

**Υπόθεση C-605/23**

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

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

4 Οκτωβρίου 2023

**Αιτούν δικαστήριο:**

Administrativen sad Blagoevgrad (Βουλγαρία)

**Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:**

21 Σεπτεμβρίου 2023

**Προσφεύγουσα:**

Ati-19 EOOD

**Καθού**

Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» – Sofia v Glavna direktsia «Fiskalen kontrol» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (προϊστάμενος του τμήματος «Επιχειρησιακές δραστηριότητες» – Δήμος Σόφιας, για τη γενική διεύθυνση «Έλεγχος φορολογίας» της κεντρικής διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, Βουλγαρία)

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Η κύρια διαδικασία κινήθηκε κατόπιν προσφυγής της Ati-19 EOOD στρεφόμενης κατά διαταγής περί επιβολής διοικητικών μέτρων καταναγκασμού εκδοθείσας από τον καθού στις 30 Αυγούστου 2023. Με τη διαταγή επιβλήθηκε η σφράγιση του εμπορικού καταστήματος που διαχειρίζεται η Ati-19 EOOD επί 14 ημέρες καθώς και απαγόρευση εισόδου, δυνάμει του άρθρου 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α και του άρθρου 187, παράγραφος 1, του Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS).

Στις 19 Σεπτεμβρίου 2023, κατά τη διάρκεια της κύριας δίκης, η εταιρία Ati-19 EOOD αιτήθηκε από το εθνικό δικαστήριο βάσει του άρθρου 166, παράγραφος 2, του Administrativnoprotsesualen kodeks (κώδικα διοικητικής δικονομίας, στο

εξής: APK) να ανασταλεί η προσωρινή εκτέλεση της από 30 Αυγούστου 2023 προσβαλλόμενης πράξης περί εφαρμογής του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, η οποία εγκρίθηκε με διαταγή της εκδούσας αρχής.

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

Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 267, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', ΣΛΕΕ.

### **Προδικαστικό ερώτημα**

Έχει το άρθρο 47, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση για την προστασία έναντι της προσωρινής εκτέλεσης μέτρων, τα οποία ο εθνικός νομοθέτης θέσπισε προς διασφάλιση του συμφέροντος που μνημονεύεται στο άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, στο πλαίσιο εφαρμογής της οποίας η έκταση του δικαστικού ελέγχου περιορίζεται στην ύπαρξη προκληθείσας ζημίας;

### **Νομοθεσία και νομολογία της Ευρωπαϊκής Ένωσης**

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρο 273

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρο 47, παράγραφος 1, άρθρο 51, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 52, παράγραφος 1

### **Διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Targovskí zakon (εμπορικός νόμος, στο εξής: TZ)

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί ΦΠΑ, στο εξής: 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 (κανονιστική απόφαση N-18, της 13ης Δεκεμβρίου 2006 σχετικά με την καταχώριση και τη λογιστική καταγραφή πωλήσεων εντός εμπορικού καταστήματος μέσω συσκευής φορολογικής καταγραφής, τις απαιτήσεις που ισχύουν για το λογισμικό λειτουργίας, καθώς και τις απαιτήσεις που ισχύουν για πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις μέσω διαδικτυακών καταστημάτων)

Administrativnoprotsesualen kodeks (κώδικας διοικητικής δικονομίας, στο εξής: APK)

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

- 1 Η προσφεύγουσα είναι μονοπρόσωπη ΕΠΕ και λειτουργεί υπό την επωνυμία Ατι-19.
- 2 Στις 3 Αυγούστου 2023, επιθεωρητές οικονομικών ελέγχων της γενικής διεύθυνσης «Έλεγχος φορολογίας» της κεντρικής διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων διεξήγαγαν έλεγχο σε εμπορικό κατάστημα που διαχειριζόταν η Ατι-19 ΕOOD στο Blagoevgrad.
- 3 Κατά τον έλεγχο της 3ης Αυγούστου 2023 πραγματοποιήθηκε δοκιμαστική αγορά εμπορευμάτων, τροφίμων και ποτών συνολικής αξίας 14,80 λέβα (BGN), το ποσό δε αυτό καταβλήθηκε από έναν εκ των επιθεωρητών σε μετρητά. Για τη συναλλαγή ύψους 14,80 λέβα (BGN) που πραγματοποιήθηκε σε μετρητά δεν εκδόθηκε φορολογική απόδειξη συναλλαγής μέσω καταχωρισμένης, ευρισκόμενης εντός του καταστήματος και τεθείσας σε λειτουργία, συσκευής φορολογικής καταγραφής. Η είσπραξη του ποσού της πληρωμής πραγματοποιήθηκε εντός του καταστήματος από κάποιον συνεργάτη.
- 4 Αφού οι επιθεωρητές που είχαν προβεί στη δοκιμαστική αγορά αποκάλυψαν τον σκοπό για τον οποίο αυτή είχε διενεργηθεί, εξήγαγαν από τη συσκευή φορολογικής καταγραφής του εμπορικού καταστήματος τα στοιχεία πληρωμών ημέρας για την 3η Αυγούστου 2023, σύμφωνα δε με αυτά οι συναλλαγές ημέρας που πραγματοποιήθηκαν κατά την επίμαχη ημερομηνία ανέρχονταν σε 327,80 λέβα (BGN). Στο ταμείο του καταστήματος βρέθηκαν μετρητά ύψους 573,55 λέβα (BGN)· για τα χρήματα που υπήρχαν στο ταμείο καταρτίστηκε κατάλογος ο οποίος επισυνάφθηκε στην έκθεση που συντάχθηκε σχετικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο εμπορικό κατάστημα.
- 5 Ως αποδεικτικό για τα πορίσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στο εμπορικό κατάστημα στις 3 Αυγούστου 2023 συντάχθηκε ταυθήμερη έκθεση με αριθμό 0127640.
- 6 Στις 8 Αυγούστου 2023 εκδόθηκε πράξη βεβαίωσης διοικητικής παράβασης, με την οποία κινήθηκε διοικητική διαδικασία εις βάρος της εταιρίας βάσει των διατάξεων του Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (νόμου περί διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων, στο εξής: ZANN) για τον λόγο ότι στις 3 Αυγούστου 2023, στο πλαίσιο δοκιμαστικής αγοράς τροφίμων και ποτών συνολικής αξίας 14,80 λέβα (BGN), η οποία εξοφλήθηκε σε μετρητά και διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή σε εμπορικό κατάστημα που διαχειριζόταν η Ατι-19 ΕOOD στο Blagoevgrad, δεν εκδόθηκε φορολογική απόδειξη συναλλαγής μέσω καταχωρισμένης, ευρισκόμενης εντός του καταστήματος και τεθείσας σε λειτουργία, συσκευής φορολογικής καταγραφής. Η πράξη της

προσφεύγουσας συνιστά διοικητική παράβαση σύμφωνα με το άρθρο 118, παράγραφος 1, του ZDDS.

- 7 Βάσει της πράξης βεβαίωσης διοικητικής παράβασης εκδόθηκε διαταγή επιβολής προστίμου με την οποία, δυνάμει του άρθρου 185, παράγραφος 1, του ZDDS, επιβλήθηκε στην Ati-19 EOOD χρηματική κύρωση για τη διαπραχθείσα στις 3 Αυγούστου 2023 διοικητική παράβαση του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS.
- 8 Στις 30 Αυγούστου 2023, βάσει του άρθρου 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α και του άρθρου 187, παράγραφος 1, του ZDDS, ο καθού εξέδωσε την προσβαλλόμενη στην κύρια δίκη πράξη περί επιβολής διοικητικού μέτρου καταναγκασμού (στο εξής: πράξη), με την οποία επιβλήθηκε σφράγιση του εμπορικού καταστήματος επί 14 ημέρες καθώς και απαγόρευση εισόδου σε αυτό.
- 9 Η πράξη κοινοποιήθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρίας στις 6 Σεπτεμβρίου 2023, στη δε βεβαίωση παραλαβής της οριζόταν ως ημερομηνία σφράγισης του εμπορικού καταστήματος η 21η Σεπτεμβρίου 2023.
- 10 Στις 14 Σεπτεμβρίου 2023, η εταιρία άσκησε ενώπιον του Administrativen sad - Blagoevgrad (διοικητικού πρωτοδικείου του Blagoevgrad, Βουλγαρία) προσφυγή κατά της πράξης περί εφαρμογής του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, με την οποία ζητούσε, βάσει του άρθρου 60 του APK, την ακύρωση της διαταγής περί προσωρινής εκτέλεσής της.
- 11 Με απόφαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2023, το εθνικό δικαστήριο δεν απεφάνθη επί της αιτήσεως ακυρώσεως της διαταγής προσωρινής εκτέλεσης, με την αιτιολογία ότι είχε παρέλθει η προβλεπόμενη στο άρθρο 60, παράγραφος 5, του APK, προθεσμία ασκήσεώς της.
- 12 Στις 19 Σεπτεμβρίου 2023, βάσει του άρθρου 166, παράγραφος 2, του APK, η εταιρία υπέβαλε στο εθνικό δικαστήριο αίτηση αναστολής της προσωρινής εκτέλεσης της από 30 Αυγούστου 2023 πράξης επιβολής της. Η εν λόγω αίτηση αποτελεί το αντικείμενο της υποθέσεως της κύριας δίκης.

#### **Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 13 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η προσωρινή εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης της 30ής Αυγούστου 2023 στερείται αιτιολογίας και νομικής βάσης. Ισχυρίζεται ότι η σφράγιση του εμπορικού καταστήματος που διαχειρίζεται θα προκαλούσε σοβαρή υλική ζημία στη δραστηριότητά της, επιπλέον δε ότι η παράβαση του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ZDDS αποτελεί μεμονωμένο περιστατικό στη δραστηριότητα της εταιρίας.
- 14 Ο καθού δεν κατέθεσε παρατηρήσεις.

### Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- 15 Ο ZDDS ρυθμίζει την επιβολή του ΦΠΑ κάθε παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας. Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης του υποκείμενου στον φόρο προς τις νόμιμες υποχρεώσεις του, ο ZDDS προβλέπει την επιβολή διοικητικών μέτρων καταναγκασμού και την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.
- 16 Ειδικότερα, ο ZDDS προβλέπει τη σωρευτική λήψη διαφορετικών μέτρων στο πλαίσιο επιβολής κυρώσεων για την ίδια πράξη.
- 17 Η παράβαση της υποχρέωσης που επιβάλλει το άρθρο 118, παράγραφος 1, του ZDDS σε υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα και μεμονωμένους εμπόρους να καταχωρίζουν και να καταγράφουν τις πωλήσεις που πραγματοποιούνται εντός των εμπορικών καταστημάτων τους εκδίδοντας ταμειακό δελτίο συναλλαγής μέσω φορολογικής συσκευής (ταμειακή απόδειξη) ή δελτίο συναλλαγής από αυτόματο σύστημα ολοκληρωμένης διαχείρισης της εμπορικής δραστηριότητας (δελτίο συστήματος), τούτο δε ανεξαρτήτως του αν ζητηθεί φορολογικό αποδεικτικό συναλλαγής, αποτελεί διοικητική παράβαση κατά το άρθρο 118, παράγραφος 1, του ZDDS.
- 18 Η διοικητική παράβαση που προβλέπεται στο άρθρο 118, παράγραφος 1, του ZDDS επισύρει χρηματική κύρωση η οποία επιβάλλεται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη φορολογική αρχή της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων· παράλληλα, ο νόμος (ZDDS) προβλέπει επιπλέον την επιβολή διοικητικού μέτρου καταναγκασμού κατά το άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του ZDDS, ήτοι «Σφράγιση εμπορικού καταστήματος» για χρονικό διάστημα έως 30 ημερών. Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 187, παράγραφος 1, του ZDDS, εκτός από τη σφράγιση του εμπορικού καταστήματος απαγορεύεται και η είσοδος σε αυτό.
- 19 Αμφότερα τα μέτρα, ήτοι η σφράγιση και η χρηματική κύρωση, έχουν ποινικό χαρακτήρα, η δε ταυτόχρονη εφαρμογή τους για την ίδια πράξη και τον ίδιο έμπορο κατόπιν χωριστών και αυτοτελών διαδικασιών, και δεδομένου ότι κατά των μέτρων αυτών είναι δυνατή η άσκηση προσφυγών ενώπιον διαφορετικών δικαστηρίων, συνιστά ανεπίτρεπτο περιορισμό του δικαιώματος που κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη, στον βαθμό που η εθνική ρύθμιση δεν διασφαλίζει συντονισμό των διαδικασιών ο οποίος να καθιστά δυνατό τον περιορισμό στο απολύτως αναγκαίο της πρόσθετης επιβάρυνσης την οποία συνεπάγεται η σόρευση των μέτρων αυτών και δεν εγγυάται ότι η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλόμενων κυρώσεων αντιστοιχεί στη βαρύτητα της διαπραχθείσας παράβασης (διατακτικό της απόφασης της 4ης Μαΐου 2023 στην υπόθεση MV-98, C-97/21, ECLI:EU:C:2023:371).
- 20 Το μέτρο της σφράγισης εφαρμόζεται με έκδοση σχετικής πράξης από τη φορολογική αρχή ή από εξουσιοδοτημένο από την υπηρεσία αυτή υπάλληλο στο πλαίσιο διαδικασίας διοικητικού χαρακτήρα. Η πράξη περί εφαρμογής του

διοικητικού μέτρου καταναγκασμού έχει τα χαρακτηριστικά ατομικής διοικητικής πράξης.

- 21 Κατά κανόνα, η προσφυγή κατά ατομικών διοικητικών πράξεων έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα: αναστέλλει την εκτέλεση της πράξης μέχρις ότου το επιληφθέν δικαστήριο αποφανθεί οριστικά για το νόμο βάσιμο της διαφοράς. Παρεκκλίσεις από τον κανόνα αυτό αποτελούν οι περιπτώσεις στις οποίες ο νόμος προβλέπει την προσωρινή εκτέλεση της πράξης ή οι περιπτώσεις στις οποίες η προσωρινή εκτέλεση της πράξης διατάσσεται από την αρχή που εξέδωσε την πράξη.
- 22 Η πράξη περί εφαρμογής του μέτρου της σφράγισης κατά το άρθρο 186, παράγραφος 1, του ZDDS δεν κηρύσσεται προσωρινώς εκτελεστή μέχρις ότου γίνει απρόσβλητη και, κατ' επέκταση, καταστεί εκτελεστός τίτλος σύμφωνα με τον νόμο. Εντούτοις, ο νομοθέτης έχει εξουσιοδοτήσει τη φορολογική αρχή να διατάσσει την προσωρινή εκτέλεση τηρώντας τη διαδικασία και με τους όρους που προβλέπει ο νόμος. Αυτό ακριβώς συμβαίνει εν προκειμένω.
- 23 Με την έκδοση της από 30 Αυγούστου 2023 πράξης που διέταξε τη σφράγιση του εμπορικού καταστήματος το οποίο διαχειρίζεται η Ατι-19 ΕΟΟΔ, η φορολογική αρχή επέτρεψε την προσωρινή εκτέλεση αυτής, συμπεριλαμβάνοντας στην εν λόγω πράξη και διαταγή περί προσωρινής εκτέλεσης.
- 24 Στη βεβαίωση παραλαβής της πράξης αναγραφόταν η ημερομηνία σφράγισης του καταστήματος –21 Σεπτεμβρίου 2023– η οποία, δεδομένου ότι με την κατάθεση της προσφυγής στο εθνικό δικαστήριο η εταιρία έκανε χρήση του δικαιώματός της ασκήσεως ενδίκου μέσου, ήταν προγενέστερη της ημερομηνίας κατά την οποία η πράξη κατέστη απρόσβλητη. Στην αιτιολογία της, η αρχή δεν ανέφερε με σαφήνεια κατά πόσον η πράξη επρόκειτο να εκτελεστεί διά σφραγίσεως μετά τη λήξη της προθεσμίας προσβολής της ή, σε περίπτωση προσφυγής, μετά την έκδοση απρόσβλητης δικαστικής αποφάσεως. Αντιθέτως, η αρχή όρισε προθεσμία για την απομάκρυνση των εμπορευμάτων από το εμπορικό κατάστημα και από τους οικείους χώρους αποθήκευσης, η οποία άρχισε από την ημερομηνία κοινοποίησεως της πράξης. Πράγματι, καθορίζοντας ως ημερομηνία σφράγισης του εμπορικού καταστήματος την 21η Σεπτεμβρίου 2023, ήτοι ενώ εκκρεμούσε η δικαστική διαδικασία, η φορολογική αρχή διέταξε την προσωρινή εκτέλεση της πράξης, γεγονός που θεμελίωσε έννομο συμφέρον της εταιρίας να προσφύγει στο εθνικό δικαστήριο βάσει του άρθρου 166, παράγραφος 2, του ΑΡΚ (αναστολή της προσωρινής εκτέλεσης).
- 25 Η προσωρινή εκτέλεση, η οποία εγκρίνεται με την έκδοση σχετικής διαταγής, αποτελεί εξαίρεση από τον κανόνα ότι η διοικητική πράξη εκτελείται αφού καταστεί απρόσβλητη και ανατρέπει την απαγόρευση εκτέλεσής της πριν από τη λήξη της προθεσμίας προσβολής της στο πλαίσιο διοικητικής ή δικαστικής διαδικασίας, ήτοι, επί προσφυγής ή ενστάσεως, μέχρι την έκδοση αποφάσεως από την οικεία ανώτερη διοικητική αρχή ή από δικαστήριο. Η προσωρινή εκτέλεση αποβλέπει στην προστασία της ζωής ή της υγείας των πολιτών ή των ιδιαιτέρως σημαντικών συμφερόντων του κράτους ή του συνόλου, στη διασφάλιση της

θετικής έκβασης της διαδικασίας εκτέλεσης ή στην προστασία του ιδιαίτερος σημαντικού συμφέροντος του μετέχοντος στη διαδικασία εκδόσεως της διοικητικής πράξης (άρθρο 60, παράγραφος 1, του ΑΡΚ).

- 26 Παρέχονται δύο τρόποι προστασίας από την προσωρινή εκτέλεση των ατομικών διοικητικών πράξεων – η αμφισβήτηση της διαταγής που επιτρέπει την προσωρινή εκτέλεση με αίτηση ακυρώσεως της ενώπιον δικαστηρίου και η αίτηση αναστολής της προσωρινής εκτέλεσης αφού η διαταγή καταστεί απρόσβλητη. Στη δεύτερη περίπτωση, αίτηση αναστολής της εκτέλεσης επιτρέπεται σε οποιοδήποτε στάδιο της διαδικασίας που κινήθηκε με αίτημα την ακύρωση της πράξης περί εφαρμογής του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού.
- 27 Η διαταγή περί προσωρινής εκτέλεσης με σφράγιση του εμπορικού καταστήματος στις 21 Σεπτεμβρίου 2023, η οποία περιλαμβάνεται στην προσβαλλόμενη στο πλαίσιο της κύριας δίκης πράξη, έχει καταστεί απρόσβλητη. Κατά το άρθρο 60, παράγραφος 5, του ΑΡΚ, η ακύρωση της διαταγής μπορεί να ζητηθεί εντός τριών ημερών από την κοινοποίησή της· στην υπό κρίση υπόθεση, η πράξη κοινοποιήθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρίας στις 6 Σεπτεμβρίου 2023, ενώ η κατ’ αυτής στρεφόμενη προσφυγή, η οποία περιελάμβανε αίτημα ακύρωσης της διαταγής βάσει του άρθρου 60, παράγραφος 5, του ΑΡΚ, ασκήθηκε στις 14 Σεπτεμβρίου 2023. Με απόφαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2023, το εθνικό δικαστήριο δεν προχώρησε σε εκδίκαση της αιτήσεως, λόγω εκπρόθεσμης ασκήσεώς της.
- 28 Δεδομένου ότι η διαταγή σφράγισης κατέστη απρόσβλητη στις 21 Σεπτεμβρίου 2023, η προστασία από την αναγκαστική εκτέλεση κατά τη διάρκεια της δικαστικής διαδικασίας με αντικείμενο την ακύρωση της πράξης είναι δυνατή μόνο κατά τη διαδικασία και υπό τους όρους του άρθρου 166, παράγραφοι 2 και 3, του ΑΡΚ (αναστολή της προσωρινής εκτέλεσης).
- 29 Η στρεφόμενη κατά της πράξης προσφυγή κατατέθηκε εμπροθέσμως και ασκήθηκε από την εταιρία που διαχειρίζεται το εμπορικό κατάστημα και νομιμοποιείται [ενεργητικώς]. Ως εκ τούτου, για τους λόγους αυτούς, σύμφωνα με το άρθρο 166, παράγραφοι 2 και 3, του ΑΡΚ, είναι παραδεκτή και η από 19 Σεπτεμβρίου 2023 αίτηση επί της οποίας καλείται να αποφανθεί το εθνικό δικαστήριο.
- 30 Ακριβώς, δε, λόγω της εκτάσεως του δικαστικού ελέγχου που προβλέπεται στο άρθρο 166, παράγραφος 2, του ΑΡΚ, ανακύπτει το ζήτημα της αποτελεσματικότητας της προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου κατά την έννοια του άρθρου 47, παράγραφος 1, του Χάρτη.
- 31 Αναμφισβήτητα, η διαταγή περί σφραγίσεως την 21η Σεπτεμβρίου 2023 έχει νομικό έρεισμα. Η διάταξη του άρθρου 188, παράγραφος 1, του ΖΔΔΣ παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να επιτρέψει την προσωρινή εκτέλεση της πράξης Δεν είναι ωστόσο σαφές κατά πόσον η δικαστική προστασία κατά της εν λόγω εκτελέσεως, πριν εκδοθεί απόφαση του εθνικού δικαστηρίου επί της

νομιμότητας της πράξης αυτής καθαυτήν όσον αφορά τη σφράγιση, εξασφαλίζει επαρκείς εγγυήσεις κατά αυθαίρετων ή δυσαναλόγως επαχθών παρεμβάσεων στη δραστηριότητα της εταιρίας.

- 32 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης «... η προστασία έναντι παρεμβάσεων της δημόσιας αρχής στη σφαίρα της ιδιωτικής δραστηριότητας ενός προσώπου, είτε φυσικού είτε νομικού, που είναι αυθαίρετες ή δυσανάλογα επαχθείς, συνιστά γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου» (απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Hoechst κατά Επιτροπής, 46/87 και 227/88, EU:C:1989:337, σκέψη 19 και απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, σκέψη 27).
- 33 Στις διαδικασίες που προβλέπουν το άρθρο 166, παράγραφοι 2 και 3 και το άρθρο 60, παράγραφος 5, του ΑΡΚ, τα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων στηρίζεται η παράβαση του άρθρου 118, παράγραφος 1, του ΖΔΔΣ, θεωρούνται ως αποδεδειγμένα από την έκθεση που αφορά τα πορίσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε από τις φορολογικές αρχές σε εμπορικό κατάστημα και από την πράξη βεβαίωσης της παράβασης.
- 34 Η έκθεση που συντάσσεται κατά την προβλεπόμενη διαδικασία και με τήρηση του προβλεπόμενου τύπου από τη φορολογική αρχή ή από υπάλληλο στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του αποτελεί μέσο αποδείξεως των πράξεων που τελέστηκαν από τον ίδιο και παρουσία του ίδιου και της γνώμης του, καθώς και των γεγονότων και των περιστάσεων που διαπιστώθηκαν.
- 35 Στη νομολογία που αφορά ακύρωση πράξης όπως εκείνης που αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η πράξη βεβαίωσης διοικητικής παράβασης κατά το άρθρο 118, παράγραφος 1, του ΖΔΔΣ θεωρείται «επίσημο έγγραφο διαπίστωσης με πλήρη αποδεικτική ισχύ» όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν την παράβαση και αντιστρέφει το βάρος αποδείξεως. Κατά τη νομολογία, η πράξη βεβαίωσης διοικητικής παράβασης έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ και ακριβώς για αυτόν τον λόγο συνεπάγεται την αντιστροφή του βάρους αποδείξεως· μέχρις αποδείξεως του εναντίου τεκμαίρεται ότι τα πραγματικά περιστατικά που περιλαμβάνονται στις διαπιστώσεις της πράξης έχουν συμβεί όπως ακριβώς περιγράφονται σε αυτήν.
- 36 Ο δικαστικός έλεγχος που διενεργείται στο πλαίσιο της διαδικασίας κατά το άρθρο 166, παράγραφοι 2 και 3, του ΑΡΚ δεν εκτείνεται στις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για την έκδοση της πράξης περί σφράγισης καταστήματος σύμφωνα με το άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α', του ΖΔΔΣ, υπό την έννοια ότι το εθνικό δικαστήριο δεν ερευνά τα πραγματικά περιστατικά που αποτέλεσαν τη βάση εκδόσεως της πράξης. Κατά τη νομολογία, το επιληφθέν δικαστήριο δεν εξετάζει την πιθανή βασιμότητα ή μη της αίτησης ακυρώσεως της πράξης εφαρμογής του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού αυτής καθαυτήν βάσει του άρθρου 146 του ΑΡΚ, μολονότι η διάταξη του άρθρου 166, παράγραφος 2, του ΑΡΚ «(...) συνάδει με τη διασφάλιση του δικαιώματος προσβολής της πράξης (...)». Η προστασία που παρέχει το



άρθρο 66, παράγραφος 2, του ΑΡΚ μπορεί να στηρίζεται μόνο σε «σοβαρή ή δυσχερώς επανορθώσιμη ζημία» που δύναται να προκαλέσει στον αποδέκτη η προσωρινή εκτέλεση της διαταγής.

- 37 Υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 60, παράγραφος 1, του ΑΡΚ, και συγκεκριμένα στο πλαίσιο «προστασίας σημαντικού κρατικού συμφέροντος», υπό την έννοια του συμφέροντος του κράτους για είσπραξη φόρων, παρέλκει η εκ νέου εξέταση και των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν για την έκδοση της διαταγής περί προσωρινής εκτελέσεως κατά το άρθρο 188, παράγραφος 1, του ΖΔΔΣ. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν περιλαμβάνει ούτε τυχόν διαδικαστικά σφάλματα κατά την έκδοση της διαταγής. Μετά τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή αιτήσεως ακυρώσεως της διαταγής στο δικαστήριο, η αίτηση θεωρείται ως νομίμως υποβληθείσα.
- 38 Η έκταση του δικαστικού ελέγχου της διαταγής περί προσωρινής εκτελέσεως του άρθρου 188, παράγραφος 1, του ΖΔΔΣ, ο οποίος πραγματοποιείται κατά το άρθρο 60, παράγραφοι 5 έως 7, του ΑΡΚ, δεν διαφέρει ουσιωδώς από τον έλεγχο κατά το άρθρο 166, παράγραφος 2, του ΑΡΚ. Τυχόν διαφορές εντοπίζονται στην ευρύτερη έκταση του δικαστικού ελέγχου που διενεργείται κατά το άρθρο 60, παράγραφος 5, του ΑΡΚ, στο πλαίσιο του οποίου το εθνικό δικαστήριο δύναται να ελέγξει την εκτίμηση των αρχών όσον αφορά τη συνδρομή των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο άρθρο 60, παράγραφος 1 (έκδοση της διαταγής περί προσωρινής εκτελέσεως). Εντούτοις, η διάταξη του άρθρου 188, παράγραφος 1, του ΖΔΔΣ δεν τυγχάνει ενιαίας ερμηνείας και εφαρμογής.
- 39 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η διάταξη του άρθρου 188 ΖΔΔΣ ερμηνεύεται ως τεκμήριο για το προστατευόμενο «σημαντικό συμφέρον του κράτους». Σε απόφασή του, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία, στο εξής: VAS) επεσήμανε τα εξής: «(...) Ο νόμος που προβλέπει την προσωρινή εκτέλεση επιδιώκει την προστασία των οικείων σημαντικών συμφερόντων του κράτους ή του κοινωνικού συνόλου ή την αποτροπή άλλων συνεπειών, όπως αυτές παρατίθενται στην έκταση και το πεδίο εφαρμογής της γενικής διάταξης του άρθρου 60 του ΑΡΚ, ήτοι στις περιπτώσεις στις οποίες η προσωρινή εκτέλεση επιτρέπεται δυνάμει νόμου, οπότε η αναγκαιότητά της έχει ήδη εκτιμηθεί από τον νομοθέτη» και αυτή δεν υπόκειται σε νέο έλεγχο.
- 40 Σε άλλες περιπτώσεις, το εθνικό δικαστήριο δέχθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 188 του ΖΔΔΣ δεν τεκμαίρει την ύπαρξη «σημαντικού συμφέροντος του κράτους» το οποίο επιβάλλει την προσωρινή εκτέλεση πράξης περί εφαρμογής του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης. Παραδείγματος χάριν, στην απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2019, το VAS αποφάνθηκε ότι «(...) η προσωρινή εκτέλεση (...) δεν υφίσταται δυνάμει νόμου αλλά αποτελεί συνέπεια δήλωσης βουλήσεως της διαχειριστικής αρχής, ήτοι δεν υφίσταται κατά νόμον τεκμήριο ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 60, παράγραφος 1, του ΑΡΚ μόνον εκ του λόγου ότι έχει διαπραχθεί διοικητική παράβαση». Ως εκ τούτου, (...) το ιδιαιτέρως σημαντικό συμφέρον του κράτους και η επέλευση σοβαρής ή δυσχερώς επανορθώσιμης ζημίας πρέπει να

αιτιολογούνται σε κάθε επιμέρους περίπτωση από τη διαχειριστική αρχή, η οποία φέρει και το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που επικαλείται».

- 41 Λόγω της διατυπώσεως που επέλεξε ο νομοθέτης στο άρθρο 188, παράγραφος 1, του ZDDS, η οποία ενίοτε θεωρείται τεκμήριο ύπαρξης σημαντικού συμφέροντος του κράτους για προσωρινή εκτέλεση του επιβληθέντος μέτρου της σφράγισης, μειώνεται, και η έκταση της προστασίας έναντι της διαταγής του άρθρου 60, παράγραφος 1, του APK περιορίζεται στη «σοβαρή ή δυσχερώς επανορθώσιμη ζημία» για τον αποδέκτη, όπως συμβαίνει με την έκταση του δικαστικού ελέγχου βάσει του άρθρου 166, παράγραφος 2, του APK. Η διαφορά μεταξύ της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 60, παράγραφος 5, του APK και εκείνης που προβλέπεται στο άρθρο 166, παράγραφοι 2 έως 3, του APK έγκειται στις έννομες συνέπειες. Η ακύρωση της διαταγής περί προσωρινής εκτέλεσης έχει ως αποτέλεσμα την επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση (άρθρο 60, παράγραφος 7, δεύτερη περίοδος), ενώ η αναστολή της εκτέλεσης απαγορεύει τη μεταβολή της κατάστασης για το μέλλον (άρθρο 166, παράγραφος 2, του APK), μέχρις ότου η απόφαση επί της προσφυγής που στρέφεται κατά της πράξης περί εφαρμογής του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού καταστεί απρόσβλητη. Επομένως, η διαδικασία του άρθρου 60, παράγραφοι 5 έως 7, του APK δεν διασφαλίζει αποτελεσματικότερη προστασία.
- 42 Η διαδικασία του άρθρου 166, παράγραφοι 2 έως 3, του APK διεξάγεται σε μη δημόσια συνεδρίαση βάσει εγγράφων και δεν παρέχει στο εθνικό δικαστήριο τη δυνατότητα να εξετάσει κατά πόσον η προσωρινή εκτέλεση πράξης η οποία δεν έχει καταστεί απρόσβλητη αποσκοπεί στην προστασία σημαντικού συμφέροντος του κράτους, οπότε θα αποτελούσε μέτρο κατά αδικαιολόγητης εκτέλεσης πριν την έκδοση οριστικής απόφασεως σχετικά με τη νομιμότητά της από το εθνικό δικαστήριο. Στο πλαίσιο αυτό, δεν αποκλείεται να επέλθουν οι κατά το άρθρο 186, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο a, του ZDDS έννομες συνέπειες της πράξης περί εφαρμογής του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού της οποίας επιτράπη η προσωρινή εκτέλεση και, κατόπιν, το επληφθέν δικαστήριο να ακυρώσει την πράξη ως παράνομη. Για τον λόγο αυτόν, η περιορισμένη έκταση του δικαστικού ελέγχου κατά το άρθρο 166, παράγραφος 2, του APK καταλείπει αμφιβολίες σχετικά με την αποτελεσματικότητα της προσφυγής που στρέφεται κατά της προσωρινής εκτέλεσης διοικητικής πράξεως που δεν έχει καταστεί απρόσβλητη.
- 43 Το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη, όπως αυτό ερμηνεύεται υπό το πρίσμα της νομολογίας του ΕΔΔΑ σχετικά με το άρθρο 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, απαιτεί από το όργανο το οποίο είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των διοικητικών πράξεων να διασφαλίζει τον «επαρκή έλεγχο» στη διαδικασία (ΕΔΔΑ, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2016, Al-Dulimi και Montana Management Ing. κατά Ελβετίας, προσφυγή αριθ. 5809/08, ECLI:CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 130).
- 44 Στις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλε στην υπόθεση MV-98, C-97/21 (EU:C:2023:371), η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επισημαίνει ότι ο έλεγχος είναι

«επαρκής» όταν το εθνικό δικαστήριο έχει την εξουσία «(...) να τροποποιήσει πλήρως την εκδοθείσα πράξη, τόσο από ουσιαστική όσο και από νομική άποψη. Κατά συνέπεια, ο δικαστικός έλεγχος δεν μπορεί να περιορίζεται στην εξέταση της «“τυπικής” νομιμότητας των διοικητικών πράξεων» (σημείο 7 των γραπτών παρατηρήσεων). Ακόμα, δε, και αφού η διαταγή που εκδίδεται κατά το άρθρο 60, παράγραφος 1, του ΑΡΚ καταστεί απρόσβλητη, πρέπει να παρέχεται στον προσφεύγοντα η δυνατότητα «(...) να εξετάζει σε κάποιο βαθμό τόσο τα πραγματικά περιστατικά όσο και τη διαδικασία διαπιστώσεώς τους») (ΕΔΔΑ, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2015, Fazia Ali κατά Ηνωμένου Βασιλείου, προσφυγή αριθ. 40378/10, ECLI:CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, §§ 83 και 84).

- 45 Για τους λόγους αυτούς, προκειμένου το εθνικό δικαστήριο να εκδώσει απόφαση επί της από 19 Σεπτεμβρίου 2023 αιτήσεως της εταιρίας για αναστολή της προσωρινής εκτέλεσης της πράξης περί εφαρμογής διοικητικού μέτρου καταναγκασμού, η οποία εκδόθηκε στις 30 Αυγούστου 2023 και εγκρίθηκε με απρόσβλητη από ένδικα μέσα διαταγή της φορολογικής αρχής, επιβάλλεται η ερμηνεία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με το κατά πόσον διαδικασία όπως η επίμαχη εν προκειμένω διαδικασία του άρθρου 166, παράγραφοι 2 και 3, του ΑΡΚ, η οποία αποκλείει την εξέταση των πραγματικών περιστατικών και περιορίζει την έκταση του δικαστικού ελέγχου αποκλειστικά και μόνο στην ύπαρξη προκληθείσας ζημίας, αποτελεί πραγματική προσφυγή υπό το πρίσμα του άρθρου 47 του Χάρτη.