

Υπόθεση C-97/21**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου****Ημερομηνία κατάθεσης:**

16 Φεβρουαρίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:Administrativen sad Blagoevgrad (διοικητικό πρωτοδικείο του
Blagoevgrad, Βουλγαρία)**Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:**

12 Φεβρουαρίου 2021

Προσφεύγων:

MV – 98

Καθού:

Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» – grad Sofia v glavna direktzia «Fiskalen kontrol» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (διευθυντής του τμήματος «Επιχειρησιακές δραστηριότητες» του Δήμου Σόφιας, στη γενική διεύθυνση «Φορολογικού ελέγχου» της κεντρικής διοίκησης της εθνικής υπηρεσίας δημοσίων εσόδων)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσφυγή κατά πράξης διατάσσουσας τη λήψη μέτρων διοικητικού καταναγκασμού η οποία εκδόθηκε από τις φορολογικές αρχές σύμφωνα με τον zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (βουλγαρικό νόμο περί φόρου προστιθέμενης αξίας), ήτοι «σφράγιση εμπορικού καταστήματος», το οποίο διαχειρίζεται επιτηδευματίας, για χρονικό διάστημα 14 ημερών και «απαγόρευση πρόσβασης σε αυτό».

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

Αίτηση βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ για την ερμηνεία του άρθρου 47, παράγραφος 1, του άρθρου 49, παράγραφος 3, του άρθρου 50 και του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχουν το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει την παράλληλη κίνηση εις βάρος του ίδιου προσώπου διοικητικής διαδικασίας για τη λήψη μέτρου διοικητικού καταναγκασμού και διοικητικής διαδικασίας επιβολής χρηματικής ποινής για πράξη που συνίσταται στη μη καταχώριση και τη μη λογιστική καταγραφή της πώλησης εμπορευμάτων με την έκδοση απόδειξης πώλησης;

1.1. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο ερώτημα αυτό, έχουν το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει την παράλληλη κίνηση εις βάρος του ίδιου προσώπου, διοικητικής διαδικασίας για τη λήψη μέτρου διοικητικού καταναγκασμού και διοικητικής διαδικασίας επιβολής χρηματικής ποινής για πράξη που συνίσταται στη μη καταχώριση και τη μη λογιστική καταγραφή της πώλησης εμπορευμάτων με την έκδοση απόδειξης πώλησης, αν ληφθεί υπόψη ότι η εν λόγω ρύθμιση δεν επιβάλλει ταυτόχρονα στις αρχές οι οποίες είναι υπεύθυνες για τη διεξαγωγή αμοτερόρων των διαδικασιών και στα δικαστήρια την υποχρέωση να διασφαλίζουν την αποτελεσματική εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας όσον αφορά τη συνολική αυστηρότητα όλων των σωρευτικά διατασσόμενων μέτρων σε σχέση με τη βαρύτητα της συγκεκριμένης παράβασης;

2. Αν δεν γίνει δεκτή εν προκειμένω η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 50 και του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, έχουν το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και το άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως το άρθρο 186, παράγραφος 1, του *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (βουλγαρικού νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS), η οποία προβλέπει για πράξη που συνίσταται στη μη καταχώριση και τη μη λογιστική καταγραφή της πώλησης εμπορευμάτων με την

έκδοση απόδειξης πώλησης, εις βάρος του ίδιου προσώπου, εκτός από την επιβολή χρηματικής ποινής σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, ZDDS, και την επιβολή του μέτρου διοικητικού καταναγκασμού της «σφράγισης εμπορικού καταστήματος» για χρονικό διάστημα μέχρι 30 ημέρες;

3. Έχει το άρθρο 47, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι ο Χάρτης δεν αντιτίθεται σε μέτρα που έχουν θεσπισθεί από τον εθνικό νομοθέτη προς διασφάλιση του συμφέροντος που αναφέρεται στο άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως της προσωρινής εκτέλεσης του μέτρου διοικητικού καταναγκασμού της «σφράγισης εμπορικού καταστήματος» για χρονικό διάστημα μέχρι 30 ημέρες, για την προάσπιση ενός υποτιθέμενου δημοσίου συμφέροντος όταν η ένδικη προστασία έναντι αυτών των μέτρων περιορίζεται στην εξέταση ενός αντιτιθέμενου συγκρίσιμου ιδιωτικού συμφέροντος;

Η νομοθεσία και η νομολογία της Ένωσης

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Άρθρο 47, παράγραφος 1, άρθρο 49, παράγραφος 3, άρθρο 50, άρθρο 51, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 52, παράγραφος 1.

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Άρθρο 2, παράγραφος 1, άρθρο 273.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Hoechst κατά Επιτροπής, 46/87 και 227/88, EU:C:1989:337.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 22ας Οκτωβρίου 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Ιουνίου 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Μαΐου 2014, Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Απριλίου 2017, Orsi και Baldetti, C-217/15 και C-350/15, EU:C:2017:264.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 20ής Μαρτίου 2018, Garlsson Real Estate κ.λπ., C-537/16, EU:C:2018:193.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 31ης Μαΐου 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357.

Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 26ης Οκτωβρίου 2017, Marine Harvest κατά Επιτροπής, T-704/14, EU:T:2017:753.

Εθνικές διατάξεις

Administratīvo protsesuālen kodeks (κώδικας διοικητικής δικονομίας) – Άρθρο 6, άρθρο 57, παράγραφοι 1, 4 και 5, άρθρο 60, άρθρο 90, παράγραφος 1, άρθρο 128, παράγραφος 1, σημείο 1, άρθρο 132, παράγραφος 1, άρθρο 145, παράγραφος 1, άρθρο 146, άρθρο 166, παράγραφοι 1, 2 και 3, άρθρο 172, παράγραφος 2, άρθρο 268, σημεία 1 και 2.

Danachno-osigurītelen protsesuālen kodeks (κώδικας φορολογικής διαδικασίας και διαδικασίας κοινωνικών ασφαλίσεων) – Άρθρο 50, παράγραφος 1.

Targovskī zakon (εμπορικός νόμος) – Άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, άρθρο 56.

Zakon za administratīvnite narushenia i nakazania (νόμος περί διοικητικών παραβάσεων και διοικητικών κυρώσεων) – Άρθρο 16, άρθρο 22, άρθρο 27, άρθρο 34, παράγραφος 3, άρθρο 36, παράγραφος 1, άρθρο 42, άρθρο 44, παράγραφος 1, άρθρο 53, παράγραφος 1, άρθρο 59, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 63, παράγραφος 1.

Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας) – Άρθρο 1, άρθρο 2, σημείο 1, άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 118, παράγραφος 1, άρθρο 185, παράγραφοι 1, 2, 4 και 5, άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, παράγραφοι 3 και 4, άρθρο 187, παράγραφος 1, άρθρο 188, άρθρο 193, παράγραφοι 1 και 2, καθώς και άρθρο 1, σημείο 40 και άρθρο 1a των dopalnitelni razomdbi (συμπληρωματικών διατάξεων):

– Άρθρο 118, παράγραφος 1, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης:

«(1) Κάθε πρόσωπο εγγεγραμμένο ή μη εγγεγραμμένο στα σχετικά μητρώα βάσει του παρόντος νόμου, υποχρεούται να καταχωρίζει και να καταγράφει λογιστικά τις παραδόσεις/πωλήσεις που πραγματοποίησε εντός εμπορικού καταστήματος, εκδίδοντας φορολογική απόδειξη συναλλαγής μέσω συσκευής φορολογικής καταγραφής (φορολογικό στοιχείο).»

– Άρθρο 185, παράγραφοι 1 και 2, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης:

«(1) Όποιος δεν εκδίδει απόδειξη πώλησης κατά την έννοια του άρθρου 118, παράγραφος 1, αν είναι φυσικό πρόσωπο και όχι επιτηδευματίας, τιμωρείται με πρόστιμο ύψους 100 έως 500 λέβα (BGN) ή, αν είναι νομικό πρόσωπο ή ατομική επιχείρηση, τιμωρείται με χρηματική ποινή ύψους 500 έως 2 000 λέβα (BGN).

(2) Με την εξαίρεση των περιπτώσεων της παραγράφου 1, όποιος διαπράττει παράβαση του άρθρου 118 ή εφαρμοστικής του άρθρου αυτού διάταξης, αν είναι φυσικό πρόσωπο και όχι επιτηδευματίας, τιμωρείται με πρόστιμο ύψους 300 έως 1 000 λέβα (BGN) ή, αν είναι νομικό πρόσωπο ή ατομική επιχείρηση, τιμωρείται με χρηματική ποινή ύψους 3 000 έως 10 000 λέβα (BGN). Εάν η παράβαση δεν συνεπάγεται την απόκρυψη εισοδημάτων, επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 1.»

– Άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης:

«(1) Το μέτρο διοικητικού καταναγκασμού της σφράγισης εμπορικού καταστήματος για χρονικό διάστημα μέχρι 30 ημέρες λαμβάνεται, ανεξαρτήτως των προβλεπομένων προστίμων και χρηματικών ποινών, εις βάρος προσώπου το οποίο:

1. δεν τηρεί τη διαδικασία ή τον τρόπο σχετικά με τα ακόλουθα:

α) όσον αφορά την έκδοση αντίστοιχης απόδειξης πώλησης σύμφωνα με τις διατυπώσεις που έχουν καθορισθεί για τις παραδόσεις/πωλήσεις:

...»

– Άρθρο 187, παράγραφος 1, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης:

«(1) σε περίπτωση λήψης του μέτρου διοικητικού καταναγκαστικού το οποίο προβλέπει το άρθρο 186, παράγραφος 1, απαγορεύεται, επίσης, η πρόσβαση στο εμπορικό κατάστημα ή τα εμπορικά καταστήματα του εμπλεκόμενου [...]».

– Άρθρο 188, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης:

«Το προβλεπόμενο στο άρθρο 186, παράγραφος 1, μέτρο διοικητικού καταναγκασμού είναι προσωρινά εκτελεστό υπό τις προϋποθέσεις του administrativnoprotsesualen kodeks (κώδικα διοικητικής δικονομίας).»

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 (κανονιστική απόφαση N-18, της 13ης Δεκεμβρίου 2006 σχετικά με την καταχώριση και τη λογιστική καταγραφή πωλήσεων εντός εμπορικού καταστήματος μέσω συσκευής φορολογικής καταγραφής, σχετικά με

τις απαιτήσεις που ισχύουν για το λογισμικό λειτουργίας, καθώς και τις απαιτήσεις που ισχύουν για πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις μέσω διαδικτυακών καταστημάτων) – άρθρο 3, παράγραφος 1, καθώς και άρθρο 1, σημείο 6, των *dorpalnitelni razonndbi* (συμπληρωματικών διατάξεων).

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας δίκης

- 1 Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση εγγεγραμμένη σύμφωνα με τον *targovskí zakon* (βουλγαρικό εμπορικό νόμο) και καταχωρισμένη στο εμπορικό μητρώο, με έδρα τον Δήμο του *Gotse Delchev*, στη Βουλγαρία. Κύρια δραστηριότητά του είναι η αγορά και η πώληση εμπορευμάτων.
- 2 Στις 9 Οκτωβρίου 2019 επιθεωρητές της *natsionalna agentsia po prihodite* (βουλγαρικής εθνικής υπηρεσίας δημοσίων εσόδων) διεξήγαγαν έλεγχο σε εμπορικό κατάστημα το οποίο διαχειριζόταν ο προσφεύγων.
- 3 Κατά τον έλεγχο αυτόν, πραγματοποιήθηκε «δοκιμαστική αγορά εμπορευμάτων», δηλαδή, πριν δηλώσουν την ιδιότητά τους, οι επιθεωρητές αγόρασαν ένα πακέτο τσιγάρων αξίας 5,20 λέβα (BGN) (περίπου 2,66 ευρώ), το οποίο πλήρωσαν με μετρητά. Ο προσφεύγων δέχθηκε την πληρωμή αυτή, πλην όμως δεν εξέδωσε φορολογική απόδειξη συναλλαγής μέσω συσκευής φορολογικής καταγραφής.
- 4 Οι επιθεωρητές διαπίστωσαν ότι στη συσκευή φορολογικής καταγραφής είχαν εγγραφεί λογιστικά πωλήσεις που είχαν πραγματοποιηθεί εκείνη την ημέρα συνολικού ύψους 141,20 λέβα (BGN) (περίπου 72,20 ευρώ), ενώ στο ταμείο βρίσκονταν στην πραγματικότητα 166,40 λέβα (BGN) (περίπου 85,08 ευρώ). Κατά τους επιθεωρητές, η διαφορά μεταξύ των δύο αυτών ποσών επιβεβαιώνει, επίσης, ότι η πώληση του πακέτου τσιγάρων που αγόρασαν οι ίδιοι δεν καταχωρίστηκε και δεν καταγράφηκε λογιστικά με την έκδοση φορολογικής απόδειξης συναλλαγής μέσω συσκευής φορολογικής καταγραφής εντός του εμπορικού καταστήματος.
- 5 Αυθημερόν εκδόθηκε πράξη βεβαίωσης διοικητικής παράβασης διά της οποίας κινήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος διαδικασία επιβολής διοικητικής ποινής σύμφωνα με τις διατάξεις του *zakon za administrativnite narushenia i nakazania* (βουλγαρικού νόμου περί διοικητικών παραβάσεων και διοικητικών κυρώσεων, στο εξής: ZANN) λόγω διοικητικής παράβασης του άρθρου 118, παράγραφος 1, του *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (βουλγαρικού νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS). Η μη τήρηση της εν λόγω διάταξης επισύρει χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, του ZDDS, ενώ το άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του νόμου αυτού προβλέπει παράλληλα τη λήψη μέτρου διοικητικού καταναγκασμού.
- 6 Στις 21 Οκτωβρίου 2019 ο καθού διέταξε μέτρο διοικητικού καταναγκασμού, σύμφωνα με το άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, και το άρθρο 187, παράγραφος 1, του ZDDS, ήτοι τη «σφράγιση εμπορικού

καταστήματος» για χρονικό διάστημα 14 ημερών και την «απαγόρευση πρόσβασης σε αυτό».

- 7 Μαζί με την επιβολή του εν λόγω μέτρου διατάχθηκε, επίσης, η προσωρινή εκτέλεση, δεδομένου ότι ο καθού έκρινε ότι αυτή ήταν «αναγκαία για την προώπιση ιδιαίτερα σημαντικών κρατικών συμφερόντων, ήτοι του συμφέροντος του κρατικού προϋπολογισμού για τη νομότυπη καταχώριση και λογιστική καταγραφή από τον υποκείμενο στον φόρο, των πωλήσεων εντός του εμπορικού καταστήματος που ελέγχεται, μέσω συσκευής φορολογικής καταγραφής και, αντίστοιχα, για τον ακριβή προσδιορισμό των εσόδων του και του ύψους των οφειλών αυτού προς το Δημόσιο».
- 8 Κατά της πράξης αυτής ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 9 Ο προσφεύγων θεωρεί ότι το διαταχθέν μέτρο διοικητικού καταναγκασμού αντίκειται στους σκοπούς του άρθρου 22 του ΖΑΝΝ, το οποίο προβλέπει τη λήψη τέτοιου είδους μέτρων για την πρόληψη και την καταστολή διοικητικών παραβάσεων, καθώς και για την πρόληψη και την εξάλειψη των επιζήμιων συνεπειών τους. Ο προσφεύγων προβάλλει τη χαμηλή αξία της επίμαχης πώλησης, καθώς και το γεγονός ότι παρέβη για πρώτη φορά το άρθρο 118, παράγραφος 1, του ΖΔΔΣ.
- 10 Ο καθού εκθέτει ότι το άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του ΖΔΔΣ προβλέπει όσον αφορά τη βεβαιωθείσα παράβαση τη σωρευτική εφαρμογή μέτρων διοικητικού καταναγκασμού, όπως τα καθορισθέντα στην προσβαλλόμενη πράξη.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 11 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν είναι συμβατή με το άρθρο 50 και το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας που προβλέπεται στο άρθρο 49, παράγραφος 3 του Χάρτη, η σόρευση μέτρου διοικητικού καταναγκασμού με χρηματική ποινή εις βάρος του ίδιου προσώπου και για την ίδια πράξη.
- 12 Ο ΖΔΔΣ αναφέρει ρητώς ότι με τον νόμο αυτόν μεταφέρονται στο εσωτερικό δίκαιο οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η εφαρμογή του ΖΔΔΣ, συμπεριλαμβανομένων των κυρώσεων που προβλέπει ο ΖΔΔΣ, συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, δεδομένου ότι η νομολογία του Δικαστηρίου αναγνωρίζει ότι η επιβολή διοικητικών κυρώσεων από τις εθνικές φορολογικές αρχές στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας συνιστά εφαρμογή των άρθρων 2 και 273 της οδηγίας 2006/112 και, κατά συνέπεια, του

δικαίου της Ένωσης, οπότε πρέπει να διαφυλάσσεται το θεμελιώδες δικαίωμα που κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη.

- 13 Η μη τήρηση της υποχρέωσης που προβλέπεται στο άρθρο 118, παράγραφος 1, του ZDDS από νομικά πρόσωπα και ατομικές επιχειρήσεις που υπόκεινται στον φόρο αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, του ZDDS διοικητική παράβαση και τιμωρείται με χρηματική ποινή σύμφωνα με τη διάταξη αυτή.
- 14 Ταυτόχρονα, σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης που προβλέπεται στο άρθρο 118, παράγραφος 1, του ZDDS, ο νόμος αυτός προβλέπει, επιπλέον, τη λήψη μέτρου διοικητικού καταναγκασμού σύμφωνα με το άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του ZDDS, ήτοι τη «σφράγιση εμπορικού καταστήματος» για χρονικό διάστημα μέχρι 30 ημέρες. Το μέτρο εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της προβλεπόμενης χρηματικής ποινής και, σε περίπτωση που επιβληθεί, απαγορεύεται επίσης η πρόσβαση του εμπλεκόμενου στο εμπορικό κατάστημα.
- 15 Αμφότερα τα μέτρα –η χρηματική ποινή του άρθρου 185, παράγραφος 2, του ZDDS και το μέτρο διοικητικού καταναγκασμού του άρθρου 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του ZDDS– επιβάλλονται λόγω της ίδιας πράξης, ήτοι λόγω της μη τήρησης των κανόνων σχετικά με την έκδοση σχετικής απόδειξης πώλησης με τη μορφή φορολογικής απόδειξης συναλλαγής μέσω συσκευής φορολογικής καταγραφής.
- 16 Το άρθρο 185, παράγραφος 2, του ZDDS τιμωρεί τη μη τήρηση της υποχρέωσης έκδοσης απόδειξης για την πώληση εμπορευμάτων ως διοικητική παράβαση και εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις, ανεξαρτήτως αξίας της πώλησης. Ομοίως, το προβλεπόμενο στο άρθρο 186, παράγραφος 1, του ZDDS μέτρο εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις περιπτώσεις παράβασης του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS, ανεξαρτήτως αξίας της πώλησης. Η ταυτόχρονη εφαρμογή τους προβλέπεται από τον νόμο για όλες τις περιπτώσεις μη τήρησης της υποχρέωσης του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS.
- 17 Αμφότερες οι διαδικασίες, ήτοι αυτή της επιβολής χρηματικής ποινής και αυτή της λήψης του μέτρου διοικητικού καταναγκασμού της «σφράγισης εμπορικού καταστήματος», κινούνται από φορείς υπαγόμενους στη natsionalna agentsia po prihodite (βουλγαρική εθνική υπηρεσία δημοσίων εσόδων), πλην όμως διέπονται από διαφορετικούς διαδικαστικούς κανόνες.
- 18 Η διαδικασία για τη βεβαίωση και την επιβολή κυρώσεων σχετικά με παράβαση του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS διενεργείται σύμφωνα με τον zakon za administrativnite narushenia i nakazania (βουλγαρικό νόμο περί διοικητικών παραβάσεων και διοικητικών κυρώσεων). Αρχίζει με την έκδοση πράξης βεβαίωσης διοικητικής παράβασης και περατώνεται με την έκδοση απόφασης επιβολής χρηματικής ποινής σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, του ZDDS.

- 19 Η χρηματική ποινή του άρθρου 185, παράγραφος 2, του ZDDS επιβάλλεται στο πλαίσιο διαδικασίας ποινικού χαρακτήρα. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η άνω διαδικασία κινήθηκε κατά της ατομικής επιχείρησης με την εκδοθείσα πράξη βεβαίωσης διοικητικής παράβασης. Η απόφαση επιβολής χρηματικής ποινής του άρθρου 185, παράγραφος 2, του ZDDS έχει χαρακτήρα κυρώσεως.
- 20 Η χρηματική ποινή του άρθρου 185, παράγραφος 2, του ZDDS δεν περιορίζεται στην αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε από την παράβαση [η οποία συνίσταται στον μη καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας σχετικά με τη μη καταγραφείσα λογιστικά πώληση ενός πακέτου τσιγάρων αξίας 5,20 λέβα (BGN)], αλλά αποσκοπεί στην τιμωρία της μη τήρησης της υποχρέωσης του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS ανάλογα με τη σοβαρότητά της.
- 21 Το μέτρο διοικητικού καταναγκασμού που προβλέπεται στο άρθρο 186, παράγραφος 1, του ZDDS εφαρμόζεται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, αλλά έχει χαρακτήρα κύρωσης. Το μέτρο αυτό δεν αποσκοπεί στη διασφάλιση άλλης διαδικασίας (για παράδειγμα, προς βεβαίωση φορολογικών υποχρεώσεων), αλλά τιμωρεί τη μη τήρηση της υποχρέωσης του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS. Λαμβανομένων υπόψη των συνεπειών για την οικονομική δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης (αναστολή λειτουργίας στο εμπορικό κατάστημα), το μέτρο που προβλέπεται στο άρθρο 186, παράγραφος 1, του ZDDS έχει όχι μόνον προληπτικό αλλά και αποτρεπτικό χαρακτήρα, ήτοι αποθαρρύνει τη μείωση του κύκλου εργασιών μέσω της μη έκδοσης αποδείξεων πώλησης.
- 22 Αυτή ακριβώς η σώρευση διαφορετικής μορφής μέτρων κρατικού καταναγκασμού στην προκείμενη υπόθεση, τα οποία αποτελούν αντικείμενο της κύριας δίκης, τιμωρούν δε την ίδια πράξη, από πραγματική και νομική άποψη, και όχι μεμονωμένα χαρακτηριστικά της, και επιδιώκουν κοινούς και όχι αλληλοσυμπληρούμενους σκοπούς, θέτει εν αμφιβόλω τη συμβατότητα του εθνικού δικαίου με τις αρχές του δικαίου της Ένωσης και ιδίως με το άρθρο 50 του Χάρτη.
- 23 Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν η σώρευση του μέτρου διοικητικού καταναγκασμού του άρθρου 186, παράγραφος 1, του ZDDS με την χρηματική ποινή του άρθρου 185, παράγραφος 2, του ZDDS εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 50 του Χάρτη και αν συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη.
- 24 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η σώρευση κυρώσεων «[...] πρέπει να συνοδεύεται από κανόνες που να εξασφαλίζουν ότι η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλομένων κυρώσεων ανταποκρίνεται στη σοβαρότητα της παραβάσεως [...] Οι κανόνες αυτοί πρέπει να προβλέπουν την υποχρέωση των αρμόδιων αρχών, σε περίπτωση επιβολής δεύτερης κυρώσεως, να μεριμνούν ώστε η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλομένων κυρώσεων να μην υπερβαίνει τη σοβαρότητα της διαπιστωθείσας παραβάσεως» (απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 55). Εξάλλου, τα διοικητικά ή

κατασταλτικά μέτρα τα οποία επιτρέπει εθνική νομοθεσία δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο του αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών που θεμιτώς επιδιώκονται από τη νομοθεσία αυτή (απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, σκέψεις 41 και 42, καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 25 Το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει κανένα περιορισμό όσον αφορά τη σώρευση χρηματικής ποινής σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, του ZDDS με μέτρο διοικητικού καταναγκασμού σύμφωνα με το άρθρο 186, παράγραφος 1, του ZDDS βάσει της αξίας της πώλησης που δεν καταχωρίστηκε με την έκδοση φορολογικής απόδειξης συναλλαγής [5,20 λέβα (BGN) στην υπόθεση της κύριας δίκης] και/ή το ύψος του μη καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας. Η ενάσκηση της εξουσίας αυτής από τις φορολογικές αρχές οι οποίες είναι αρμόδιες για την εφαρμογή αμφοτέρων των μέτρων χωρεί κατά δέσμια αρμοδιότητα. Σε περίπτωση βεβαίωσης παράβασης του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS, ο νόμος υποχρεώνει τις αρχές αυτές να λάβουν το μέτρο διοικητικού καταναγκασμού του άρθρου 186, παράγραφος 1, του ZDDS, παράλληλα με την επιβολή χρηματικής ποινής σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, του ZDDS και ανεξάρτητα από αυτήν.
- 26 Οι δικονομικοί νόμοι [ο ZANN και ο administrativnoprotsesualen kodeks (βουλγαρικός κώδικας διοικητικής δικονομίας)], από τους οποίους διέπονται οι δύο ανεξάρτητες μεταξύ τους διαδικασίες –για την επιβολή χρηματικής ποινής και για τη λήψη μέτρου διοικητικού καταναγκασμού– δεν προβλέπουν δυνατότητα αναστολής της μιας εξ αυτών μέχρι την περάτωση της έτερης διαδικασίας.
- 27 Υπό τις περιστάσεις αυτές, δεν αποκλείεται το διαταχθέν μέτρο του άρθρου 186, παράγραφος 1, του ZDDS να εκτελεσθεί πριν από την περάτωση της διοικητικής διαδικασίας ποινικού χαρακτήρα για την επιβολή χρηματικής ποινής σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, του ZDDS. Τούτο οφείλεται, αφενός, στην προβλεπόμενη από τον νόμο δυνατότητα προσωρινής εκτέλεσης του επιβληθέντος μέτρου και, αφετέρου, στη διαφορετική διάρκεια των δύο ανεξαρτήτων μεταξύ τους διαδικασιών. Κατά το εθνικό δίκαιο, η προθεσμία για την περάτωση της διοικητικής διαδικασίας ποινικού χαρακτήρα με την έκδοση απόφασης είναι 6 μήνες από την έκδοση της πράξης, ενώ η προθεσμία για τη λήψη μέτρου διοικητικού καταναγκασμού είναι από 14 ημέρες έως ένας μήνας.
- 28 Επιπλέον, οι διαφορετικές διαδικασίες για την έκδοση απόφασης για την επιβολή χρηματικής ποινής σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, του ZDDS (διοικητική διαδικασία ποινικού χαρακτήρα) και πράξης για τη λήψη μέτρου διοικητικού καταναγκασμού σύμφωνα με το άρθρο 186, παράγραφος 1, του ZDDS (διοικητική διαδικασία) συνεπάγονται διαφορετικές διαδικασίες έννομης προστασίας κατά των αποφάσεων αυτών.
- 29 Σχετικά με προσφυγές κατά ποινικών αποφάσεων για την επιβολή χρηματικής ποινής σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, του ZDDS, αρμόδιο είναι το

rayonen sad (περιφερειακό δικαστήριο), ενώ σχετικά με προσφυγές κατά πράξεων για την επιβολή μέτρων διοικητικού καταναγκασμού σύμφωνα με το άρθρο 186, παράγραφος 1, του ZDDS, αρμόδιο είναι το administrativen sad (διοικητικό πρωτοδικείο).

- 30 Στο πλαίσιο αμφοτέρων των χωριστών δικαστικών διαδικασιών, το rayonen sad (περιφερειακό δικαστήριο) και το administrativen sad (διοικητικό πρωτοδικείο) μπορούν να εκτιμήσουν, μάλιστα ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, την αναλογικότητα της χρηματικής ποινής και του μέτρου διοικητικού καταναγκασμού, αντιστοίχως. Κατά την εξέταση της αναλογικότητας της χρηματικής ποινής του άρθρου 185, παράγραφος 2, του ZDDS, το rayonen sad (περιφερειακό δικαστήριο) δεσμεύεται ως προς το ελάχιστο προβλεπόμενο ύψος και δεν μπορεί να καθορίσει την ποινή αυτήν σε χαμηλότερο επίπεδο, αναλόγως των περιστάσεων της συγκεκριμένης περίπτωσης. Η εκτίμηση της αναλογικότητας του μέτρου διοικητικού καταναγκασμού του άρθρου 186, παράγραφος 1, του ZDDS είναι δυνατή μόνον όσον αφορά τη διάρκειά του, δεδομένου ότι η εφαρμογή του είναι αυτή καθαυτήν υποχρεωτική.
- 31 Δεδομένου ότι αμφότερες οι δικαστικές διαδικασίες διεξάγονται παράλληλα, ανεξάρτητα η μία από την άλλη, καθώς και σε διαφορετικό χρόνο, δεν αποκλείεται η πράξη να κριθεί κατά τρόπο διαφορετικό. Ενδέχεται το administrativen sad (διοικητικό πρωτοδικείο) να απορρίψει την προσφυγή κατά του μέτρου διοικητικού καταναγκασμού του άρθρου 186, παράγραφος 1, του ZDDS, ενώ το rayonen sad (περιφερειακό δικαστήριο), στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιόν του για την ακύρωση της ποινικής απόφασης να ακυρώσει την επιβληθείσα χρηματική ποινή του άρθρου 185, παράγραφος 2, του ZDDS, δεχόμενο ότι δεν τελέσθηκε ή ότι δεν αποδείχθηκε παράβαση του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS.
- 32 Επομένως, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν η ταυτόχρονη επιβολή χρηματικής ποινής σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, του ZDDS και μέτρου διοικητικού καταναγκασμού σύμφωνα με το άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του ZDDS, εις βάρος του ίδιου προσώπου και για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, δεδομένου ότι ο έλεγχος από τα δικαστήρια στο πλαίσιο χωριστών διαδικασιών δεν διασφαλίζει ότι η συνολική αυστηρότητα αμφοτέρων των μέτρων είναι ανάλογη προς τη σοβαρότητα της σχετικής παράβασης.
- 33 Σε περίπτωση κατά την οποία το πεδίο εφαρμογής των άρθρων 50 και 52 του Χάρτη δεν καταλαμβάνει τη σώρευση του μέτρου διοικητικού καταναγκασμού του άρθρου 186, παράγραφος 1, του ZDDS με τη χρηματική ποινή του άρθρου 185, παράγραφος 2, του ZDDS για την ίδια πράξη (εν προκειμένω λόγω παράβασης του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS) και εις βάρος του ίδιου προσώπου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, εναλλακτικώς, αν η λήψη μέτρου διοικητικού καταναγκασμού σύμφωνα με το άρθρο 186, παράγραφος 1, του ZDDS παράλληλα με την επιβολή χρηματικής ποινής σύμφωνα με το άρθρο 185,

παράγραφος 2, του ZDDS και ανεξάρτητα από αυτήν, για την ίδια πράξη και εις βάρος του ίδιου προσώπου, συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας υπό το πρίσμα του άρθρου 49, παράγραφος 3, του Χάρτη. Λαμβανομένης υπόψη της ευρείας ερμηνείας του όρου «ποινή» κατά την έννοια του άρθρου 49, παράγραφος 3, του Χάρτη, η οποία έγινε δεκτή από το Δικαστήριο, η διάταξη αυτή φαίνεται να έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.

- 34 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή, στηριζόμενη στο άρθρο 188 του ZDDS, επέτρεψε, επιπλέον, την προσωρινή εκτέλεση της πράξης λήψεως του μέτρου διοικητικού καταναγκασμού του άρθρου 186, παράγραφος 1, του ZDDS. Κατά το εθνικό δίκαιο, η απόφαση αυτή συνιστά εξαίρεση από την αρχή της εκτέλεσης διοικητικών πράξεων μόνον αφού αυτές καταστούν απρόσβλητες, δηλαδή μέσω αυτής κάμπτεται η απαγόρευση της εκτέλεσής τους πριν από την εκπνοή της προθεσμίας άσκησης ενδίκων βοηθημάτων.
- 35 Έννομη προστασία κατά της πράξης μπορεί να ζητηθεί μόνον ενώπιον του administrativen sad (διοικητικού πρωτοδικείου) με χωριστή προσφυγή, συνοδευόμενη από αίτημα αναστολής της προσωρινής εκτέλεσης. Στην εν λόγω διαδικασία, το administrativen sad (διοικητικό πρωτοδικείο) δεν προβαίνει σε «διερεύνηση» των πραγματικών περιστατικών. Τα πραγματικά περιστατικά λογίζονται ως αποδεδειγμένα βάσει της έκθεσης που καταρτίστηκε σχετικά με τον έλεγχο που διεξήγαγαν οι φορολογικές αρχές στο εμπορικό κατάστημα, καθώς και βάσει της πράξεως που εκδόθηκε για τη βεβαίωση διοικητικής παράβασης.
- 36 Ταυτόχρονα, η διάταξη του άρθρου 188 του ZDDS δημιουργεί, σε σχέση με την έκταση της δικαστικής προστασίας κατά της προσωρινής εκτέλεσης του μέτρου του άρθρου 186, παράγραφος 1, του ZDDS, τις προϋποθέσεις για αποκλίνουσες ερμηνείες από τη νομολογία. Σε ορισμένες περιπτώσεις γίνεται δεκτό ότι η δικαστική προστασία κατά της αποφάσεως περί προσωρινής εκτελέσεως περιλαμβάνει και την εξέταση του κατά πόσον υφίσταται «υπέρτερο δημόσιο συμφέρον», ενώ σε άλλες περιπτώσεις τεκμαίρεται η ύπαρξη «υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος», έναντι του οποίου θα πρέπει να αντιταχθεί και να αποδειχθεί ένα συγκρίσιμο ιδιωτικό συμφέρον.
- 37 Δεν αποκλείεται να επέλθουν οι έννομες συνέπειες της πράξης επιβολής μέτρου διοικητικού καταναγκασμού σύμφωνα με το άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του ZDDS, το οποίο κηρύχθηκε προσωρινώς εκτελεστό, και η απόφαση αυτή να αρθεί κατόπιν ενδίκου μέσου μεταγενέστερα από το δικαστήριο ως μη σύννομη.
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν προκύπτει με σαφήνεια αν η προβλεπόμενη από το εθνικό δίκαιο δικαστική προστασία κατά της κυρηχθείσας προσωρινής εκτέλεσης μέτρου διοικητικού καταναγκασμού σύμφωνα με το άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του ZDDS συνιστά πραγματική πρόσβαση στη δικαιοσύνη υπό το πρίσμα του άρθρου 47, παράγραφος 1, του Χάρτη.