ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
της 13ης Φεβρουαρίου 2025 [1]

Υπόθεση C-733/23

«Beach and bar management» EOOD
κατά
Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» – Burgas

[αίτηση του Administrativen sad – Burgas
(διοικητικού δικαστηρίου Μπουργκάς, Βουλγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 273 – Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Άρθρο 50 – Αρχή ne bis in idem – Παράβαση της υποχρέωσης έκδοσης ταμειακής απόδειξης – Σφράγιση καταστήματος – Σώρευση κυρώσεων για την ίδια παράβαση – Αρχή της αναλογικότητας»

1. Στην ένδικη διαφορά, στο πλαίσιο της οποίας ανέκυψε η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, εξετάζεται η νομιμότητα ογδόντα πέντε χρηματικών κυρώσεων τις οποίες επέβαλε η βουλγαρική φορολογική αρχή σε εταιρία λόγω ισάριθμων παραβάσεων της εθνικής νομοθεσίας σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2. Οι επίμαχες στην κύρια δίκη χρηματικές κυρώσεις μπορούν, in abstracto, να χαρακτηριστούν ως μέτρα που σκοπούν στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ) [2].

3. Επιπλέον της επιβολής των ανωτέρω χρηματικών κυρώσεων στην επιχείρηση, η φορολογική αρχή διέταξε τη σφράγιση του εμπορικού καταστήματος στο οποίο είχαν διαπραχθεί οι παραβάσεις. Εν αντιθέσει προς την υπόθεση Ati-19 [3], με την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν υποβάλλεται κανένα προδικαστικό ερώτημα που να αφορά το μέτρο της σφράγισης αυτό καθεαυτό.

4. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν εθνική νομοθεσία η οποία επιτρέπει την επιβολή χρηματικών κυρώσεων λόγω παραβάσεων που αποτέλεσαν αντικείμενο εκτελεσθέντος μέτρου σφράγισης συνάδει με το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

[2] Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

[3] Επί της οποίας αναπτύσσω τις προτάσεις μου την ίδια ημερομηνία (C-605/23).

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης. Η οδηγία ΦΠΑ

5. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή».

6. Το άρθρο 273 ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3».

B. Το εθνικό δίκαιο

1. Ο νόμος περί ΦΠΑ [4]

7. Το άρθρο 118, παράγραφος 1, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«Κάθε πρόσωπο, εγγεγραμμένο ή μη στα σχετικά μητρώα βάσει του παρόντος νόμου, υποχρεούται να καταχωρίζει και να καταγράφει λογιστικά τις παραδόσεις και τις πωλήσεις που πραγματοποιεί εντός εμπορικού καταστήματος, εκδίδοντας ταμειακό δελτίο συναλλαγής μέσω φορολογικής συσκευής (ταμειακή απόδειξη) ή δελτίο συναλλαγής εκδιδόμενο από αυτόματο σύστημα ολοκληρωμένης διαχείρισης της εμπορικής δραστηριότητας (δελτίο συστήματος), τούτο δε ανεξαρτήτως του αν ζητηθεί φορολογικό αποδεικτικό συναλλαγής. Ο αποδέκτης οφείλει να λάβει την ταμειακή απόδειξη ή το δελτίο συστήματος και να τα διατηρήσει στην κατοχή του έως και την αποχώρησή του από το κατάστημα.»

8. Το άρθρο 185, παράγραφοι 1 και 2, ορίζει τα εξής:

«1. Η παράλειψη έκδοσης του κατά το άρθρο 118, παράγραφος 1, αποδεικτικού επισύρει, για τα φυσικά πρόσωπα που δεν είναι έμποροι, πρόστιμο ύψους 100 έως 500 βουλγαρικών λεβ [(BGN)] και, για τα νομικά πρόσωπα και τους ασκούντες ατομική επιχείρηση, χρηματική ποινή ύψους 500 έως 2 000 BGN.

2. Πλην των περιπτώσεων της παραγράφου 1, όποιος διαπράττει ή επιτρέπει να διαπραχθεί παράβαση προβλεπόμενη στο άρθρο 118 ή σε κανονιστική πράξη εφαρμογής του άρθρου αυτού τιμωρείται με πρόστιμο ύψους 300 έως 1 000 BGN, για τα φυσικά πρόσωπα που δεν είναι

[4] Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), της 21ης Ιουλίου 2006 (DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, σ. 8).

έμποροι, ή με χρηματική κύρωση ύψους 3 000 έως 10 000 BGN, για τα νομικά πρόσωπα και τους ασκούντες ατομική επιχείρηση. Όταν η παράβαση δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση φορολογικών εσόδων, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 1.»

9. Το άρθρο 186 του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«1. Το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της σφράγισης καταστήματος για χρονικό διάστημα έως τριάντα ημερών λαμβάνεται, ανεξαρτήτως των προβλεπομένων προστίμων και χρηματικών κυρώσεων, εις βάρος προσώπου το οποίο:

1) παραλείπει

a) την έκδοση του αντίστοιχου αποδεικτικού πώλησης σύμφωνα με το άρθρο 118·

[…]

3. Το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της παραγράφου 1 επιβάλλεται διά αιτιολογημένης πράξης της υπηρεσίας εσόδων ή εξουσιοδοτημένου από την υπηρεσία αυτή υπαλλήλου.

4. Κατά της πράξης της παραγράφου 3 μπορεί να ασκηθεί προσφυγή σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπει ο κώδικας διοικητικής δικονομίας.»

10. Κατά το άρθρο 187, παράγραφοι 1 και 4:

«1. Στην περίπτωση εφαρμογής του διοικητικού μέτρου καταναγκασμού που προβλέπεται στο άρθρο 186, παράγραφος 1, απαγορεύεται επίσης η πρόσβαση στο εμπορικό κατάστημα ή τα εμπορικά καταστήματα του προσώπου, τα δε περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται εντός των καταστημάτων αυτών και εντός των αποθηκευτικών χώρων των καταστημάτων αφαιρούνται από το πρόσωπο ή από τον εντολοδόχο του. […]

[…]

4. Κατόπιν αιτήματος του αυτουργού της παράβασης και υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύει την καταβολή του συνόλου του προστίμου ή της χρηματικής κύρωσης, η αρχή αίρει το διοικητικό μέτρο καταναγκασμού το οποίο επέβαλε. Για την άρση της σφράγισης απαιτείται συνεργασία του αυτουργού της παράβασης. Σε περίπτωση υποτροπής, η άρση της σφράγισης του καταστήματος δεν είναι επιτρεπτή πριν από την παρέλευση ενός μηνός από τη σφράγιση του καταστήματος.»

11. Το άρθρο 188 [5] έχει ως εξής:

«1. Το προβλεπόμενο στο άρθρο 186, παράγραφος 1, διοικητικό μέτρο καταναγκασμού είναι προσωρινά εκτελεστό κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 60, παράγραφοι 1 έως 7, του κώδικα διοικητικής δικονομίας.»

2. Η απόφαση του δικαστηρίου δεν υπόκειται σε κανένα ένδικο μέσο.»

[5] Όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης, κατόπιν τροποποίησης και δημοσίευσης στην DV αριθ. 100, της 20ής Δεκεμβρίου 2019.

12. Το άρθρο 193 διαλαμβάνει τα εξής:

«1. Ο νόμος περί διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων ρυθμίζει τη διαπίστωση των παραβάσεων του παρόντος νόμου και των κανονιστικών πράξεων εφαρμογής του, την έκδοση και εκτέλεση των πράξεων επιβολής διοικητικών κυρώσεων, καθώς και τις προσφυγές κατά των εν λόγω πράξεων.

2. Οι διαπιστώσεις παραβάσεων καταρτίζονται από τις υπηρεσίες εσόδων και οι πράξεις επιβολής διοικητικών κυρώσεων εκδίδονται από τον εκτελεστικό διευθυντή της Εθνικής Φορολογικής Αρχής ή από τον εξουσιοδοτημένο προς τούτο υπάλληλο.»

2. Ο κώδικας διοικητικής δικονομίας[6]

13. Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 5, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης, οι διοικητικές αρχές οφείλουν να απέχουν από την έκδοση πράξεων και από συμπεριφορές ικανές να προκαλέσουν ζημία προδήλως δυσανάλογη προς τον επιδιωκόμενο σκοπό.

14. Το άρθρο 60 έχει ως εξής:

«1. Η διοικητική πράξη συνοδεύεται από διαταγή περί προσωρινής εκτέλεσής της όταν τούτο επιβάλλει η ζωή ή η υγεία των πολιτών, προκειμένου να προστατευθούν ιδιαιτέρως σημαντικά συμφέροντα του Κράτους ή του συνόλου, όταν η εκτέλεση της απόφασης κινδυνεύει να ματαιωθεί ή να παρακωλυθεί σημαντικά ή όταν η καθυστέρηση της εκτέλεσης ενδέχεται να προκαλέσει σοβαρή ή δυσχερώς επανορθώσιμη ζημία ή, ακόμη, κατόπιν αιτήσεως ενός εκ των μερών για την προστασία ιδιαιτέρως σημαντικού για εκείνο συμφέροντός του. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η διοικητική αρχή απαιτεί την παροχή αντίστοιχης εγγύησης.

2. Η διαταγή προσωρινής εκτέλεσης πρέπει να είναι αιτιολογημένη.

[…]

5. Η διαταγή με την οποία εγκρίνεται ή απορρίπτεται η προσωρινή εκτέλεση υπόκειται σε προσφυγή, κατ' αρχάς μέσω της διοικητικής αρχής, ενώπιον δικαστηρίου εντός προθεσμίας τριών ημερών από την κοινοποίηση της διαταγής, ανεξαρτήτως ενδεχόμενης ασκήσεως προσφυγής κατά της διοικητικής πράξης.

6. Η προσφυγή εξετάζεται το συντομότερο δυνατόν εν συμβουλίω χωρίς επίδοση αντιγράφων της προσφυγής στους διαδίκους. Η προσφυγή δεν αναστέλλει την προσωρινή εκτέλεση, αλλά το δικαστήριο μπορεί να αναστείλει την προσωρινή εκτέλεση έως ότου αποφανθεί οριστικά επί της προσφυγής.

7. Όταν ακυρώνει την προσβαλλόμενη διαταγή, το δικαστήριο αποφαίνεται επί της ουσίας. Στην περίπτωση ακύρωσης της προσωρινής εκτέλεσης, η διοικητική αρχή επαναφέρει τα πράγματα στην προτέρα κατάσταση.

8. Κατά της διάταξης του δικαστηρίου μπορεί να ασκηθεί ένδικο μέσο.»

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (κώδικας διοικητικής δικονομίας: στο εξής: κώδικας διοικητικής δικονομίας) (DV αριθ. 30, της 11ης Απριλίου 2006).

15. Δυνάμει του άρθρου 128, παράγραφος 1, σημείο 1, τα διοικητικά δικαστήρια είναι αρμόδια για την εκδίκαση υποθέσεων με αίτημα, μεταξύ άλλων, την τροποποίηση ή την ακύρωση των διοικητικών πράξεων.

16. Το άρθρο 166 του κώδικα διοικητικής δικονομίας προβλέπει τα εξής:

«1. Η άσκηση προσφυγής αναστέλλει την εκτέλεση της διοικητικής πράξης.

2. Σε κάθε στάδιο της δίκης και έως ότου η απόφαση αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, το δικαστήριο μπορεί, κατόπιν αιτήσεως του προσφεύγοντος, να αναστείλει την προσωρινή εκτέλεση που επετράπη με απρόσβλητη διαταγή της αρχής που εξέδωσε την πράξη του άρθρου 60, παράγραφος 1, εφόσον η προσωρινή εκτέλεση μπορεί να προκαλέσει στον προσφεύγοντα σοβαρή ή δυσχερώς επανορθώσιμη ζημία. […]»

3. Νόμος περί διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων[7]

17. Κατά το άρθρο 22, μπορούν να εφαρμόζονται διοικητικά μέτρα καταναγκασμού για την αποτροπή και την άρση των διοικητικών παραβάσεων, καθώς και για την αποτροπή και εξάλειψη των επιζήμιων συνεπειών τους.

18. Το άρθρο 27, παράγραφοι 1, 2, 4 και 5, ορίζει τα εξής:

«1. Η διοικητική κύρωση καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου εντός των ορίων που προβλέπονται για τη διαπραχθείσα παράβαση.

2. Κατά τον καθορισμό της κύρωσης λαμβάνονται υπόψη η βαρύτητα της παράβασης, η αιτία διάπραξής της και οι λοιπές ελαφρυντικές και επιβαρυντικές περιστάσεις, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση του αυτουργού της παράβασης.

[…]

4. Πλην των περιπτώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 15, παράγραφος 2, οι κυρώσεις που επιβάλλονται για τις παραβάσεις δεν μπορούν να αντικατασταθούν με κυρώσεις ηπιότερης φύσεως.

5. Ωσαύτως δεν επιτρέπεται, εκτός των περιπτώσεων που προβλέπει ο νόμος, ο καθορισμός κύρωσης ελαφρύτερης της ελάχιστης προβλεπόμενης, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για πρόστιμο ή για προσωρινή στέρηση του δικαιώματος άσκησης συγκεκριμένου επαγγέλματος ή δραστηριότητας.»

19. Κατά το άρθρο 59, κατά της πράξης περί επιβολής διοικητικής κύρωσης μπορεί να ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του Rayonen sad (περιφερειακού δικαστηρίου, Βουλγαρία) εντός προθεσμίας δύο εβδομάδων από την κοινοποίησή της.

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán (νόμος περί διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων) (DV αριθ. 92, της 28ης Νοεμβρίου 1969), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης.

II. Τα πραγματικά περιστατικά, η ένδικη διαφορά και τα προδικαστικά ερωτήματα

20. Η Beach and bar management EOOD (στο εξής: Beach and bar) είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης η οποία διαχειρίζεται εμπορικό κατάστημα (μπαρ και εστιατόριο).

21. Στις 4 Αυγούστου 2022 η βουλγαρική φορολογική αρχή [8] διενήργησε έλεγχο στο εμπορικό κατάστημα της Beach and bar, κατά τη διάρκεια του οποίου:

– διαπίστωσε την ύπαρξη δύο συσκευών ανάγνωσης καρτών και ογδόντα πέντε αποδείξεων των εν λόγω συσκευών που αφορούσαν πληρωμές με χρεωστικές και πιστωτικές κάρτες κατά το χρονικό διάστημα από τις 25 Ιουνίου 2022 έως τις 26 Ιουλίου 2022·

– διαπίστωσε ότι η επιχείρηση δεν είχε εκδώσει κανένα ταμειακό δελτίο συναλλαγής σε σχέση με τις ανωτέρω ογδόντα πέντε πράξεις.

22. Στις 12 Αυγούστου 2022 η φορολογική αρχή αποφάσισε τη σφράγιση του εμπορικού καταστήματος και απαγόρευσε την πρόσβαση σε αυτό για διάστημα δεκατεσσάρων ημερών. Με χωριστή απόφαση εγκρίθηκε η προσωρινή εκτέλεση αμφοτέρων των μέτρων.

23. Το μέτρο σφράγισης και η έγκριση της προσωρινής εκτέλεσής του προσβλήθηκαν ανεπιτυχώς στο πλαίσιο δύο διαδικασιών ενώπιον του Administrativen sad – Burgas (διοικητικού δικαστηρίου Μπουργκάς, Βουλγαρία).

24. Εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά αποδεδειγμένα, η διοικητική αρχή εξέδωσε ογδόντα πέντε πράξεις επιβολής κυρώσεων [9]. Με καθεμία εξ αυτών η διοικητική αρχή επέβαλε στην Beach and bar πρόστιμο ύψους 500 BGN (περίπου 250 ευρώ) και, επομένως, η συνολική κύρωση για τις ογδόντα πέντε παραβάσεις ανήλθε σε 42 500 BGN (περίπου 21 250 ευρώ).

25. Το ποσό του μη δηλωθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (λόγω μη έκδοσης ταμειακών δελτίων συναλλαγής για τις ογδόντα πέντε εισπράξεις) ανέρχεται σε 268,02 BGN (περίπου 134 ευρώ).

26. Κατά των ογδόντα πέντε πράξεων επιβολής προστίμου ασκήθηκαν ισάριθμες προσφυγές ενώπιον του Rayonen sad Burgas (περιφερειακού δικαστηρίου Μπουργκάς, Βουλγαρία), το οποίο τις απέρριψε.

27. Κατά των πρωτόδικων αποφάσεων ασκήθηκε ένδικο μέσο ενώπιον του Administrativen sad – Burgas (διοικητικού δικαστηρίου Μπουργκάς), το οποίο υποβάλλει στο Δικαστήριο τρία προδικαστικά ερωτήματα, εκ των οποίων παρατίθεται κατωτέρω μόνον το πρώτο:

«[1)] Έχουν το άρθρο 325 [ΣΛΕΕ], το άρθρο 273 της οδηγίας [ΦΠΑ] και το άρθρο 50 του Χάρτη […] την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιτρέπει την επιβολή ενιαίου διοικητικού μέτρου (“σφράγιση εμπορικού καταστήματος και απαγόρευση πρόσβασης”) για πολλαπλές παραβάσεις φορολογικών υποχρεώσεων, όταν το μέτρο αποσκοπεί αποκλειστικά στον περιορισμό των επιζήμιων επιπτώσεων της παράβασης, συμπεριλαμβανομένου του κινδύνου να θιγούν τα οικονομικά συμφέροντα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και όχι στην τιμωρία του παραβάτη, χωρίς το μέτρο αυτό να περιορίζει τη

[8] Τον έλεγχο διενήργησε η Glavna direktsia «Fiskalen kontrol» (Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων).

[9] Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδόθηκαν στις ένδικες διαφορές σχετικά με τη σφράγιση του καταστήματος και την εκτέλεσή της είχαν αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου κατά τον χρόνο διεξαγωγής της επ’ ακροατηρίου συζήτησης στη δίκη σχετικά με τις χρηματικές κυρώσεις.

δυνατότητα διεξαγωγής χωριστών και αυτοτελών διαδικασιών κατασταλτικού χαρακτήρα σε βάρος του παραβάτη για κάθε μία παράβαση των φορολογικών υποχρεώσεων, στο πλαίσιο των οποίων επιβάλλεται στον υποκείμενο στον φόρο μέτρο χρηματικής κύρωσης, ο δε εθνικός δικαστής είναι υποχρεωμένος σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση να εξετάσει και να εξακριβώσει εάν το ήδη επιβληθέν ενιαίο διοικητικό μέτρο καταναγκασμού της "σφράγισης εμπορικού καταστήματος και απαγόρευσης πρόσβασης" έχει ως σκοπό την πρόληψη/περιορισμό ή την καταστολή;»

III. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

28. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου την 1η Δεκεμβρίου 2023.

29. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Beach and bar, η Βουλγαρική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

30. Το Δικαστήριο δεν έκρινε αναγκαία τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζήτησης.

31. Καθ' υπόδειξιν του Δικαστηρίου, οι παρούσες προτάσεις θα επικεντρωθούν στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

IV. Ανάλυση

A. Επί του παραδεκτού

32. Όπως προεκτέθηκε, η διαφορά ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά ογδόντα πέντε χρηματικές κυρώσεις οι οποίες επιβλήθηκαν στην Beach and bar για ισάριθμες παραβάσεις του νόμου περί ΦΠΑ. Σε σχέση με τις εν λόγω παραβάσεις επιβλήθηκε επίσης το μέτρο της σφράγισης του εμπορικού καταστήματος (και της απαγόρευσης πρόσβασης σε αυτό) για χρονικό διάστημα δεκατεσσάρων ημερών.

33. Κατά τον χρόνο εισαγωγής της υπόθεσης σχετικά με τις χρηματικές κυρώσεις στο ακροατήριο, το μέτρο της σφράγισης, κατά του οποίου η Beach and bar είχε ανεπιτυχώς ασκήσει προσφυγή, σε χωριστή διαδικασία, είχε ήδη εκτελεστεί.

34. Στο πλαίσιο αυτό, η Βουλγαρική Κυβέρνηση εκτιμά ότι το πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο, δεδομένου ότι η ένδικη διαφορά στην οποία ανάγεται η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά αποκλειστικά και μόνον τις χρηματικές κυρώσεις και μπορεί να επιλυθεί χωρίς να είναι αναγκαίο να διαπιστωθεί η συμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης των εθνικών κανόνων βάσει των οποίων λήφθηκε το ήδη εκτελεσθέν μέτρο της σφράγισης, το οποίο δεν άπτεται του αντικειμένου της κύριας δίκης.

35. Η Επιτροπή συντάσσεται με τη γνώμη της Βουλγαρικής Κυβέρνησης, αν και προτείνει την αναδιατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος, ώστε το Δικαστήριο να μπορέσει να το εξετάσει επί της ουσίας [10].

36. Κατά τη γνώμη μου, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί, στο πλαίσιο της απάντησης που πρόκειται να δώσει στο αιτούν δικαστήριο, επί της συμβατότητας της εθνικής νομοθεσίας που διέπει τη σφράγιση εμπορικού καταστήματος προς το δίκαιο της Ένωσης [11], καθόσον στη διαφορά της κύριας δίκης δεν προσβάλλεται το εν λόγω μέτρο σφράγισης.

37. Εντούτοις, το προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου δεν αφορά, στην πραγματικότητα, τη συμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης των κανόνων που διέπουν τη σφράγιση αλλά των επίμαχων χρηματικών κυρώσεων. Υπ' αυτή την έννοια, η πρόταση της Επιτροπής περί αναδιατύπωσης μπορεί να γίνει δεκτή.

38. Επομένως, το ζήτημα δεν είναι να εξακριβωθεί αν το μέτρο της σφράγισης του εμπορικού καταστήματος είναι συμβατό προς το δίκαιο της Ένωσης, αλλά αν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης η επιβολή χρηματικής κύρωσης στο ίδιο πρόσωπο για τις ίδιες πράξεις για τις οποίες επιβλήθηκε το μέτρο σφράγισης.

Β. Επί της ουσίας

1. Συνέπειες της απόφασης της 4ης Μαΐου 2023, MV – 98 [12]

39. Με την απόφαση MV – 98, το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της συμβατότητας της εφαρμοσθείσας στην υπόθεση εκείνη εθνικής ρύθμισης προς το άρθρο 50 του Χάρτη.

40. Τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης MV – 98 ήταν παρόμοια (με την επιφύλαξη της εξαίρεσης που επισημαίνεται κατωτέρω) με αυτά της υπό κρίση υπόθεσης: κατά τη διάρκεια ελέγχου που διενήργησε σε εμπορικό κατάστημα, η βουλγαρική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η MV – 98 δεν είχε καταχωρίσει λογιστικώς την πώληση εμπορεύματος και δεν είχε εκδώσει το ταμειακό δελτίο συναλλαγής που αντιστοιχούσε στην εν λόγω πώληση.

41. Βάσει των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών, εν συνόψει, η φορολογική αρχή:

– επέβαλε, δυνάμει του άρθρου 185 του νόμου περί ΦΠΑ, χρηματική κύρωση στην MV – 98·

– έλαβε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 186 του ίδιου νόμου, διοικητικό μέτρο καταναγκασμού με αντικείμενο τη σφράγιση του καταστήματος επί δεκατέσσερις ημέρες·

– με διαταγή που εξέδωσε δυνάμει του άρθρου 60 του κώδικα διοικητικής δικονομίας, ενέκρινε την προσωρινή εκτέλεση του εν λόγω μέτρου.

[10] Σημεία 30 έως 32 των γραπτών παρατηρήσεων της Επιτροπής. Στα εν λόγω σημεία η Επιτροπή προτείνει την αναδιατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος, ώστε να εξεταστεί αν το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται στην επιβολή χρηματικής κύρωσης για πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, δεδομένου ότι η παράβαση που τιμωρείται με την εν λόγω χρηματική κύρωση έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο διοικητικού μέτρου σφράγισης, το οποίο επιβλήθηκε για τις ίδιες πράξεις.

[11] Τη συγκεκριμένη συμβατότητα αφορά ακριβώς η υπόθεση C-605/23, Ati-19.

[12] Υπόθεση C-97/21 (EU:C:2023:371, στο εξής: απόφαση MV – 98).

42. Στην περίπτωση εκείνη ζητείτο να διευκρινιστεί «[…] αν το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 50 του Χάρτη έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας είναι δυνατόν να επιβληθεί σε φορολογούμενο, για την ίδια παράβαση φορολογικής υποχρέωσης και κατόπιν χωριστών και αυτοτελών διαδικασιών, μέτρο χρηματικής κύρωσης και μέτρο σφράγισης εμπορικού καταστήματος, τα οποία επιδέχονται προσβολή ενώπιον διαφορετικών δικαστηρίων» [13].

43. Το Δικαστήριο εκτίμησε, κατ' αρχάς, την «ποινική φύση των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης μέτρων» (σκέψεις 38 έως 49 της απόφασης MV – 98), ως απαραίτητη προϋπόθεση για να εξακριβωθεί η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 50 του Χάρτη.

44. Κατόπιν εξέτασης των τριών κρίσιμων κριτηρίων για την ως άνω εκτίμηση, όσον αφορά το μέτρο της σφράγισης, το Δικαστήριο κατέληξε στα εξής συμπεράσματα:

– το γεγονός ότι το μέτρο χαρακτηρίζεται, στο εσωτερικό δίκαιο, ως διοικητικό δεν εμποδίζει την αναγνώριση του ποινικού χαρακτήρα του (σκέψεις 38 έως 41 της απόφασης MV – 98)·

– το επίμαχο μέτρο επιδιώκει, συγχρόνως, σκοπούς αποτροπής και καταστολής των παραβάσεων στον τομέα του ΦΠΑ. Το μέτρο δεν έχει απλώς και μόνο συντηρητικό σκοπό, όπως είχαν υποστηρίξει ορισμένες παρεμβαίνουσες κυβερνήσεις (σκέψεις 42 έως 44 της απόφασης MV – 98)·

– το μέτρο της σφράγισης χαρακτηρίζεται από υψηλό βαθμό αυστηρότητας (σκέψεις 45 έως 47 της απόφασης MV – 98).

45. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο εκτίμησε ότι, «εάν, όπως συνάγεται από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, τα επίμαχα στην κύρια δίκη μέτρα πρέπει να χαρακτηριστούν ως κυρώσεις ποινικού χαρακτήρα, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η σώρευση των εν λόγω κυρώσεων συνεπάγεται περιορισμό του θεμελιώδους δικαιώματος που κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη» [14].

46. Η συλλογιστική του Δικαστηρίου στην απόφαση MV – 98 επικεντρώθηκε, εν συνεχεία, στην ενδεχόμενη δικαιολόγηση του περιορισμού του θεμελιώδους δικαιώματος που κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη.

47. Βάσει της εν λόγω συλλογιστικής, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι «το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 50 του Χάρτη έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας είναι δυνατόν να επιβληθεί σε φορολογούμενο, για την ίδια παράβαση φορολογικής υποχρέωσης και κατόπιν χωριστών και αυτοτελών διαδικασιών, μέτρο χρηματικής κύρωσης και μέτρο σφράγισης εμπορικού καταστήματος, τα οποία επιδέχονται προσβολή ενώπιον διαφορετικών δικαστηρίων, στον βαθμό που η εν λόγω εθνική ρύθμιση δεν διασφαλίζει συντονισμό των διαδικασιών ο οποίος να καθιστά δυνατό τον περιορισμό στο απολύτως αναγκαίο της πρόσθετης επιβάρυνσης την οποία συνεπάγεται η σώρευση των μέτρων αυτών και δεν εγγυάται ότι η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλόμενων κυρώσεων αντιστοιχεί στη βαρύτητα της» [15].

[13] Απόφαση MV – 98 (σκέψη 27).

[14] Απόφαση MV – 98 (σκέψη 49).

[15] Απόφαση MV – 98 (σκέψη 63).

2. Διαφορά μεταξύ της υπό κρίση υπόθεσης και της υπόθεσης MV – 98

48. Όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει από εκείνη επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση MV – 98 ως προς ένα πολύ συγκεκριμένο σημείο: η υπόθεση MV – 98 αφορούσε μία και μόνη παράβαση σε σχέση με την οποία λήφθηκε μέτρο σφράγισης και επιβλήθηκε χρηματική κύρωση, ενώ, εν προκειμένω, οι επίμαχες παραβάσεις είναι ογδόντα πέντε, όσες και οι επιβληθείσες χρηματικές κυρώσεις, αν και ένα μόνο μέτρο σφράγισης έχει ληφθεί έναντι όλων αυτών [16].

49. Λόγω της προεκτεθείσας διαφοράς, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο διευκρινίσεις ως προς την έκταση όσων το ίδιο είχε εκθέσει στην απόφαση MV – 98 σχετικά με τον ποινικό χαρακτήρα του μέτρου της σφράγισης. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με τον προληπτικό ή κατασταλτικό σκοπό του εν λόγω μέτρου, ως παράγοντα από τον οποίον εξαρτάται ένας τέτοιος χαρακτηρισμός.

50. Εν συνόψει, κατά τη γνώμη του αιτούντος δικαστηρίου:

– πλην της προμνησθείσας διαφοράς, στην υπό κρίση υπόθεση πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις που απαιτούνται για να διαπιστωθεί σώρευση διαδικασιών και κυρώσεων την οποία απαγορεύει το άρθρο 50 του Χάρτη: ταυτότητα των πράξεων και ταυτότητα των κυρώσεων·

– εντούτοις, το γεγονός ότι λήφθηκε ένα και μόνο μέτρο σφράγισης του καταστήματος για το σύνολο των ογδόντα πέντε φορολογικών παραβάσεων δημιουργεί αμφιβολίες όσον αφορά τον *ποινικό χαρακτήρα* του συγκεκριμένου μέτρου [17].

51. Με διατύπωση η οποία δεν είναι απολύτως σαφής, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το γεγονός ότι το μέτρο της σφράγισης δεν επιβλήθηκε χωριστά για κάθε παράβαση υποδηλώνει ότι ο σκοπός περιορισμού της έκτασης της ζημίας που προκαλείται στα συμφέροντα της Ένωσης (και, επομένως, η προληπτική διάσταση του μέτρου) υπερισχύει του κατασταλτικού χαρακτήρα του μέτρου [18]. Εάν τούτο συνεπάγεται ότι η σφράγιση δεν συνιστά πραγματική *κύρωση ποινικού χαρακτήρα*, δεν θα πληρούται μία από τις αναγκαίες προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 του Χάρτη.

3. Εκτίμηση

52. Φρονώ ότι η απάντηση στο ζήτημα που θέτει το αιτούν δικαστήριο μπορεί να εντοπιστεί, χωρίς ιδιαίτερες ερμηνευτικές δυσχέρειες, στην απόφαση MV – 98 και στην προγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου, ιδίως στην απόφαση Menci [19].

[16] Σημείο 32 της αποφάσεως περί παραπομπής.

[17] Σημείο 43 της αποφάσεως περί παραπομπής.

[18] Σημείο 47 της αποφάσεως περί παραπομπής: «[σ]υνολικά, 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 καταχωρίσθηκε 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».

[19] Απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Menci (C-524/15, στο εξής: απόφαση Menci, EU:C:2018:197).

53. Πράγματι, «κύρωση που επιδιώκει κατασταλτικό σκοπό έχει ποινικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 50 του Χάρτη και […] το γεγονός και μόνον ότι επιδιώκει και προληπτικό σκοπό δεν δύναται να αναιρέσει τον χαρακτηρισμό της ως ποινικής κυρώσεως» [20].

54. Όπως καταδείχθηκε στην απόφαση MV – 98 βάσει των πληροφοριών που είχε παράσχει το αιτούν δικαστήριο, «[…] από το άρθρο 22 του νόμου περί διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων [προκύπτει ότι το μέτρο της σφράγισης] αποσκοπεί στην παύση των διαπραχθεισών διοικητικών παραβάσεων και στην αποτροπή της τέλεσης νέων παραβάσεων, εμποδίζοντας τον εμπλεκόμενο έμπορο να εκμεταλλευθεί το εμπορικό του κατάστημα. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι το μέτρο της σφράγισης επιδιώκει τόσο προληπτικό όσο και κατασταλτικό σκοπό, στον βαθμό που αποσκοπεί επίσης να αποτρέψει τους ενδιαφερομένους από το να παραβούν την προβλεπόμενη στο άρθρο 118, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ υποχρέωση» [21].

55. Τούτου λεχθέντος, οι συνέπειες που συνήγαγε το Δικαστήριο με την απόφαση MV – 98 μπορούν να εφαρμοστούν σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη: οι εκτιμήσεις σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 50 του Χάρτη, όταν *ένα και μόνο μέτρο σφράγισης* λαμβάνεται μαζί με την επιβολή *μίας και μόνης χρηματικής κύρωσης*, σε σχέση αμφότερα με *μία μεμονωμένη παράβαση*, ισχύουν επίσης σε περίπτωση που η χρηματική κύρωση δεν είναι μία αλλά ογδόντα πέντε.

56. Το αιτούν δικαστήριο δεν αποκλείει το ενδεχόμενο το μέτρο της σφράγισης να έχει κατασταλτικό χαρακτήρα. Εκτιμά, εντούτοις, ότι, λαμβανομένου υπόψη του συνολικού και μη εξατομικευμένου, ανά παράβαση, χαρακτήρα του μέτρου, η προληπτική λειτουργία υπερισχύει της κατασταλτικής έως του σημείου το μέτρο να μην έχει πλέον ποινικό χαρακτήρα.

57. Κατά τη γνώμη μου, όπως επισήμανα με τις προτάσεις που ανέπτυξα στην υπόθεση Menci, «δύσκολα θα μπορούσε να αμφισβητηθεί ότι οι κανόνες επιβολής κυρώσεων του φορολογικού δικαίου επιδιώκουν τόσο να τιμωρήσουν τους φορολογουμένους των οποίων οι απάτες έχουν εντοπιστεί όσο και να χρησιμεύσουν ως προειδοποίηση ή σύσταση προς τους λοιπούς φορολογουμένους, ούτως ώστε να μην υποκύψουν και αυτοί στον πειρασμό της μη καταβολής των φόρων» [22].

58. Εν πάση περιπτώσει, κατά το Δικαστήριο, «εκ της φύσεώς τους, οι ποινικές κυρώσεις σκοπούν τόσο στην καταστολή όσο και στην πρόληψη παράνομων συμπεριφορών» [23].

[20] Απόφαση Menci (σκέψη 31). Υπ' αυτή την έννοια, απόφαση MV – 98 (σκέψη 42).

[21] Απόφαση MV – 98 (σκέψη 44).

[22] Προτάσεις στην υπόθεση Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, σημείο 113). Με τις προτάσεις εκείνες επισήμανα επίσης (υποσημείωση 99) ότι «[η] συζήτηση σε ακαδημαϊκό (ενίοτε, φιλοσοφικό) επίπεδο ως προς τη βάση, την αιτιολόγηση και τον σκοπό, ή τους σκοπούς, των ποινών διατηρείται εδώ και αιώνες, με θεωρίες αποκλίνουσες, ορισμένες από τις οποίες δίνουν έμφαση στα αποκαταστατικά στοιχεία και άλλες στα προληπτικά (γενική ή ειδική πρόληψη) ή αποτρεπτικά αποτελέσματά τους».

[23] Απόφαση MV – 98 (σκέψη 42).

59. Η σφράγιση ενός καταστήματος εμποδίζει, κατά λογική συνέπεια, την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και συνεπάγεται τη στέρηση εισοδημάτων από τον θιγόμενο. Όταν, όπως εν προκειμένω, το εν λόγω μέτρο δεν λαμβάνεται για υγειονομικούς ή παρόμοιους λόγους[24], αλλά απλώς και μόνον ως συνέπεια της διάπραξης φορολογικών παραβάσεων, φρονώ ότι η συνιστώσα καταστολής (και τιμωρίας) του μέτρου είναι αδιαμφισβήτητη[25].

60. Από την άποψη αυτή, η κατασταλτική λειτουργία μέτρου όπως η σφράγιση του καταστήματος δεν εξαρτάται από τον αριθμό (μεγάλο ή μικρό) παραβάσεων που επιδιώκεται να *τιμωρηθούν* με το μέτρο. Συντάσσομαι επ' αυτού με την άποψη της Επιτροπής, κατά την οποία η ύπαρξη κατασταλτικού σκοπού δεν εξαρτάται από το αν το μέτρο εφαρμόζεται σε μία ή περισσότερες σωρευτικές παραβάσεις[26].

61. Κατά τη συλλογιστική στην οποία ερείδεται η προσέγγιση του αιτούντος δικαστηρίου, το μέτρο σφράγισης του άρθρου 186 του νόμου περί ΦΠΑ θα είχε κατασταλτικό χαρακτήρα και θα ήταν, επομένως, κατ' ουσίαν ποινικής φύσεως μόνον εάν είχε επιβληθεί για καθεμία από τις ογδόντα πέντε επίμαχες παραβάσεις, με αποτέλεσμα να μπορεί να ανέλθει συνολικά σε 2 550 ημέρες μη λειτουργίας του εμπορικού καταστήματος.

62. Κατά τη γνώμη μου, το ανωτέρω σαφώς δυσανάλογο συμπέρασμα δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Είναι αληθές ότι τέτοια σφράγιση θα ήταν πολύ πιο αυστηρή από την άποψη του κατασταλτικού χαρακτήρα της, δεδομένου ότι θα συνεπαγόταν τη μη λειτουργία του εμπορικού καταστήματος για πλείονα έτη. Ο εν λόγω κατασταλτικός χαρακτήρας διατηρείται, όμως, εάν η σφράγιση, μολονότι πολύ λιγότερο επαχθής, προκαλεί εντούτοις στον θιγόμενο τη ζημία που είναι εγγενής στην αδυναμία άσκησης της εμπορικής δραστηριότητάς του κατά τη διάρκεια δεκατεσσάρων ημερών, με την οικονομική ζημία που τούτο συνεπάγεται[27].

63. Κατά τη γνώμη μου, η συνιστώσα *πρόληψης* του μέτρου της σφράγισης δεν έχει, σε περιπτώσεις όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, τέτοια βαρύτητα ώστε να υπερισχύει της συνιστώσας *καταστολής*, εξαλείφοντας τη δεύτερη.

64. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή θεώρησε αδιαμφισβήτητη την ύπαρξη *συρροής* παραβάσεων, ώστε να λάβει ένα και μόνο μέτρο (και όχι ογδόντα πέντε μέτρα) σφράγισης του εμπορικού καταστήματος. Ενδεχομένως θα μπορούσε να καταστήσει το μέτρο αυστηρότερο, αυξάνοντας το (ενιαίο) χρονικό διάστημα μη λειτουργίας έως το ανώτατο όριο των τριάντα ημερών που επιτρέπεται από το άρθρο 186, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, πλην όμως η απόφαση αυτή απόκειται στην ίδια και μόνο.

[24] Δεν αποκλείεται η σφράγιση του εμπορικού καταστήματος ή της βιομηχανικής εγκατάστασης να διαταχθεί για λόγους αποκλειστικά και μόνον προληπτικούς, για παράδειγμα λόγω της ύπαρξης επικείμενων και σοβαρών κινδύνων για τη δημόσια υγεία. Σε τέτοια περίπτωση, η οποία δεν έχει χαρακτήρα τιμωρίας, θα απουσιάζει το κατασταλτικό στοιχείο που χαρακτηρίζει κάθε κύρωση.

[25] Το Δικαστήριο αναγνώρισε, επίσης τον *αυστηρό* χαρακτήρα μέτρου σφράγισης το οποίο, μολονότι μπορούσε να επιβληθεί για ανώτατο χρονικό διάστημα τριάντα ημερών, επιβλήθηκε, όπως και στην υπό κρίση υπόθεση, για δεκατέσσερις ημέρες. Απόφαση MV – 98 (σκέψη 47).

[26] Σημείο 43 των γραπτών παρατηρήσεων της Επιτροπής.

[27] Όπως παρατήρησε η Επιτροπή, η σφράγιση, με διοικητική απόφαση, ενός εμπορικού καταστήματος, ακόμη και για βραχύ χρονικό διάστημα, μπορεί να συνιστά για τον έμπορο κύρωση πολύ πιο αυστηρή από ένα χρηματικό πρόστιμο (σημείο 46 των γραπτών παρατηρήσεών της).

65. Εν κατακλείδι, οι εκτιμήσεις του Δικαστηρίου με την απόφαση MV – 98, σχετικά με τον κατ' ουσίαν ποινικό χαρακτήρα μέτρου σφράγισης για χρονικό διάστημα δεκατεσσάρων ημερών, το οποίο λήφθηκε σε σχέση με μεμονωμένη φορολογική παράβαση, μπορούν να εφαρμοστούν στο σύνολό τους όταν το εν λόγω μέτρο λαμβάνεται από κοινού για συνολικά ογδόντα πέντε σωρευτικές παραβάσεις.

66. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι το διοικητικό μέτρο της σφράγισης εμπορικού καταστήματος και της απαγόρευσης πρόσβασης σε αυτό για διάστημα δεκατεσσάρων ημερών διατηρεί τον κατασταλτικό χαρακτήρα του, τόσο όταν λαμβάνεται σε σχέση με μεμονωμένη παράβαση του νόμου περί ΦΠΑ όσο και όταν επιβάλλεται λόγω της διάπραξης, σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, ογδόντα πέντε παραβάσεων του ίδιου νόμου, εξεταζόμενων από κοινού.

V. Πρόταση

67. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Administrativen sad – Burgas (διοικητικό δικαστήριο Μπουργκάς, Βουλγαρία) ως εξής:

«Το άρθρο 325 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ 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

έχουν την έννοια ότι:

οι εκτιμήσεις βάσει των οποίων το Δικαστήριο εξέδωσε την απόφαση της 24ης Μαΐου 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), μπορούν να εφαρμοστούν σε περίπτωση που η εθνική φορολογική αρχή επιβάλλει σε φορολογούμενο ογδόντα πέντε χρηματικές κυρώσεις λόγω αλλεπάλληλων παραβάσεων των υποχρεώσεών του στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, επιπλέον της λήψης του μέτρου της σφράγισης εμπορικού καταστήματος και της απαγόρευσης πρόσβασης σε αυτό για διάστημα δεκατεσσάρων ημερών, λόγω του συνόλου των διαπραχθεισών φορολογικών παραβάσεων».