναλογικότητας της ποινής σε σχέση με τις διαπραχθείσες παραβάσεις και η οποία προβλέπει ότι η αυστηρότητα της ποινής δεν πρέπει να είναι δυσανάλογη προς το αδίκημα, κάτι που δεν μπορεί να εξακριβώσει ούτε το επιληφθέν δικαστήριο ούτε ο ίδιος ο παραβάτης αναφορικά με τη μη γνήσια κύρωση του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού που επιβλήθηκε για ογδόντα πέντε παραβάσεις συνολικά. Το γεγονός ότι δεν υπάρχει αμυντικός μηχανισμός σε σχέση με κάθε μία παράβαση για την οποία προβλέπεται η εν λόγω κοινή μη γνήσια κύρωση υπό τη μορφή του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, οδηγεί το δικάζον τμήμα στο συμπέρασμα ότι συντρέχει και παράβαση του άρθρου 47, παράγραφος 1, του Χάρτη, δεδομένου ότι οι προβλεπόμενες διαδικασίες δεν εξασφαλίζουν τα δικαιώματα του προσφεύγοντος σε πραγματική προσφυγή και σε δίκαιη δίκη.