



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 14ης Σεπτεμβρίου 2023 *

«Προδικαστική παραπομπή – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Άρθρο 16 – Καθεστώς φορολογικής αποθήκης – Προϋποθέσεις για τη χορήγηση άδειας σύστασης και λειτουργίας φορολογικής αποθήκης σε εγκεκριμένο αποθηκευτή – Μη τήρηση των προϋποθέσεων – Οριστική ανάκληση της άδειας η οποία εφαρμόζεται σωρευτικά με την επιβολή χρηματικής ποινής – Άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Αρχή *ne bis in idem* – Αναλογικότητα»

Στην υπόθεση C-820/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *Administrativen sad Sofia-grad* (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας, Βουλγαρία) με απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2021, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Δεκεμβρίου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

«**Vinal**» AD

κατά

Direktor na Agentsia «Mitnitsi»,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Λυκούργο, πρόεδρο τμήματος, L. S. Rossi, J.-C. Bonichot (εισηγητή), S. Rodin και O. Spineanu-Matei, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: T. Čapeta

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η «Vinal» AD, εκπροσωπούμενη από την N. Boshnakova-Dimova, *advokat*,
- ο Direktor na Agentsia «Mitnitsi», εκπροσωπούμενος από τους P. Gerenski και P. Tonev,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Georgieva, T. Mitova, E. Petranova και L. Zaharieva,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. Herranz Elizalde,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Björkland και την D. Drambozova,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της αρχής της ίσης μεταχείρισης και του άρθρου 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του εγκεκριμένου αποθηκευτή «Vinal» AD και του Direktor na Agentsia «Minitsi» (διευθυντή της τελωνειακής αρχής, Βουλγαρία), σχετικά με απόφαση του τελευταίου με την οποία ανακλήθηκε η άδεια λειτουργίας φορολογικής αποθήκης, κατά την έννοια της οδηγίας 2008/118, λόγω σοβαρής παράβασης του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η οποία οδήγησε επίσης στην επιβολή χρηματικής κύρωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2008/118

- 3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 10, 15 και 16 της οδηγίας 2008/118 είχαν ως εξής:
 - «(10) Τα καθεστώτα είσπραξης και επιστροφής του φόρου έχουν επίπτωση στην ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και, επομένως, θα πρέπει να ακολουθούν κριτήρια που δεν δημιουργούν διακρίσεις.
 - [...]
 - (15) Δεδομένου ότι πρέπει να πραγματοποιούνται έλεγχοι στις μονάδες παραγωγής και αποθήκευσης, ώστε να διασφαλίζεται η είσπραξη της φορολογικής οφειλής, είναι απαραίτητο να διατηρηθεί ένα καθεστώς αποθήκευσης που να υπόκειται σε έγκριση εκ μέρους των αρμόδιων αρχών, προκειμένου να διευκολύνονται οι έλεγχοι αυτοί.

(16) Θα πρέπει επίσης να καθοριστούν οι υποχρεώσεις προς τις οποίες πρέπει να συμμορφώνονται οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές και οι επαγγελματίες που δεν έχουν την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή.»

4 Το άρθρο 4 της οδηγίας 2008/118 προέβλεπε τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας και των διατάξεων εφαρμογής της, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1. “εγκεκριμένος αποθηκευτής”: φυσικό ή νομικό πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από τις αρμόδιες αρχές κράτους μέλους, στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του, να παράγει, να μεταποιεί, να κατέχει, να παραλαμβάνει ή να αποστέλλει υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής του φόρου σε φορολογική αποθήκη,

[...]

11. “φορολογική αποθήκη”: τόπος όπου υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα παράγονται, μεταποιούνται, κατέχονται, παραλαμβάνονται ή αποστέλλονται υπό καθεστώς αναστολής από εγκεκριμένο αποθηκευτή στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του, υπό ορισμένους όρους που καθορίζουν οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους στο οποίο ευρίσκεται η φορολογική αποθήκη.»

5 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων.

6 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', προέβλεπε τα εξής:

«Υπόχρεος να καταβάλλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός είναι:

α) σε σχέση με την έξοδο υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από καθεστώς αναστολής όπως αναφέρεται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο α):

i) ο εγκεκριμένος αποθηκευτής, ο εγγεγραμμένος παραλήπτης ή κάθε άλλο πρόσωπο που απελευθερώνει ή εξ ονόματος του οποίου απελευθερώνονται τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα από καθεστώς αναστολής και σε περίπτωση παράτυπης εξόδου από τη φορολογική αποθήκη, κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην έξοδο αυτή,

[...].»

7 Το άρθρο 15 είχε ως εξής:

«1. Κάθε κράτος μέλος θεσπίζει τους δικούς του κανόνες σχετικά με την παραγωγή, τη μεταποίηση και την κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, με την επιφύλαξη της παρούσας οδηγίας.

2. Η παραγωγή, η μεταποίηση και η κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, όταν δεν έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, λαμβάνουν χώρα σε φορολογική αποθήκη.»

8 Το άρθρο 16 της οδηγίας 2008/118 προέβλεπε τα εξής:

«1. Η σύσταση και λειτουργία μιας φορολογικής αποθήκης από εγκεκριμένο αποθηκευτή προϋποθέτει την άδεια των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους όπου ευρίσκεται η φορολογική αποθήκη.

Η άδεια υπόκειται σε προϋποθέσεις που δικαιούνται να ορίζουν οι αρχές προκειμένου να προλαμβάνεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή ή κατάχρηση.

2. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής υποχρεούται:

α) να παρέχει, εφόσον απαιτείται, εγγύηση η οποία να καλύπτει τον κίνδυνο που ενέχει η παραγωγή, η μεταποίηση και η κατοχή των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων,

β) να συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις που ορίζει το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου ευρίσκεται η φορολογική αποθήκη,

γ) να τηρεί, για κάθε φορολογική αποθήκη, λογιστικά βιβλία των αποθεμάτων και των διακινήσεων των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων,

δ) να εισάγει στη φορολογική αποθήκη του και να προβαίνει στη λογιστική εγγραφή, με την περάτωση της διακίνησης, όλων των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής, εκτός εάν εφαρμόζεται το άρθρο 17 παράγραφος 2,

ε) να αποδέχεται κάθε έλεγχο ή απογραφή των αποθεμάτων.

[...]»

9 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας (ΕΕ) 2020/262 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2019, για τη θέσπιση του γενικού καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης (αναδιατύπωση) (ΕΕ 2020, L 58, σ. 4), η οποία κατήργησε την οδηγία 2008/118 από τις 13 Φεβρουαρίου 2023, προβλέπει διατάξεις πανομοιότυπες με εκείνες του άρθρου 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118.

Η σύσταση 2000/789/ΕΚ

10 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της συστάσεως 2000/789/ΕΚ της Επιτροπής, της 29ης Νοεμβρίου 2000, για τις κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις άδειες που χορηγούνται σε αποθηκευτές, δυνάμει της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, όσον αφορά τη διακίνηση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (ΕΕ 2000, L 314, σ. 29), ορίζει τα εξής:

«Αν και τα κράτη μέλη καλούνται να εφαρμόζουν αυστηρά κριτήρια για τη χορήγηση των αδειών στα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 1, πρέπει να επιτυγχάνεται ισορροπία μεταξύ της διευκόλυνσης των συναλλαγών και της αποτελεσματικότητας του ελέγχου.»

11 Το άρθρο 7 της εν λόγω σύστασης ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Η άδεια πρέπει κανονικά να ακυρώνεται ή να ανακαλείται μόνο για σοβαρούς λόγους και αφού εξεταστεί προσεκτικά από τις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών η κατάσταση του αποθηκευτή.

2. Η άδεια μπορεί, για παράδειγμα, να ακυρωθεί ή να ανακληθεί σε περίπτωση:

- μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων που συνεπάγεται η άδεια,
- ανεπαρκούς αποθέματος για την αιτούμενη εγγύηση,
- επανειλημμένης μη τήρησης των ισχυουσών διατάξεων,
- συμμετοχής σε εγκληματικές δραστηριότητες,
- φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

12 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, σημείο 1, του zakon za aktsizite i danachnite skladove (νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης και φορολογικών αποθηκών, στο εξής: ZADS), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, προβλέπει ότι οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές και τα πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα δυνάμει του εν λόγω νόμου είναι υποκείμενοι στον φόρο, κατά την έννοια του παρόντος νόμου.

13 Το άρθρο 4, σημείο 18, του ZADS έχει ως εξής:

«Θεωρείται “σοβαρή” η παράβαση για την οποία έχει εκδοθεί πράξη επιβολής διοικητικής κύρωσης που έχει καταστεί απρόσβλητη και επιβάλλει χρηματική ποινή άνω των 15 000 [βουλγαρικών λεβ (BGN) (περίπου 7 600 ευρώ)].»

14 Το άρθρο 47, παράγραφος 1, του ZADS ορίζει τα εξής:

«Εγκεκριμένοι αποθηκευτές δύναται να είναι πρόσωπα τα οποία:

[...]

5. δεν έχουν διαπράξει σοβαρή ή επαναλαμβανόμενη παράβαση κατά την έννοια του παρόντος νόμου, εκτός από τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η διοικητική διαδικασία επιβολής κυρώσεων έχει περατωθεί με διακανονισμό.»

15 Το άρθρο 53, παράγραφοι 1 έως 4, του ZADS προβλέπει τα εξής:

«(1) Η άδεια λειτουργίας φορολογικής αποθήκης παύει να ισχύει:

[...]

3. σε περίπτωση ανάκλησης της άδειας·

[...]

(2) Η άδεια για τη λειτουργία φορολογικής αποθήκης ανακαλείται όταν:

1. ο εγκεκριμένος φορολογικός αποθηκευτής δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις του άρθρου 47·
[...]

[...]

(3) Η άδεια ανακαλείται με απόφαση του διευθυντή της τελωνειακής αρχής, η οποία είναι προσωρινά εκτελεστή από την ημερομηνία εκδόσεώς της, εκτός εάν το δικαστήριο ορίσει διαφορετικά.

(4) Κατά της αποφάσεως της παραγράφου 3 μπορεί να ασκηθεί προσφυγή σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στον Administrativnoпротsesualen kodeks (κώδικα διοικητικής δικονομίας).»

16 Σύμφωνα με το άρθρο 107h, παράγραφος 1, του ZADS:

«Πριν από την έκδοση της απόφασης επιβολής διοικητικής κυρώσεως και το αργότερο εντός 30 ημερών από την υποβολή της πράξεως διαπιστώσεως παραβάσεως κατά την έννοια του παρόντος νόμου, η αρχή που διαθέτει την εξουσία επιβολής διοικητικών κυρώσεων και ο παραβάτης μπορούν να συνάψουν σύμβαση με την οποία περατώνεται η διαδικασία επιβολής διοικητικών κυρώσεων, εκτός αν η προσαπτόμενη πράξη συνιστά ποινικό αδίκημα.»

17 Το άρθρο 112, παράγραφος 1, του ZADS ορίζει τα εξής:

«Όποιος, καίτοι υπέχει φορολογική υποχρέωση, δεν καταβάλλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, τιμωρείται με πρόστιμο ίσο με ποσό διπλάσιο του μη καταβληθέντος φόρου και πάντως όχι μικρότερο από 500 BGN.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Η Vinal είναι εταιρία εγκατεστημένη στη Βουλγαρία και κατέχει άδεια λειτουργίας φορολογικής αποθήκης, δυνάμει της οποίας παράγει, αποθηκεύει, παραλαμβάνει και αποστέλλει οιοπνευματώδη προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

19 Η εταιρία υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο το 2017.

20 Στις 22 Δεκεμβρίου 2017, η βουλγαρική τελωνειακή αρχή εξέδωσε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύψους 4 261,89 BGN (περίπου 2 180 ευρώ), για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2012 έως τις 3 Μαΐου 2017. Η απόφαση αυτή δεν αμφισβητήθηκε και κατέστη απρόσβλητη στις 5 Ιανουαρίου 2018.

21 Επιπλέον, για την περίοδο από τις 3 έως τις 10 Μαΐου 2017, η βουλγαρική τελωνειακή αρχή εξέδωσε επίσης πράξη διαπίστωσης διοικητικής παράβασης κατά της ως άνω εταιρίας, λόγω μη τήρησης της υποχρέωσης καταβολής των απαιτητών ειδικών φόρων κατανάλωσης.

- 22 Για τον λόγο αυτόν, στις 24 Ιανουαρίου 2018, η βουλγαρική τελωνειακή αρχή επέβαλε στη Vinal χρηματική κύρωση ίση με το διπλάσιο του ποσού των μη καταβληθέντων ειδικών φόρων κατανάλωσης, ήτοι ποσό 248 978 BGN (περίπου 128 000 ευρώ), κατ' εφαρμογήν του άρθρου 112, παράγραφος 1, του ZADS.
- 23 Η κύρωση αυτή επιβεβαιώθηκε με δικαστική απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2020, η οποία κατέστη αμετάκλητη.
- 24 Στις 11 Φεβρουαρίου 2020, ο διευθυντής της τελωνειακής υπηρεσίας ανακάλεσε, δυνάμει της ως άνω απόφασης, την άδεια λειτουργίας της φορολογικής αποθήκης που είχε χορηγηθεί στη Vinal.
- 25 Η Vinal άσκησε ενώπιον του Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία) προσφυγή ακυρώσεως κατά της ως άνω απόφασης.
- 26 Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται ως προς τη συμβατότητα της εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας με το δίκαιο της Ένωσης και ειδικότερα με την οδηγία 2008/118.
- 27 Στο πλαίσιο αυτό, το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πώς πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK, κατά το μέρος που προβλέπει ότι η άδεια για τη σύσταση και λειτουργία μιας φορολογικής αποθήκης υπόκειται σε προϋποθέσεις τις οποίες έχουν την εξουσία να καθορίζουν οι αρχές προκειμένου να προλαμβάνεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή ή κατάχρηση; Ποιο πρέπει να είναι το περιεχόμενο των προϋποθέσεων αυτών προκειμένου να μπορούν να επιτευχθούν οι σκοποί της πρόληψης οιασδήποτε τυχόν φοροδιαφυγής ή κατάχρησης;
- 2) Πώς πρέπει να ερμηνευθεί η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων κατά την έννοια της δέκατης αιτιολογικής σκέψης της οδηγίας 2008/118/EK;
- 3) Πώς πρέπει να ερμηνευθούν οι προαναφερθείσες διατάξεις και, συγκεκριμένα, έχουν οι διατάξεις αυτές την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 53, παράγραφος 1, σημείο 3, σε συνδυασμό με το άρθρο 47, παράγραφος 1, σημείο 5, του ZADS, όταν η ρύθμιση αυτή προβλέπει την υποχρεωτική ανάκληση της άδειας για το μέλλον, χωρίς προειδοποίηση και για απεριόριστο χρονικό διάστημα, πέραν της κύρωσης που έχει ήδη επιβληθεί για την ίδια παράβαση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 28 Με το πρώτο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση σοβαρής, κατά την έννοια της εν λόγω εθνικής ρύθμισης, παράβασης του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η ανάκληση της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης σωρεύεται με την επιβολή χρηματικής ποινής για τα ίδια πραγματικά περιστατικά.

- 29 Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, κάθε κράτος μέλος θεσπίζει τους δικούς του κανόνες σχετικά με την παραγωγή, τη μεταποίηση και την κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, με την επιφύλαξη της ως άνω οδηγίας, ενώ η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου αναφέρει, επιπλέον, ότι η παραγωγή, η μεταποίηση και η κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, όταν δεν έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, λαμβάνουν χώρα σε φορολογική αποθήκη.
- 30 Όσον αφορά το καθεστώς χορήγησης άδειας για μια τέτοια αποθήκη, το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 διευκρινίζει, αφενός, στο πρώτο εδάφιο του, ότι η σύσταση και η λειτουργία μιας φορολογικής αποθήκης από εγκεκριμένο αποθηκευτή προϋποθέτει την άδεια των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους όπου ευρίσκεται η φορολογική αποθήκη και, αφετέρου, στο δεύτερο εδάφιο του, ότι η άδεια αυτή υπόκειται «σε προϋποθέσεις που δικαιούνται να ορίζουν οι αρχές προκειμένου να προλαμβάνεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή ή κατάχρηση.»
- 31 Επιπλέον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, εντός του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 2008/118, γενικώς, η πρόληψη της φοροδιαφυγής και των καταχρήσεων συνιστά κοινό σκοπό τόσο του δικαίου της Ένωσης όσο και των δικαίων των κρατών μελών. Πράγματι, αφενός, τα κράτη μέλη έχουν θεμιτό συμφέρον να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα για την προστασία των χρηματοοικονομικών τους συμφερόντων και, αφετέρου, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων συνιστά σκοπό τον οποίο επιδιώκει η οδηγία αυτή, όπως το επιβεβαιώνουν οι αιτιολογικές της σκέψεις 15 και 16 και το άρθρο της 16 (πρβλ. αποφάσεις της 13ης Ιανουαρίου 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, σκέψεις 28 και 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 23ης Μαρτίου 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 25).
- 32 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι τόσο η χρηματική ποινή όσο και η ανάκληση της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης επιβλήθηκαν στη Vinal λόγω παράβασης του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η οποία θεωρείται σοβαρή κατά την εθνική νομοθεσία. Η απαγόρευση διάπραξης τέτοιας παράβασης αντιστοιχεί, ως εκ της φύσεώς της, σε μία από τις προϋποθέσεις που οι αρχές δικαιούνται να ορίζουν προκειμένου να προλαμβάνεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή ή κατάχρηση κατά την έννοια του άρθρου 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118.
- 33 Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι ουδόλως προκύπτει από το γράμμα ή από τον σκοπό του άρθρου 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 ή ακόμη και από τις λοιπές διατάξεις της οδηγίας ότι ένα σύστημα κυρώσεων όπως το παραπάνω δεν θα ήταν σύμφωνο προς αυτήν.
- 34 Εντούτοις, κατά πάγια επίσης νομολογία, μολονότι, ελλείψει εναρμονίσεως της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των κυρώσεων που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προβλέπει καθεστώς το οποίο έχει θεσπισθεί με τη νομοθεσία της Ένωσης, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες, οφείλουν ωστόσο να ασκούν τις αρμοδιότητές τους τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται, ιδίως, η αρχή *ne bis in idem* που κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης) και η αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. αποφάσεις της 13ης Ιανουαρίου 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 24ης Φεβρουαρίου 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli και Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, σκέψη 36).

35 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι τυπικώς το αιτούν δικαστήριο περιόρισε το ερώτημά του στην ερμηνεία του άρθρου 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, εντούτοις τούτο δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που μπορεί να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υπόθεσης της οποίας έχει επιληφθεί, ανεξαρτήτως του αν το αιτούν δικαστήριο είχε κάνει σχετική μνεία κατά τη διατύπωση του ερωτήματός του. Συναφώς, στο Δικαστήριο απόκειται να συναγάγει, από το σύνολο των στοιχείων που του έχει παράσχει το αιτούν δικαστήριο και ιδίως από το σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής, τα στοιχεία εκείνα του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς της κύριας δίκης (πρβλ. απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli και Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, σκέψη 19).

Επί της αρχής ne bis in idem

36 Όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 50 του Χάρτη στην υπόθεση της κύριας δίκης, υπενθυμίζεται ότι το πεδίο εφαρμογής του Χάρτη, όσον αφορά τη δράση των κρατών μελών, ορίζεται στο άρθρο του 51, παράγραφος 1, το οποίο προβλέπει ότι οι διατάξεις του Χάρτη απευθύνονται στα κράτη μέλη όταν αυτά εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης, η διάταξη δε αυτή επιβεβαιώνει την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης έχουν εφαρμογή σε όλες τις καταστάσεις που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης, πλην όμως όχι πέραν αυτών [απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2019, Α. Κ. κ.λπ. (Ανεξαρτησία του πειθαρχικού τμήματος του Ανωτάτου Δικαστηρίου), C-585/18, C-624/18 και C-625/18, EU:C:2019:982, σκέψη 78 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

37 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι με τα δύο επίμαχα στην κύρια δίκη μέτρα επιβάλλονται κυρώσεις για την παράβαση εθνικών κανόνων που αποτελούν μέρος του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης και διασφαλίζουν τη μεταφορά της οδηγίας 2008/118 στο εσωτερικό δίκαιο.

38 Ως εκ τούτου, όταν ένα κράτος μέλος θεσπίζει τέτοια μέτρα, εφαρμόζει τη σχετική οδηγία και, επομένως, το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη. Κατά συνέπεια, οφείλει να τηρεί τις διατάξεις του Χάρτη (πρβλ. απόφαση της 23ης Μαρτίου 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 26).

39 Το άρθρο 50 του Χάρτη ορίζει ότι «[κ]ανείς δεν διώκεται ούτε τιμωρείται ποινικά για αδίκημα για το οποίο έχει ήδη αθωωθεί ή καταδικαστεί εντός της [Ευρωπαϊκής] Ένωσης με [αμετάκλητη] απόφαση ποινικού δικαστηρίου σύμφωνα με τον νόμο».

40 Η αρχή ne bis in idem απαγορεύει τη σώρευση τόσο διώξεων όσο και κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου αυτού για τα ίδια πραγματικά περιστατικά και κατά του ίδιου προσώπου (απόφαση της 22ας Μαρτίου 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Υπενθυμίζεται ότι η εφαρμογή της αρχής ne bis in idem εξαρτάται από μια διττή προϋπόθεση, ήτοι, αφενός, ότι υπάρχει προγενέστερη αμετάκλητη απόφαση (προϋπόθεση «bis») και, αφετέρου, ότι η προγενέστερη απόφαση και οι μεταγενέστερες διώξεις ή αποφάσεις αφορούν τα ίδια πραγματικά περιστατικά (προϋπόθεση «idem») (αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, σκέψη 28, και της 23ης Μαρτίου 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 51).

- 42 Η προϋπόθεση «idem» απαιτεί να πρόκειται για τα ίδια πραγματικά περιστατικά και όχι για απλώς παρόμοια. Η ταυτότητα των πραγματικών περιστατικών νοείται ως ένα σύνολο συγκεκριμένων περιστάσεων που απορρέουν από γεγονότα τα οποία είναι, κατ' ουσίαν, τα ίδια, δεδομένου ότι αφορούν τον ίδιο παραβάτη και συνδέονται μεταξύ τους άρρηκτα στον χρόνο και στον χώρο (πρβλ. απόφαση της 22ας Μαρτίου 2022, *prost*, C-117/20, EU:C:2022:202, σκέψεις 36 και 37).
- 43 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη μέτρα ελήφθησαν εις βάρος του ίδιου νομικού προσώπου, ήτοι της Vinal, και για τα ίδια πραγματικά περιστατικά.
- 44 Όσον αφορά την προϋπόθεση «bis», για να μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαστική απόφαση έχει αποφανθεί αμετάκλητα επί των πραγματικών περιστατικών που αποτέλεσαν αντικείμενο δεύτερης διαδικασίας, είναι αναγκαίο όχι μόνον η απόφαση αυτή να μην μπορεί να προσβληθεί, αλλά και να έχει εκδοθεί κατόπιν εκτίμησης επί της ουσίας της υποθέσεως (πρβλ. απόφαση της 22ας Μαρτίου 2022, *prost*, C-117/20, EU:C:2022:202, σκέψη 29).
- 45 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία που προσκόμισε το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να προκύπτει ότι τούτο όντως συμβαίνει εν προκειμένω, δεδομένου ότι η απόφαση ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της φορολογικής αποθήκης εκδόθηκε αφότου είχε καταστεί αμετάκλητη η απόφαση επιβολής της χρηματικής ποινής, η οποία εκδόθηκε κατόπιν επί της ουσίας εκτιμήσεως της υπόθεσης.
- 46 Στο πλαίσιο αυτό, προκειμένου να διαπιστωθεί η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 50 του Χάρτη, πρέπει να καθοριστεί αν τα επίμαχα στην κύρια δίκη μέτρα, ήτοι η χρηματική κύρωση που επιβλήθηκε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 112, παράγραφος 1, του ZADS και η ανάκληση της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης, που επιβλήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 53, παράγραφος 2, σημείο 1, του ZADS, σε συνδυασμό με το άρθρο 47 του ZADS, μπορούν να χαρακτηριστούν ως «κυρώσεις ποινικού χαρακτήρα», κατά την έννοια του Χάρτη.
- 47 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο ποινικός χαρακτήρας των κυρώσεων για την εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* εξαρτάται από τρία κριτήρια. Το πρώτο κριτήριο είναι ο νομικός χαρακτηρισμός της παράβασης κατά το εθνικό δίκαιο, το δεύτερο είναι η ίδια η φύση της παράβασης και το τρίτο είναι ο βαθμός αυστηρότητας της κύρωσης η οποία ενδέχεται να επιβληθεί στον παραβάτη (αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 27, και της 4ης Μαΐου 2023, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, σκέψη 38).
- 48 Εν προκειμένω, όσον αφορά το πρώτο κριτήριο, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη διαδικασίες και τα επίμαχα μέτρα χαρακτηρίζονται ως διοικητικά κατά το βουλγαρικό δίκαιο.
- 49 Εντούτοις, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού της ποινικής διώξεως και της επιβολής ποινικών κυρώσεων στο εσωτερικό δίκαιο, η εφαρμογή του άρθρου 50 του Χάρτη εκτείνεται σε διώξεις και σε κυρώσεις οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν ως έχουσες ποινικό χαρακτήρα βάσει των δύο λοιπών κριτηρίων που μνημονεύθηκαν στη σκέψη 47 της παρούσας απόφασης (πρβλ. αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 29, και της 4ης Μαΐου 2023, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, σκέψη 41).

- 50 Ως προς το δεύτερο κριτήριο, που αφορά τη φύση της παράβασης αυτήν καθεαυτήν, η εφαρμογή του απαιτεί να εξακριβωθεί εάν το επίμαχο μέτρο επιδιώκει κατασταλτικό σκοπό, χωρίς το γεγονός και μόνον ότι επιδιώκει επίσης προληπτικό σκοπό να μπορεί να αναιρέσει τον χαρακτηρισμό του ως ποινικής κύρωσης. Ειδικότερα, εκ της φύσεώς τους, οι ποινικές κυρώσεις σκοπούν τόσο την καταστολή όσο και την πρόληψη παράνομων συμπεριφορών. Αντιθέτως, μέτρο που περιορίζεται στην αποκατάσταση της ζημίας την οποία προκάλεσε η οικεία παράβαση δεν έχει ποινικό χαρακτήρα [αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 2021, *Latvijas Republikas Saeima (Βαθμοί ποινής)*, C-439/19, EU:C:2021:504, σκέψη 89, της 23ης Μαρτίου 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 30, και της 4ης Μαΐου 2023, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, σκέψη 42].
- 51 Εν προκειμένω, τόσο η χρηματική κύρωση όσο και η απόφαση ανάκλησης της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης φαίνονται να επιδιώκουν σκοπούς όχι μόνον αποτροπής αλλά και καταστολής των παραβάσεων του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης και δεν έχουν ως σκοπό την αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε λόγω των παραβάσεων αυτών.
- 52 Τούτου λεχθέντος, υπογραμμίζεται ότι η απόφαση ανάκλησης της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης, όπως προβλέπεται στο άρθρο 53, παράγραφος 2, του ZADS, εμπίπτει ειδικώς στο καθεστώς διακίνησης των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και τίθενται υπό καθεστώς αναστολής, το οποίο έχει θεσπιστεί με την οδηγία 2008/118 και στο οποίο οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές έχουν κεντρικό ρόλο (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, *Καπνοβιομηχανία Καρέλια*, C-81/15, EU:C:2016:398, σκέψη 31). Ειδικότερα, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα εν λόγω μέτρα έχουν εφαρμογή μόνο στους επιχειρηματίες που είναι κάτοχοι άδειας για τη λειτουργία φορολογικής αποθήκης προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, στερώντας τους προσωρινώς τη δυνατότητα να αποκομίσουν κέρδη από τη σχετική άδεια (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 23ης Μαρτίου 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 32).
- 53 Ως εκ τούτου, η απόφαση ανάκλησης της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης δεν αφορά το κοινό εν γένει, αλλά μια ιδιαίτερη κατηγορία αποδεκτών οι οποίοι, επειδή ασκούν δραστηριότητα ειδικώς ρυθμιζόμενη από το δίκαιο της Ένωσης, υποχρεούνται να πληρούν τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη χορήγηση άδειας από τα κράτη μέλη, η οποία τους παρέχει ορισμένα προνόμια. Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν με την απόφαση αυτή επιδιώκεται να στερηθεί η Vinal την άσκηση των εν λόγω προνομίων, για τον λόγο ότι η αρμόδια διοικητική αρχή έκρινε ότι δεν πληρούνται πλέον ή ενδέχεται να μην πληρούνται πλέον οι προϋποθέσεις χορήγησης της άδειας, όπερ συνηγορεί υπέρ της διαπίστωσης ότι η απόφαση αυτή δεν επιδιώκει κατασταλτικό σκοπό (πρβλ. απόφαση της 23ης Μαρτίου 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 33).
- 54 Αντιθέτως, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η χρηματική κύρωση που επιβλήθηκε στη Vinal μπορεί να επιβληθεί μόνο στους επιχειρηματίες που έχουν την άδεια να ενεργούν ως εγκεκριμένοι αποθηκευτές προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και, ως εκ τούτου, οι εκτιμήσεις που εκτίθενται στις σκέψεις 52 και 53 της παρούσας απόφασης δεν μπορούν να εφαρμοστούν στην περίπτωση της συγκεκριμένης εταιρίας.

- 55 Όσον αφορά το τρίτο κριτήριο, σχετικά με τον βαθμό αυστηρότητας της επαπειλούμενης κύρωσης, διαπιστώνεται ότι αυτός ο βαθμός αυστηρότητας πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση με τη μέγιστη ποινή που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις (απόφαση της 4ης Μαΐου 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, σκέψη 46).
- 56 Εν προκειμένω, όσον αφορά, αφενός, τη χρηματική κύρωση, από το γεγονός ότι το ποσό της δεν μπορεί να είναι χαμηλότερο των 500 BGN (περίπου 250 ευρώ) και καθορίζεται εξ ορισμού ως το διπλάσιο του μη καταβληθέντος φόρου, και ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση δεν προβλέπει κανένα ανώτατο όριο για το ποσό αυτό, οπότε, εν προκειμένω, επιβλήθηκε κύρωση ύψους περίπου 128 000 ευρώ, προκύπτει ο αυστηρός χαρακτήρας της (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 4ης Μαΐου 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, σκέψη 48), ο οποίος θα μπορούσε να αρκεί για τον χαρακτηρισμό της ως ποινικού χαρακτήρα.
- 57 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι πρόστιμο ανερχόμενο στο 30 % του ποσού του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας, το οποίο αθροίζεται στον καταβαλλόμενο φόρο, μπορεί να θεωρηθεί ως πρόστιμο αυξημένου βαθμού αυστηρότητας, όπερ συνηγορεί υπέρ της εκτιμήσεως ότι η κύρωση αυτή είναι ποινικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 50 του Χάρτη (πρβλ. απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 33).
- 58 Αφετέρου, μολονότι η ανάκληση της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης έχει βεβαίως ως μοναδικό αποτέλεσμα να στερεί από τον οικείο εγκεκριμένο αποθηκευτή τα προνόμια που συνδέονται με το καθεστώς της φορολογικής αποθήκης, χωρίς να τον εμποδίζει να συνεχίσει να ασκεί οικονομικές δραστηριότητες που δεν απαιτούν τέτοια άδεια (πρβλ. απόφαση της 23ης Μαρτίου 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 37), εντούτοις οι συνέπειες μιας τέτοιας ανάκλησης παραμένουν σοβαρές για τον ίδιο, δεδομένου, ιδίως, ότι τα αποτελέσματα του μέτρου αυτού δεν περιορίζονται χρονικά (πρβλ. απόφαση της 4ης Μαΐου 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, σκέψη 47).
- 59 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα δύο επίμαχα στην κύρια δίκη μέτρα ενδέχεται να συνιστούν κυρώσεις ποινικού χαρακτήρα, όπερ εναπόκειται πάντως στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει επί τη βάση των ανωτέρω στοιχείων.
- 60 Σε αυτή την περίπτωση, η σώρευση των δύο ως άνω μέτρων συνεπάγεται, συνεπώς, περιορισμό του θεμελιώδους δικαιώματος που κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη.
- 61 Επομένως, το αιτούν δικαστήριο, εφόσον, κατόπιν της αναλύσεως των ως άνω προϋποθέσεων, κρίνει ότι η σώρευση δύο μέτρων στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά περιορισμό του θεμελιώδους δικαιώματος που κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη, πρέπει να εκτιμήσει εάν ο περιορισμός αυτός θα μπορούσε να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη (πρβλ. αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, σκέψη 40, και της 23ης Μαρτίου 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψεις 58 και 59).
- 62 Κατά το άρθρο 52, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του Χάρτη, κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται σε αυτόν πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο και να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Κατά τη δεύτερη περίοδο της ίδιας παραγράφου, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, περιορισμοί επιτρέπεται να επιβάλλονται ως προς τα συγκεκριμένα δικαιώματα και τις συγκεκριμένες ελευθερίες μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε σκοπούς γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών τρίτων.

- 63 Εν προκειμένω, όσον αφορά, πρώτον, τις προϋποθέσεις του άρθρου 52, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του Χάρτη, επισημαίνεται, αφενός, ότι η απαίτηση κατά την οποία η δυνατότητα σώρευσης των κυρώσεων πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο φαίνεται να πληρούται, εφόσον ο ZADS προβλέπει ρητώς, σε περίπτωση, μεταξύ άλλων, παράβασης του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης που θεωρείται σοβαρή, τη σωρευτική εφαρμογή των δύο επίμαχων στην κύρια δίκη μέτρων.
- 64 Αφετέρου, από τη νομολογία προκύπτει επίσης ότι μια τέτοια δυνατότητα σώρευσης των διώξεων και των κυρώσεων σέβεται το βασικό περιεχόμενο του άρθρου 50 του Χάρτη, υπό την προϋπόθεση ότι η εθνική ρύθμιση δεν επιτρέπει τη δίωξη και την επιβολή κυρώσεων για τα ίδια πραγματικά περιστατικά λόγω της ίδιας παράβασης ή για την επιδίωξη του ίδιου σκοπού, αλλά προβλέπει μόνον τη δυνατότητα σώρευσης διώξεων και κυρώσεων βάσει διαφορετικών ρυθμίσεων (πρβλ. αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 2022, *hrost*, C-117/20, EU:C:2022:202, σκέψη 43, και της 23ης Μαρτίου 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 63).
- 65 Εν προκειμένω, η προϋπόθεση αυτή φαίνεται να πληρούται δεδομένου ότι, κατά πρώτον, τα δύο επίμαχα στην κύρια δίκη μέτρα δεν έχουν το ίδιο πεδίο εφαρμογής, κατά δεύτερον, η ανάκληση άδειας λειτουργίας αφορά ορισμένες μόνον από τις παραβάσεις για τις οποίες έχει επιβληθεί χρηματική κύρωση και, κατά τρίτον, το καθένα από τα μέτρα αυτά επιδιώκει διαφορετικούς σκοπούς.
- 66 Όσον αφορά, δεύτερον, τις προϋποθέσεις του άρθρου 52, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του Χάρτη, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η προϋπόθεση να ανταποκρίνεται ένα σύστημα κυρώσεων σε στόχο γενικού συμφέροντος, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης σύστημα ανταποκρίνεται πράγματι σε έναν τέτοιο στόχο, καθόσον αποσκοπεί στη διασφάλιση όχι μόνον της ομαλής λειτουργίας του ειδικού καθεστώτος αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης το οποίο στηρίζεται σε υψηλό βαθμό εμπιστοσύνης μεταξύ της διοίκησης και των επιχειρηματιών, αλλά επίσης, γενικότερα, στην καταπολέμηση, μεταξύ άλλων, της φοροδιαφυγής, η οποία αντιστοιχεί εξάλλου σε σκοπό που επιδιώκει η οδηγία 2008/118 (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, *Επιτροπή κατά Πορτογαλίας*, C-126/15, EU:C:2017:504, σκέψη 59).
- 67 Λαμβανομένης υπόψη της σημασίας που αποδίδει η νομολογία του Δικαστηρίου στον εν λόγω σκοπό γενικού συμφέροντος, η σώρευση διώξεων και κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα μπορεί να είναι δικαιολογημένη οσάκις αυτές οι διώξεις και οι κυρώσεις επιδιώκουν, για την επίτευξη του συγκεκριμένου στόχου, πρόσθετους σκοπούς που έχουν ως αντικείμενο, ενδεχομένως, διαφορετικές πλευρές της αυτής επίμαχης παραβατικής συμπεριφοράς (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 44, της 20ής Μαρτίου 2018, *Garlsson Real Estate κ.λπ.*, C-537/16, EU:C:2018:193, σκέψη 46, της 20ής Μαρτίου 2018, *Di Puma και Zecca*, C-596/16 και C-597/16, EU:C:2018:192, σκέψη 42, καθώς και της 22ας Μαρτίου 2022, *Nordzucker κ.λπ.*, C-151/20, EU:C:2022:203, σκέψη 52).
- 68 Τούτο ισχύει a priori στην περίπτωση της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής ρύθμισης. Ειδικότερα, είναι θεμιτό ένα κράτος μέλος να επιδιώκει, αφενός, να αποτρέψει και να καταστείλει τη μη καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης, προβλέποντας την επιβολή αρκούντως υψηλής οικονομικής κύρωσης, και, αφετέρου, να αποτρέψει και να καταστείλει σοβαρές παραβάσεις των κανόνων που διέπουν το καθεστώς αυτό με την επιβολή συμπληρωματικής κύρωσης, όπως η ανάκληση της άδειας λειτουργίας του εγκεκριμένου αποθηκευτή που διέπραξε τις εν λόγω παραβάσεις (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 45). Όπως προκύπτει ιδίως από τις παρατηρήσεις της Βουλγαρικής

Κυβέρνησης, το δεύτερο αυτό μέτρο εκφράζει την απώλεια εμπιστοσύνης της τελωνειακής αρχής για την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη λειτουργία φορολογικής αποθήκης, κατά την έννοια της οδηγίας 2008/118, και τη βούλησή της να αποφευχθεί ο κίνδυνος υποτροπής.

- 69 Όσον αφορά, τέλος, την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, η αρχή αυτή απαιτεί η σώρευση διώξεων και κυρώσεων την οποία προβλέπει η εθνική ρύθμιση να μην υπερβαίνει τα όρια του καταλλήλου και αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών που νομίμως επιδιώκονται με τη εν λόγω ρύθμιση, εξυπακουμένου ότι, οσάκις υφίσταται επιλογή μεταξύ περισσότερων κατάλληλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο καταναγκαστικό και τα προξενούμενα μειονεκτήματα δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς (αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 2022, *bprost*, C-117/20, EU:C:2022:202, σκέψη 48, της 23ης Μαρτίου 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 66, καθώς και της 4ης Μαΐου 2023, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, σκέψη 56).
- 70 Όσον αφορά, αφενός, τον κατάλληλο χαρακτήρα της εν λόγω σώρευσης, πρέπει να επισημανθεί ότι, προκειμένου μια κύρωση να διασφαλίζει όντως αποτρεπτικό αποτέλεσμα, οι παραβάτες πρέπει να στερούνται πράγματι τα οικονομικά οφέλη που αποφέρουν οι παραβάσεις του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης, οι δε κυρώσεις πρέπει να έχουν αποτελέσματα ανάλογα της σοβαρότητας των παραβάσεων, ώστε να αποθαρρύνεται αποτελεσματικά κάθε πρόσωπο από τη διάπραξη παραβάσεων της ίδιας φύσεως (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* και *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, σκέψη 44).
- 71 Τούτο φαίνεται να συμβαίνει στην περίπτωση συστήματος όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο στερεί από τον ενδιαφερόμενο, αφενός, ποσό διπλάσιο από εκείνο των μη καταβληθέντων ειδικών φόρων κατανάλωσης, και, αφετέρου, το ευεργέτημα του καθεστώτος αναστολής που συνδέεται με τη φορολογική αποθήκη.
- 72 Επιπλέον, ένα τέτοιο σύστημα καθιστά δυνατή την αποδυνάμωση, ενδεχομένως δε και την εξάλειψη, των εκτιμήσεων οικονομικού χαρακτήρα που θα μπορούσαν να οδηγήσουν τους εγκεκριμένους αποθηκευτές στη μη τήρηση του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* και *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, σκέψη 45).
- 73 Επομένως, το σύστημα αυτό δύναται, αφενός, να εξουδετερώσει το οικονομικό όφελος που αποφέρει η παράβαση και, αφετέρου, να παρακινήσει τους εγκεκριμένους αποθηκευτές να τηρούν το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* και *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, σκέψη 46), αλλά και να περιορίσει τον κίνδυνο υποτροπής που μπορεί να θεωρηθεί μεγαλύτερος σε περίπτωση σοβαρών παραβάσεων.
- 74 Ως εκ τούτου, εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι κατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου θεμιτού σκοπού της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* και *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, σκέψη 47).
- 75 Όσον αφορά τον απολύτως αναγκαίο χαρακτήρα μιας τέτοιας σώρευσης διώξεων και κυρώσεων, πρέπει να εκτιμηθεί, ειδικότερα, αν υφίστανται σαφείς και ακριβείς κανόνες οι οποίοι παρέχουν τη δυνατότητα να προβλεφθεί ποιες πράξεις και παραλείψεις δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο σώρευσης διώξεων και κυρώσεων, καθώς και τη δυνατότητα συντονισμού μεταξύ των διαφόρων

αρχών, αν οι δύο διαδικασίες διεξήχθησαν κατά τρόπο επαρκώς συντονισμένο και με μικρή χρονική απόσταση μεταξύ τους και αν η κύρωση που ενδεχομένως επιβλήθηκε κατά τη διαδικασία που προηγήθηκε χρονικά ελήφθη υπόψη κατά την επιμέτρηση της δεύτερης κύρωσης, ούτως ώστε οι επιβαρύνσεις που απορρέουν για τα εμπλεκόμενα πρόσωπα από μια τέτοια σώρευση να περιορίζονται στο απολύτως αναγκαίο μέτρο και το σύνολο των κυρώσεων που επιβλήθηκαν να αντιστοιχεί στη σοβαρότητα των παραβάσεων που διεπράχθησαν (πρβλ. αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 2022, *brost*, C-117/20, EU:C:2022:202, σκέψη 51, και της 23ης Μαρτίου 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 67).

- 76 Διευκρινίζεται ακόμη ότι η απαίτηση κατά την οποία η αρχή πρέπει να λαμβάνει υπόψη την πρώτη κύρωση κατά την αξιολόγηση της δεύτερης ισχύει, ανεξαιρέτως, για το σύνολο των κυρώσεων που επιβάλλονται σωρευτικώς και, ως εκ τούτου, τόσο σε σχέση με τη σώρευση κυρώσεων της ίδιας φύσεως όσο και σε σχέση με τη σώρευση κυρώσεων διαφορετικής φύσεως, όπως είναι η σώρευση χρηματικών κυρώσεων και κυρώσεων που περιορίζουν το δικαίωμα ασκήσεως ορισμένων επαγγελματικών δραστηριοτήτων (πρβλ. απόφαση της 5ης Μαΐου 2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, σκέψη 50).
- 77 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο φαίνεται να προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση προβλέπει με σαφήνεια και ακρίβεια υπό ποιες περιστάσεις μια παράβαση του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο σώρευσης χρηματικής κύρωσης και ανάκλησης της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης, όπερ εναπόκειται πάντως στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει. Εξάλλου, δεν φαίνεται να προκύπτει ότι τα δύο μέτρα ελήφθησαν από διαφορετικές αρχές, των οποίων ο συντονισμός θα έπρεπε να διασφαλιστεί.
- 78 Τούτου δοθέντος, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει επίσης ότι η τελωνειακή αρχή υποχρεούται εκ του νόμου να ανακαλέσει την άδεια λειτουργίας φορολογικής αποθήκης όταν, όπως εν προκειμένω, έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση εις βάρος του εγκεκριμένου αποθηκευτή με την οποία του επιβάλλεται χρηματική κύρωση άνω των 15 000 BGN (περίπου 7 600 ευρώ), της οποίας το ποσό επίσης καθορίζεται αυτομάτως στο διπλάσιο του μη καταβληθέντος ειδικού φόρου κατανάλωσης, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 56 της παρούσας απόφασης.
- 79 Ως εκ τούτου, υπό την επιφύλαξη εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν φαίνεται να παρέχει δυνατότητα να συνεκτιμηθεί η σοβαρότητα της πρώτης κύρωσης κατά την αξιολόγηση της δεύτερης ούτε να εκτιμηθεί, εκ μέρους των αρχών, αν η σώρευση των δύο αυτών κυρώσεων περιορίζεται, σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση, στο απολύτως αναγκαίο.
- 80 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι, εφόσον η χρηματική κύρωση και η απόφαση ανάκλησης της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης πρέπει να θεωρηθούν ποινικές κυρώσεις, το άρθρο 50 του Χάρτη ενδέχεται να μην επιτρέπει την εφαρμογή της απόφασης ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της φορολογικής αποθήκης της *Vinal*, η νομιμότητα της οποίας αμφισβητείται ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, όπερ εναπόκειται στο εν λόγω δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί της αρχής της αναλογικότητας

81. Ακόμη και αν υποτεθεί, αφενός, ότι η χρηματική κύρωση ή η απόφαση ανάκλησης της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης δεν συνιστά ποινική κύρωση για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 50 του Χάρτη και, αφετέρου, ότι, ως εκ τούτου, το εν λόγω άρθρο δεν μπορεί, σε καμία περίπτωση, να απαγορεύσει τη σώρευση των δύο αυτών μέτρων, η απόφαση ανάκλησης, η οποία αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, θα πρέπει επίσης να τηρεί την αρχή της αναλογικότητας, ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης.
82. Η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει στα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο χωρίς ωστόσο να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου, θίγοντας στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους λοιπούς σκοπούς και τις λοιπές αρχές που θέτει η σχετική νομοθεσία της Ένωσης. Η νομολογία του Δικαστηρίου διευκρινίζει συναφώς ότι, όταν υφίσταται επιλογή μεταξύ περισσοτέρων κατάλληλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές και ότι τα προκαλούμενα μειονεκτήματα δεν πρέπει να είναι υπέρμετρα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς (αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 1990, Fedesa κ.λπ., C-331/88, EU:C:1990:391, σκέψη 13, και της 23ης Μαρτίου 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, σκέψη 71).
83. Προκειμένου να εκτιμηθεί, ειδικότερα, αν μια κύρωση είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να ληφθεί υπόψη ιδίως η φύση και η σοβαρότητα της παραβάσεως για την οποία προβλέπεται η κύρωση αυτή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψη 38).
84. Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η ανάκληση της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης διατάσσεται από την τελωνειακή αρχή όταν ο εγκεκριμένος αποθηκευτής δεν έχει τηρήσει τις προϋποθέσεις που προβλέπει η εθνική νομοθεσία για τη χορήγηση της άδειας αυτής και ότι τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όταν, όπως εν προκειμένω, ο εν λόγω αποθηκευτής έχει διαπράξει παράβαση η οποία χαρακτηρίζεται ως «σοβαρή» κατά το εθνικό δίκαιο και για την οποία έχει επιβληθεί χρηματική κύρωση δυνάμει αμετάκλητης απόφασης.
85. Παράβαση του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης χαρακτηρίζεται, πάντως, ως «σοβαρή», κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, σημείο 18, του ZADS, όταν για την παράβαση αυτή έχει επιβληθεί πρόστιμο άνω των 15 000 BGN (περίπου 7 600 ευρώ).
86. Δεδομένου ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 112, παράγραφος 1, του ZADS, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης χρηματική κύρωση καθορίζεται πάντοτε στο διπλάσιο του ποσού των μη καταβληθέντων ειδικών φόρων κατανάλωσης, φαίνεται να προκύπτει ότι η παράβαση του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης θεωρείται «σοβαρή» κατά το εθνικό δίκαιο και συνεπάγεται αυτομάτως την ανάκληση της άδειας λειτουργίας, εφόσον η παράβαση λόγω της οποίας επιβλήθηκε η χρηματική κύρωση αφορά μη καταβληθέν ποσό ειδικού φόρου κατανάλωσης άνω των 7 500 BGN (περίπου 3 800 ευρώ), περίπτωση που χαρακτηρίζει μια αρκετά σοβαρή φοροδιαφυγή.
87. Τούτου δοθέντος, πρέπει επίσης να ληφθούν υπόψη οι ενδεχόμενες επιπτώσεις ενός μέτρου ανάκλησης, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, επί του νομίμου δικαιώματος του εγκεκριμένου αποθηκευτή να ασκεί οικονομική δραστηριότητα (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli και Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, σκέψη 48).

- 88 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, όπως υπογραμμίστηκε στη σκέψη 58 της παρούσας απόφασης, οι συνέπειες της ανάκλησης της άδειας λειτουργίας επί των οικονομικών δραστηριοτήτων του εγκεκριμένου αποθηκευτή είναι σοβαρές, δεδομένου ότι η ανάκληση αυτή δεν περιορίζεται χρονικά.
- 89 Επιπλέον και κατά κύριο λόγο, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση δεν επιτρέπει στον ενδιαφερόμενο να αποκτήσει μεταγενέστερα νέα άδεια λειτουργίας.
- 90 Η Βουλγαρική Κυβέρνηση υποστηρίζει συναφώς ότι η απαγόρευση αυτή δικαιολογείται από την ανάγκη αποφυγής του κινδύνου υποτροπής. Ωστόσο, μολονότι δεν φαίνεται αδικαιολόγητο ένας εγκεκριμένος αποθηκευτής που μετέσχε, για παράδειγμα, σε φοροδιαφυγή μεγάλης κλίμακας να στερείται οριστικά του ευεργετήματος του καθεστώτος αναστολής της φορολογικής αποθήκης, εντούτοις τούτο δεν ισχύει κατ' ανάγκην για λιγότερο σοβαρές παραβάσεις.
- 91 Ως εκ τούτου, ακόμη και αν η στέρηση του ευεργετήματος του καθεστώτος αναστολής της φορολογικής αποθήκης φαίνεται να είναι μέτρο ανάλογο προς τη σοβαρότητα της παράβασης, όπως η παράβαση του άρθρου 53, παράγραφος 2, σημείο 1, του ZADS, το αιτούν δικαστήριο πρέπει, ωστόσο, να εξακριβώσει εάν ο οριστικός αποκλεισμός από το ευεργέτημα ενός τέτοιου καθεστώτος συνιστά επίσης μέτρο ανάλογο προς τη σοβαρότητα της συγκεκριμένης παράβασης.
- 92 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση σοβαρής, κατά την έννοια της εν λόγω εθνικής ρύθμισης, παράβασης του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η ανάκληση της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης σωρεύεται με την επιβολή χρηματικής ποινής για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, εφόσον η ανάκληση της άδειας δεν συνιστά, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του αμετάκλητου χαρακτήρα της, μέτρο δυσανάλογο προς τη σοβαρότητα της παράβασης.
- 93 Επιπροσθέτως, στην περίπτωση που οι δύο αυτές κυρώσεις έχουν ποινικό χαρακτήρα, το άρθρο 50 του Χάρτη έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε τέτοια εθνική ρύθμιση υπό την προϋπόθεση ότι:
- η δυνατότητα σώρευσης των δύο αυτών κυρώσεων προβλέπεται από τον νόμο·
 - η εθνική ρύθμιση δεν επιτρέπει τη δίωξη και την επιβολή κυρώσεων για τα ίδια πραγματικά περιστατικά λόγω της ίδιας παράβασης ή για την επιδίωξη του ίδιου σκοπού, αλλά προβλέπει μόνον τη δυνατότητα σώρευσης διώξεων και κυρώσεων βάσει διαφορετικών ρυθμίσεων·
 - οι διώξεις και οι κυρώσεις αυτές επιδιώκουν συμπληρωματικούς σκοπούς που έχουν ως αντικείμενο, ενδεχομένως, διαφορετικές πλευρές της αυτής επίμαχης παραβατικής συμπεριφοράς· και
 - υφίστανται σαφείς και ακριβείς κανόνες διά των οποίων μπορεί να προβλεφθεί ποιες πράξεις και παραλείψεις δύνανται να αποτελέσουν το αντικείμενο σώρευσης διώξεων και κυρώσεων, να διασφαλιστεί ο συντονισμός μεταξύ των αρχών, να εξασφαλιστεί η διεξαγωγή των δύο διαδικασιών κατά τρόπο επαρκώς συντονισμένο και με μικρή χρονική απόσταση μεταξύ τους και να καταστεί δυνατόν η κύρωση που ενδεχομένως επιβλήθηκε κατά τη διαδικασία που

προηγήθηκε χρονικά ελήφθη υπόψη κατά την επιμέτρηση της δεύτερης κύρωσης, ούτως ώστε οι επιβαρύνσεις που απορρέουν για τα εμπλεκόμενα πρόσωπα από μια τέτοια σώρευση να περιορίζονται στο απολύτως αναγκαίο μέτρο και το σύνολο των κυρώσεων που επιβλήθηκαν να αντιστοιχεί στη σοβαρότητα των παραβάσεων που διεπράχθησαν.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 94 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων, κατά την έννοια της αιτιολογικής σκέψης 10 της οδηγίας 2008/118.
- 95 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με την εν λόγω αιτιολογική σκέψη, τα καθεστώτα είσπραξης και επιστροφής του φόρου έχουν επίπτωση στην ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και, επομένως, θα πρέπει να ακολουθούν κριτήρια που δεν δημιουργούν διακρίσεις.
- 96 Εντούτοις, ουδόλως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ή από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τα καθεστώτα είσπραξης και επιστροφής των ειδικών φόρων κατανάλωσης.
- 97 Ομοίως, δεν προκύπτει ούτε ότι η βουλγαρική τελωνιακή αρχή επιφύλαξε διαφορετική μεταχείριση στη Vinal σε σχέση με τους λοιπούς επιχειρηματίες που βρίσκονταν σε συγκρίσιμη κατάσταση.
- 98 Κατόπιν τούτου, δέον να υπομνησθεί ότι το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εξειδικεύει, στην απόφαση περί παραπομπής, το πραγματικό και νομικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης και να παρέχει τις αναγκαίες διευκρινίσεις ως προς τους λόγους για τους οποίους επέλεξε τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης των οποίων ζητεί την ερμηνεία, καθώς και για τη σχέση που, κατά το εν λόγω δικαστήριο, υφίσταται μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εθνικής νομοθεσίας που έχει εφαρμογή επί της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί [πρβλ. απόφαση της 4ης Ιουνίου 2020, C. F. (Φορολογικός έλεγχος), C-430/19, EU:C:2020:429, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 99 Κατά συνέπεια, η απόφαση περί παραπομπής προδήλως δεν πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 94, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου όσον αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 100 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση

σοβαρής, κατά την έννοια της εν λόγω εθνικής ρύθμισης, παράβασης του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η ανάκληση της άδειας λειτουργίας φορολογικής αποθήκης σωρεύεται με την επιβολή χρηματικής ποινής για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, εφόσον η ανάκληση της άδειας δεν συνιστά, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του αμετάκλητου χαρακτήρα της, μέτρο δυσανάλογο προς τη σοβαρότητα της παράβασης.

Στην περίπτωση που οι δύο αυτές κυρώσεις έχουν ποινικό χαρακτήρα, το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε τέτοια εθνική ρύθμιση υπό την προϋπόθεση ότι:

- η δυνατότητα σώρευσης των δύο αυτών κυρώσεων προβλέπεται από τον νόμο·
- η εθνική ρύθμιση δεν επιτρέπει τη δίωξη και την επιβολή κυρώσεων για τα ίδια πραγματικά περιστατικά λόγω της ίδιας παράβασης ή για την επιδίωξη του ίδιου σκοπού, αλλά προβλέπει μόνον τη δυνατότητα σώρευσης διώξεων και κυρώσεων βάσει διαφορετικών ρυθμίσεων·
- οι διώξεις και οι κυρώσεις αυτές επιδιώκουν συμπληρωματικούς σκοπούς που έχουν ως αντικείμενο, ενδεχομένως, διαφορετικές πλευρές της αυτής επίμαχης παραβατικής συμπεριφοράς· και
- υφίστανται σαφείς και ακριβείς κανόνες διά των οποίων μπορεί να προβλεφθεί ποιες πράξεις και παραλείψεις δύνανται να αποτελέσουν το αντικείμενο σώρευσης διώξεων και κυρώσεων, να διασφαλιστεί ο συντονισμός μεταξύ των αρχών, να εξασφαλιστεί η διεξαγωγή των δύο διαδικασιών κατά τρόπο επαρκώς συντονισμένο και με μικρή χρονική απόσταση μεταξύ τους και να καταστεί δυνατόν η κύρωση που ενδεχομένως επιβλήθηκε κατά τη διαδικασία που προηγήθηκε χρονικά ελήφθη υπόψη κατά την επιμέτρηση της δεύτερης κύρωσης, ούτως ώστε οι επιβαρύνσεις που απορρέουν για τα εμπλεκόμενα πρόσωπα από μια τέτοια σώρευση να περιορίζονται στο απολύτως αναγκαίο μέτρο και το σύνολο των κυρώσεων που επιβλήθηκαν να αντιστοιχεί στη σοβαρότητα των παραβάσεων που διεπράχθησαν.

(υπογραφές)