

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

### **Cauza C-412 din 2021 Dual Prod SRL Proceduri fiscale din România ce nu sunt conforme cu reglementările Uniunii Europene în domeniul autorizării antrepozitelor fiscale din comerțul cu produse accizabile.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

23 martie 2023

„Trimitere preliminară – Accize – Directiva 2008/118/CE – Articolul 16 alineatul (1) – Autorizație de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor – Măsuri de suspendare succesive – Caracter penal – Articolele 48 și 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Principiul prezumției de nevinovăție – Principiul ne bis in idem – Proportionalitate”

În cauza C-412/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Satu Mare (România), prin decizia din 9 iunie 2021, primită de Curte la 6 iulie 2021, în procedura

#### **Dual Prod SRL**

împotriva

**Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca – Comisia regională pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul C. Lycourgos (raportor), președinte de cameră, doamna L. S. Rossi, domnii J.-C. Bonichot și S. Rodin și doamna O. Spineanu-Matei, judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Dual Prod SRL, de D. Pătrăuș, A. Șandru și T. D. Vidrean-Căpușan, avocați;
- pentru guvernul român, de E. Gane și A. Wellman, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 20 octombrie 2022,

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pronunță prezenta

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 16 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), precum și a articolului 48 alineatul (1) și a articolului 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Dual Prod SRL, pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca – Comisia regională pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate (România), pe de altă parte, prin care se urmărește, printre altele, anularea deciziei prin care aceasta din urmă a suspendat autorizația de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor deținută de Dual Prod.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Considerentele (15) și (16) ale Directivei 2008/118 aveau următorul cuprins:

„(15) Dat fiind faptul că trebuie să se realizeze controale la unitățile de producție și de depozitare pentru a se asigura perceperea datoriilor fiscale, în scopul facilitării acestor controale este necesar să se mențină un sistem de antrepozite, supuse autorizării de către autoritățile competente.

(16) Este necesar, de asemenea, să se stabilească cerințe care trebuie îndeplinite de antrepozitarii autorizați, precum și de comercianții care nu au statut de antrepozitar autorizat.”

4 Articolul 1 alineatul (1) din această directivă prevedea:

„Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, [asupra] consumului următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

[...]

(b) alcoolul și băuturile alcoolice reglementate de Directivele 92/83/CEE [a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (JO 1992, L 316, p. 21, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 152] și 92/84/CEE [a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea ratelor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (JO 1992, L 316, p. 29, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 159];

[...]”

5 Articolul 4 din directiva menționată prevedea:

„În sensul prezentei directive și al dispozițiilor sale de punere în aplicare, se aplică următoarele definiții:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1. «antrepozitar autorizat» înseamnă o persoană fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente dintr-un stat membru să producă, să transforme, să dețină, să primească sau să expedieze produse accizabile în cadrul activității sale, în regim suspensiv de accize în cadrul unui antrepozit fiscal;

[...]

7. «regim suspensiv de accize» înseamnă un regim fiscal aplicat producerii, transformării, deținerii sau deplasării de produse accizabile care nu fac obiectul unei proceduri sau al unui regim vamal suspensiv, accizele fiind suspendate;

[...]

11. «antrepozit fiscal» înseamnă un loc în care produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de accize de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale, sub rezerva anumitor condiții stabilite de autoritățile competente din statul membru în care se află antrepozitul fiscal.”

6 Potrivit articolului 15 din aceeași directivă:

„(1) Fiecare stat membru își stabilește propriile norme privind producerea, transformarea și deținerea de produse accizabile, sub rezerva prezentei directive.

(2) Producția, transformarea și deținerea produselor accizabile, atunci când accizele nu au fost plătite, au loc într-un antrepozit fiscal.”

7 Articolul 16 din Directiva 2008/118 avea următorul cuprins:

„(1) Deschiderea și exploatarea unui antrepozit fiscal de un antrepozitar autorizat sunt supuse autorizării de către autoritățile competente din statul membru în care este situat antrepozitul fiscal.

Autorizația este supusă condițiilor pe care autoritățile au dreptul să le stabilească în scopul de a preveni orice fraudă sau abuz.

(2) Un antrepozitar autorizat are obligația:

[...]

(b) să respecte cerințele stabilite de statul membru pe teritoriul căruia este situat antrepozitul fiscal;

[...]

(d) să introducă în antrepozitul său fiscal și să se înscrie în registrul său contabil, după încheierea deplasării, toate produsele accizabile care se deplasează în regim suspensiv de accize, cu excepția cazului în care se aplică articolul 17 alineatul (2);

(e) să accepte toate acțiunile de monitorizare și controalele vizând stocurile.

[...]”

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### *Dreptul român*

8 Articolul 364 alineatul (1) litera d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal din 8 septembrie 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, denumită în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„Autoritatea competentă eliberează autorizația de antrepozit fiscal pentru un loc numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

[...]

d) în cazul unei persoane fizice care urmează să își desfășoare activitatea ca antrepozitar autorizat, aceasta să nu fie incapabilă, să nu fi fost condamnată definitiv sau să nu se fi pronunțat amânarea aplicării pedepsei pentru următoarele infracțiuni:

[...]

12. infracțiunile prevăzute de prezentul cod;”

9 Articolul 369 alineatul (3) din acest cod prevede:

„La propunerea organelor de control, autoritatea competentă poate suspenda autorizația pentru un antrepozit fiscal, astfel:

[...]

b) pe o perioadă de 1-12 luni, în cazul în care s-a constatat săvârșirea uneia dintre faptele prevăzute la articolul 452 alineatul (1) literele b)-e), g) și i);

c) până la soluționarea definitivă a cauzei penale, în cazul în care a fost pusă în mișcare acțiunea penală pentru infracțiunile prevăzute la articolul 364 alineatul (1) litera d);

[...]”

10 Articolul 452 din codul menționat prevede:

„(1) Constituie infracțiuni următoarele fapte:

[...]

h) deținerea de către orice persoană în afara antrepozitului fiscal sau comercializarea pe teritoriul României a produselor accizabile supuse marcării, potrivit prezentului titlu, fără a fi marcate sau marcate necorespunzător ori cu marcaje false peste limita a 10 000 țigarete, 400 țigări de foi de 3 grame, 200 țigări de foi mai mari de 3 grame, peste 1 kg tutun de fumat, alcool etilic peste 40 litri, băuturi spirtoase peste 200 litri, produse intermediare peste 300 litri, băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri, peste 300 litri;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

i) folosirea conductelor mobile, a furtunurilor elastice sau a altor conducte de acest fel, utilizarea rezervoarelor necalibrate, precum și amplasarea înaintea contoarelor a unor canele sau robinete prin care se pot extrage cantități de alcool sau distilate necontorizate;

[...]

(3) După constatarea faptelor prevăzute la alin. (1) lit. b)-e), g) și i), organul de control competent dispune oprirea activității, sigilarea instalației în conformitate cu procedurile tehnologice de închidere a instalației și înaintează actul de control autorității fiscale care a emis autorizația, cu propunerea de suspendare a autorizației de antrepozit fiscal.”

### Litigiul principal și întrebările preliminare

11 Dual Prod este o societate de drept român autorizată să funcționeze în domeniul producerii de alcool și de băuturi alcoolice supuse accizelor.

12 La 1 august 2018 a fost efectuată o percheziție în incintele acestei societăți.

13 Ca urmare a acestei percheziții a fost inițiată o procedură penală *in rem* din cauza unor suspiciuni de săvârșire a unor infracțiuni prevăzute la articolul 452 alineatul (1) literele h) și i) din Codul fiscal, care constau, pe de o parte, în evacuarea și în deținerea, în afara antrepozitului fiscal, a unei cantități mai mari de 40 de litri de alcool etilic cu o tărie alcoolică de minimum 96 % în volum și, pe de altă parte, în montarea unui furtun la instalația de producție.

14 Printr-o decizie din 5 septembrie 2018, autoritatea administrativă competentă a suspendat autorizația societății Dual Prod de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor pentru o perioadă de 12 luni, în temeiul articolului 369 alineatul (3) litera b) din Codul fiscal. Această autoritate a interpretat dispoziția menționată în sensul că permite aplicarea unei asemenea suspendări în temeiul unor simple indicii cu privire la săvârșirea unor infracțiuni în legătură cu regimul produselor supuse accizelor.

15 La 13 decembrie 2019, Curtea de Apel Oradea (România), sesizată de Dual Prod cu o acțiune împotriva deciziei din 5 septembrie 2018, a redus durata acestei suspendări la opt luni, considerând că aplicarea duratei maxime a suspendării prevăzute la articolul 369 alineatul (3) litera b) din Codul fiscal era vădit disproporționată. Suspendarea menționată a fost executată integral.

16 După ce Dual Prod a dobândit, la 21 octombrie 2020, calitatea de inculpat în cadrul procedurii penale inițiate ca urmare a percheziției din 1 august 2018, autoritatea administrativă competentă a suspendat încă o dată, în temeiul articolului 369 alineatul (3) litera c) din Codul fiscal, autorizația societății Dual Prod de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor, până la finalizarea definitivă a procedurii penale. Dual Prod a contestat această decizie la Tribunalul Satu Mare (România).

17 Această instanță observă că Directiva 2008/118 conține dispoziții generale referitoare la autorizarea antrepozitelor fiscale. Ea deduce de aici că principiile prezumției de nevinovăție și *ne bis in idem*, astfel cum sunt consacrate la articolul 48 alineatul (1) și la articolul 50 din cartă, pot fi relevante în speță.

18 În această privință, instanța menționată se întreabă, în primul rând, dacă principiul prezumției de nevinovăție se opune ca o autoritate administrativă să suspende pentru o perioadă nedefinită

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

autorizația de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor deținută de o persoană juridică pentru simplul motiv că există indicii că aceasta din urmă ar fi săvârșit o infracțiune și înainte chiar ca o instanță să se fi pronunțat definitiv cu privire la vinovăția acestei persoane.

19 Instanța menționată subliniază că suspendarea autorizației acordate societății Dual Prod pare să indice că această societate este considerată vinovată și că procedura penală este în derulare, la această dată, de peste trei ani.

20 În ceea ce privește, în al doilea rând, principiul *ne bis in idem*, instanța de trimitere se întreabă dacă faptul de a aplica unei persoane juridice, pentru aceleași fapte, două sancțiuni de aceeași natură în cadrul unei proceduri fiscale, pentru simplul motiv că o procedură penală paralelă a ajuns la un anumit stadiu, este compatibil cu articolul 50 din cartă.

21 În aceste condiții, Tribunalul Satu Mare a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile articolului 48 alineatul (1) din cartă privind principiul prezumției de nevinovăție în coroborare cu prevederile articolului 16 alineatul (1) din Directiva 2008/118 pot fi interpretate în sensul că se opun/nu se opun unei situații juridice precum cea din speța de față, conform căreia se poate dispune o măsură administrativă de suspendare a unei autorizații de funcționare ca producător de alcool în baza unor simple prezumții care fac obiectul unei investigații penale în curs de soluționare, fără a exista o hotărâre judecătorească definitivă de condamnare pronunțată în materie penală?

2) Dispozițiile articolului 50 din cartă, privind principiul *ne bis in idem*, în coroborare cu prevederile articolului 16 alineatul (1) din Directiva 2008/118 pot fi interpretate că se opun/nu se opun unei situații juridice precum cea din speța de față, care presupune că împotriva aceleiași persoane, pentru aceeași stare de fapt, se aplică două sancțiuni de aceeași natură (suspendarea autorizației de funcționare ca producător de alcool), singura diferență fiind durata sancțiunilor?”

### Cu privire la întrebările preliminare

#### *Observații introductive*

22 În primul rând, trebuie amintit că domeniul de aplicare al cartei, în ceea ce privește acțiunea statelor membre, este definit la articolul 51 alineatul (1) din aceasta, conform căruia dispozițiile cartei se adresează statelor membre numai în cazul în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii, această dispoziție confirmând jurisprudența constantă a Curții potrivit căreia drepturile fundamentale garantate de ordinea juridică a Uniunii au vocația de a fi aplicate în toate situațiile reglementate de dreptul Uniunii, însă nu în afara unor asemenea situații [Hotărârea din 19 noiembrie 2019, A. K. și alții (Independența Camerei Disciplinare a Curții Supreme), C-585/18, C-624/18 și C-625/18, EU:C:2019:982, punctul 78, precum și jurisprudența citată].

23 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că, în paralel cu deschiderea unei proceduri penale *in rem* în urma unei percheziții în incintele societății Dual Prod, autoritatea administrativă competentă a suspendat, în temeiul articolului 369 alineatul (3) litera b) din Codul fiscal, pentru o perioadă de 12 luni, autorizația de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor acordată acestei societăți. Această suspendare a fost redusă la opt luni în urma unei acțiuni introduse de Dual Prod. La încetarea acestei suspendări, autoritatea administrativă menționată a suspendat din nou, în temeiul articolului 369 alineatul (3) litera c) din Codul fiscal, aceeași autorizație, pentru o perioadă

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

nedefinită, pentru motivul că Dual Prod dobândise calitatea de inculpat în cadrul urmăririi penale începute împotriva sa în urma unei percheziții în incintele sale.

24 Rezultă că măsurile de suspendare în discuție în litigiul principal sunt legate de pretinse încălcări ale obligațiilor impuse de reglementarea română titularilor unei autorizații de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor pentru a preveni orice formă de fraudă sau de abuz.

25 În această privință trebuie amintit că, în domeniul de aplicare al Directivei 2008/118, care are ca obiect stabilirea unui regim general armonizat al accizelor, prevenirea fraudei și a abuzurilor constituie un obiectiv comun atât al dreptului Uniunii, cât și al dreptului statelor membre. Astfel, pe de o parte, acestea din urmă au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare, iar, pe de altă parte, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv urmărit de această directivă, fapt confirmat de considerentele (15) și (16) și de articolul 16 din aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 ianuarie 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, punctele 28 și 32, precum și jurisprudența citată).

26 Așadar, atunci când un stat membru suspendă autorizația necesară pentru exploatarea unui antrepozit fiscal, în sensul Directivei 2008/118, pe baza unor indicii cu privire la săvârșirea unor infracțiuni în legătură cu regimul produselor supuse accizelor, el pune în aplicare această directivă, deci dreptul Uniunii, în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă, și trebuie, prin urmare, să respecte dispozițiile cartei.

27 În al doilea rând, deși revine, în definitiv, instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă cele două măsuri de suspendare în discuție în litigiul principal pot fi calificate drept „sanțiuni de natură penală” în scopul aplicării articolului 48 alineatul (1) și a articolului 50 din cartă, trebuie amintit totuși că trei criterii sunt pertinente în această privință. Primul este calificarea juridică a faptei ilicite în dreptul intern, al doilea, natura însăși a faptei ilicite, iar al treilea, gradul de severitate a sancțiunii pe care persoana în cauză riscă să o suporte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iunie 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, punctul 37, și Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 25).

28 În ceea ce privește primul criteriu, nu rezultă că măsurile de suspendare în discuție în litigiul principal sunt calificate drept „penale” de dreptul român.

29 Cu toate acestea, trebuie subliniat, *primo*, că aplicarea dispozițiilor cartei care protejează persoanele acuzate penal nu se limitează numai la procedurile și la sancțiunile care sunt calificate drept „penale” de dreptul național, ci se extinde – independent de o astfel de calificare în dreptul intern – la procedurile și la sancțiunile care trebuie considerate ca având o natură penală în temeiul celorlalte două criterii vizate la punctul 27 din prezenta hotărâre (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 30).

30 În ceea ce privește, *secundo*, criteriul referitor la natura însăși a faptei ilicite, acesta presupune să se verifice dacă măsura în discuție urmărește printre altele o finalitate represivă, fără ca simpla împrejurare că aceasta urmărește și o finalitate preventivă să fie de natură să îi înlăture calificarea drept sancțiune penală. Astfel, este în însăși natura sancțiunilor penale ca acestea să aibă ca obiect atât reprimarea, cât și prevenirea comportamentelor ilicite. În schimb, o măsură care se limitează la a repara prejudiciul cauzat prin fapta ilicită vizată nu are o natură penală [a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2021, Latvijas Republikas Saeima (Puncte de penalizare), C-439/19, EU:C:2021:504, punctul 89].

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

31 În speță rezultă că măsurile de suspendare au fost aplicate societății Dual Prod în paralel cu o procedură penală și că acestea nu au vocația de a repara prejudiciul cauzat prin infracțiune.

32 Cu toate acestea, trebuie să se arate de asemenea că aceste măsuri de suspendare fac parte din regimul de circulație a produselor supuse accizelor și plasate într-un regim suspensiv, instituit prin Directiva 2008/118, în care antrepozitarii fiscali joacă un rol central (a se vedea în această privință Hotărârea din 2 iunie 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punctul 31). Astfel, din decizia de trimitere reiese că măsurile menționate nu au vocație să fie aplicate decât operatorilor economici care sunt titulari ai unei autorizații de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor, în sensul articolelor 15 și 16 din această directivă, privându-i temporar de beneficiile care decurg dintr-o asemenea autorizație.

33 Prin urmare, măsurile de suspendare precum cele în discuție în litigiul principal nu vizează publicul în general, ci o categorie specială de destinatari, care, întrucât exercită o activitate reglementată în mod specific de dreptul Uniunii, sunt obligați să îndeplinească condițiile necesare pentru a beneficia de o autorizație care este eliberată de statele membre și le conferă prerogative determinate. Revine, așadar, instanței de trimitere sarcina să examineze dacă măsurile în discuție în litigiul principal constau în suspendarea exercitării acestor prerogative pentru motivul că autoritatea administrativă competentă a apreciat că condițiile de acordare a acestei autorizații nu mai sunt sau riscă să nu mai fie îndeplinite, ceea ce ar pleda în favoarea constatării faptului că astfel de măsuri nu urmăresc o finalitate represivă.

34 Un asemenea indiciu pare să rezulte și din faptul că articolul 369 alineatul (3) literele b) și c) din Codul fiscal nu pare să oblige autoritatea administrativă competentă să pronunțe măsurile de suspendare în discuție în litigiul principal, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

35 În ceea ce privește, mai precis, prima măsură de suspendare aplicată societății Dual Prod, instanței de trimitere îi revine totodată sarcina de a examina motivul pentru care autoritatea administrativă competentă a decis să suspende autorizația acestei societăți pentru o perioadă de 12 luni, și anume durata maximă autorizată la articolul 369 alineatul (3) litera b) din Codul fiscal, precum și motivul pentru care o astfel de durată a fost redusă la opt luni de instanța care s-a pronunțat cu privire la acțiunea introdusă de Dual Prod, pentru a determina dacă din motivele care au justificat asemenea decizii reiese o finalitate preventivă sau represivă.

36 Referitor la a doua măsură de suspendare aplicată societății Dual Prod, în temeiul articolului 369 alineatul (3) litera c) din Codul fiscal, trebuie să se observe că aceasta din urmă nu încetează la un moment predeterminat, ci numai la finalul procedurii penale în curs, ceea ce pare caracteristic unei măsuri cu scop mai degrabă preventiv sau asigurător decât represiv.

37 În ceea ce privește, *tertio*, criteriul referitor la severitatea sancțiunii prevăzute, trebuie să se arate că, deși fiecare dintre cele două măsuri de suspendare în discuție în litigiul principal este susceptibilă să aibă consecințe economice negative pentru Dual Prod, acestea sunt totuși inerente naturii preventive sau asigurătorii pe care par să o aibă astfel de măsuri și nu ating, în principiu, gradul de severitate necesar pentru ca ele să fie calificate ca fiind de natură penală, din moment ce, printre altele, ele nu împiedică această societate să continue să desfășoare în aceste perioade de suspendare activități economice care nu necesită o autorizație de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor.

***Cu privire la prima întrebare***

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

38 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 16 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere este sesizată cu o acțiune prin care se contestă legalitatea celei de a doua măsuri de suspendare pronunțate în privința societății Dual Prod în temeiul articolului 369 alineatul (3) litera c) din Codul fiscal.

39 Rezultă că, prin intermediul primei sale întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 48 alineatul (1) din cartă trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca o autorizație de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor să fie suspendată administrativ până la finalizarea unei proceduri penale pentru simplul motiv că titularul acestei autorizații a dobândit calitatea de inculpat în cadrul acestei proceduri penale.

40 Articolul 48 alineatul (1) din cartă urmărește să garanteze oricărei persoane că nu va fi declarată și nici tratată ca fiind vinovată de săvârșirea unei infracțiuni înainte ca vinovăția sa să fie dovedită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2009, Rubach, C-344/08, EU:C:2009:482, punctul 31).

41 Deși această dispoziție nu se opune din principiu ca o sancțiune de natură penală să fie aplicată de o autoritate administrativă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Schindler Holding și alții/Comisia, C-501/11 P, EU:C:2013:522, punctul 35), dispoziția menționată este, în schimb, încălcată atunci când o autoritate administrativă adoptă o sancțiune de natură penală fără să fi constatat în prealabil încălcarea unei norme de drept prestabilite și fără să fi oferit persoanei în cauză posibilitatea de a-și dovedi nevinovăția, îndoiala trebuind să profite acestei persoane (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 mai 2020, NKT Verwaltung și NKT/Comisia, C-607/18 P, nepublicată, EU:C:2020:385, punctele 234, 235 și 237, precum și jurisprudența citată).

42 În plus, articolul 47 din cartă impune ca orice destinatar al unei sancțiuni administrative cu caracter penal să dispună de o cale de atac care să îi permită să obțină controlul acestei sancțiuni de către o instanță care dispune de o competență de fond (Hotărârea din 18 iulie 2013, Schindler Holding și alții/Comisia, C-501/11 P, EU:C:2013:522, punctele 32-35), această cale de atac permițând printre altele să se verifice dacă autoritatea administrativă nu a încălcat principiul prezumției de nevinovăție.

43 În consecință, în cazul în care instanța de trimitere ar aprecia că o măsură de suspendare precum cea vizată la punctul 39 din prezenta hotărâre constituie o sancțiune penală, în scopul aplicării articolului 48 alineatul (1) din cartă, principiul prezumției de nevinovăție, consacrat de această dispoziție, s-ar opune ca o astfel de măsură să fie adoptată în condițiile în care încă nu s-a statuat cu privire la vinovăția penală a persoanei astfel sancționate.

44 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că articolul 48 alineatul (1) din cartă trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca o autorizație de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor să fie suspendată administrativ până la finalizarea unei proceduri penale, pentru simplul motiv că titularul acestei autorizații a dobândit calitatea de inculpat în cadrul acestei proceduri penale, dacă această suspendare constituie o sancțiune de natură penală.

### ***Cu privire la cea de a doua întrebare***

#### *Cu privire la admisibilitate*

45 În măsura în care guvernul italian pare să susțină că a doua întrebare este inadmisibilă pentru motivul că instanța de trimitere nu a expus îndeajuns cum anume faptele care au stat la baza celor două măsuri de suspendare în discuție în litigiul principal sunt identice, acest argument trebuie respins.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

46 Astfel, este suficient să se arate că din motivarea deciziei de trimitere, precum și din modul de redactare a celei de a doua întrebări reiese cu claritate că, potrivit acestei instanțe, cele două măsuri de suspendare în discuție în litigiul principal au fost adoptate ca urmare a aceluiași fapt constatată cu ocazia percheziției în incintele societății Dual Prod, ele conducând la suspiciunea că această societate a săvârșit infracțiuni prevăzute de legislația referitoare la produsele supuse accizelor.

47 Aspectul dacă o asemenea apreciere este conformă cu cerințele care decurg din articolul 50 din cartă ține, la rândul său, de examinarea pe fond a celei de a doua întrebări preliminare.

### *Cu privire la fond*

48 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 50 din cartă trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei sancțiuni unei persoane juridice care, pentru aceleași fapte, a făcut deja obiectul unei sancțiuni de aceeași natură, dar cu o durată diferită.

49 Trebuie arătat de la bun început că principiul *ne bis in idem*, consacrat la articolul 50 din cartă, interzice cumulul atât de proceduri, cât și de sancțiuni care au o natură penală, în sensul acestui articol, pentru aceleași fapte și împotriva aceleiași persoane (Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 24 și jurisprudența citată).

50 Prin urmare, a doua întrebare nu este utilă pentru soluționarea litigiului principal decât în măsura în care fiecare dintre cele două măsuri de suspendare în discuție în litigiul principal are o natură penală, în sensul acestui articol, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, având în vedere criteriile dezvoltate la punctele 27-37 din prezenta hotărâre.

51 Sub rezerva acestei precizări, trebuie amintit, în primul rând, că aplicarea principiului *ne bis in idem* este supusă unei duble condiții, și anume, pe de o parte, să existe o decizie anterioară definitivă (condiția „bis”) și, pe de altă parte, ca aceleași fapte să fie vizate de decizia anterioară și de procedurile sau de deciziile ulterioare (condiția „idem”) (Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 28).

52 În ceea ce privește, *primo*, condiția „idem”, aceasta impune ca faptele materiale să fie identice, iar nu numai similare. Prin identitatea faptelor materiale se înțelege un ansamblu de împrejurări concrete care decurg din evenimente care sunt în esență aceleași, în sensul că presupun existența aceluiași autor și a unei legături indisolubile între ele în timp și spațiu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctele 36 și 37).

53 În speță rezultă că, astfel cum a arătat chiar instanța de trimitere, cele două măsuri de suspendare aplicate societății Dual Prod sunt legate de fapte materiale identice, și anume cele care au fost constatate cu ocazia percheziției în incintele acestei societăți.

54 Împrejurarea că a doua măsură de suspendare, în discuție în litigiul principal, a fost dispusă pentru motivul că Dual Prod a dobândit calitatea de inculpat în cadrul unei proceduri penale nu este de natură să modifice o astfel de constatare din moment ce din dosarul prezentat Curții reiese că această procedură penală urmărește tocmai sancționarea aceluiași fapt care au fost constatate cu ocazia acestei percheziții.

55 În ceea ce privește, *secundo*, condiția „bis”, trebuie amintit că, pentru a se putea considera că o decizie a fost pronunțată definitiv cu privire la faptele care fac obiectul unei a doua proceduri, este

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

necesar nu numai ca această decizie să fi rămas definitivă, ci și ca ea să fi fost pronunțată în urma unei aprecieri a fondului cauzei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 29).

56 În speță, referitor, pe de o parte, la caracterul definitiv al deciziei prin care societății Dual Prod i-a fost aplicată prima măsură de suspendare, instanța de trimitere va trebui să se asigure, mai precis, că hotărârea judecătorească prin care a fost redusă la opt luni durata unei astfel de măsuri de suspendare dobândise, în orice caz, autoritate de lucru judecat la data la care a fost pronunțată a doua măsură de suspendare în privința societății Dual Prod.

57 Referitor, pe de altă parte, la condiția legată de aprecierea fondului cauzei, din jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului privind respectarea principiului *ne bis in idem* reiese că, atunci când o sancțiune a fost pronunțată de autoritatea competentă ca urmare a comportamentului imputat persoanei interesate, se poate considera în mod rezonabil că autoritatea competentă a efectuat în prealabil o apreciere a împrejurărilor cauzei și a caracterului ilicit al comportamentului persoanei interesate (a se vedea în acest sens Curtea EDO, 8 iulie 2019, Mihalache împotriva României, CE:ECHR:2019:0708JUD005401210, § 98).

58 Dacă, în urma unei examinări a condițiilor amintite la punctele 49-57 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere ar aprecia că articolul 50 din cartă se aplică litigiului principal, cumularea celor două măsuri de suspendare, în discuție în litigiul principal, ar constitui o restrângere a dreptului fundamental garantat de acest articol 50.

59 Cu toate acestea, o astfel de restrângere ar mai putea fi justificată în temeiul articolului 52 alineatul (1) din cartă (Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 40).

60 Într-o asemenea ipoteză, instanței de trimitere i-ar reveni, în al doilea rând, sarcina de a examina dacă toate condițiile în care articolul 52 alineatul (1) din cartă permite statelor membre să restrângă dreptul fundamental garantat de articolul 50 din aceasta sunt respectate în speță.

61 În această privință trebuie amintit că, potrivit articolului 52 alineatul (1) prima teză din cartă, orice restrângere a exercițiului drepturilor și al libertăților recunoscute de aceasta trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanța acestor drepturi și a acestor libertăți. Potrivit celei de a doua teze a acestui alineat (1), prin respectarea principiului proporționalității, pot fi impuse restrângeri ale drepturilor și ale libertăților menționate numai în cazul în care acestea sunt necesare și numai dacă răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și a libertăților celorlalți.

62 În ceea ce privește, *primo*, condițiile prevăzute la articolul 52 alineatul (1) prima teză din cartă, trebuie arătat, pe de o parte, că posibilitatea de a cumula cele două măsuri de suspendare, în discuție în litigiul principal, pare într-adevăr să fie prevăzută de lege, și anume la articolul 369 alineatul (3) literele b) și c) din Codul fiscal român.

63 Pe de altă parte, o astfel de posibilitate de a cumula procedurile și sancțiunile nu respectă substanța articolului 50 din cartă decât cu condiția ca reglementarea națională să nu permită urmărirea și sancționarea aceluiași fapt în temeiul aceleiași infracțiuni sau pentru urmărirea aceluiași obiectiv, ci să prevadă doar posibilitatea unui cumul al procedurilor și al sancțiunilor în temeiul unor reglementări diferite (Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 43). Reiese din dosarul prezentat Curții că această condiție nu pare să fie îndeplinită în speță.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

64 În ceea ce privește, *secundo*, condițiile prevăzute la articolul 52 alineatul (1) a doua teză din cartă, care nu sunt examinate de Curte decât pentru cazul în care instanța de trimitere ar aprecia că în speță sunt îndeplinite condițiile impuse de prima teză a acestei dispoziții, reiese mai întâi din dosarul prezentat Curții că reglementarea națională în discuție în litigiul principal urmărește, în general, să garanteze perceperea corectă a accizelor și să combată fraudă și abuzurile.

65 Având în vedere importanța acestui obiectiv de interes general, un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală poate să se justifice cu condiția ca aceste proceduri și aceste sancțiuni să vizeze, în vederea realizării unui asemenea obiectiv, scopuri complementare având ca obiect, dacă este cazul, aspecte diferite ale aceluiași comportament infracțional vizat (Hotărârea din 22 martie 2022, Nordzucker și alții, C-151/20, EU:C:2022:203, punctul 52).

66 În ceea ce privește principiul proporționalității, acesta din urmă impune ca cumulul de proceduri și de sancțiuni prevăzut de reglementarea națională să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor legitime urmărite de această reglementare, știut fiind că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare și că inconveniente cauzate de aceasta nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate (Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 48).

67 Referitor la caracterul strict necesar al unui asemenea cumul de proceduri și de sancțiuni, trebuie să se aprecieze, mai exact, dacă există norme clare și precise care să permită să se prevadă ce acte și omisiuni sunt susceptibile să facă obiectul unui cumul de proceduri și de sancțiuni, precum și coordonarea dintre diferitele autorități, dacă cele două proceduri au fost desfășurate într-un mod suficient de coordonat și de apropiat în timp și dacă sancțiunea eventual aplicată cu ocazia primei proceduri pe plan cronologic a fost luată în considerare la evaluarea celei de a doua sancțiuni, astfel încât sarcinile pentru persoanele în cauză ce rezultă dintr-un asemenea cumul să fie limitate la strictul necesar, iar ansamblul sancțiunilor aplicate să corespundă gravității încălcărilor săvârșite (Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 51 și jurisprudența citată).

68 În speță trebuie arătat printre altele că din dosarul prezentat Curții nu reiese că, în cadrul evaluării celei de a doua măsuri de suspendare aplicate societății Dual Prod, autoritatea administrativă competentă a ținut seama de gravitatea primei măsuri de suspendare care fusese deja aplicată acestei societăți, ceea ce este de natură să afecteze proporționalitatea acestei a doua măsuri de suspendare, în sensul articolului 52 din cartă.

69 Din considerațiile care precedă rezultă că, în cazul în care cele două măsuri de suspendare în discuție în litigiul principal trebuie considerate sancțiuni de natură penală, articolul 50 din cartă este susceptibil să se opună ca Dual Prod să facă obiectul celei de a doua măsuri de suspendare, a cărei legalitate este contestată în fața instanței de trimitere, aspect a cărui verificare este de competența acesteia din urmă.

70 În sfârșit, trebuie adăugat că, presupunând că instanța de trimitere consideră că cel puțin una dintre cele două măsuri de suspendare în discuție în litigiul principal nu constituie o sancțiune penală, în scopul aplicării articolului 50 din cartă, și că, prin urmare, acest articol nu poate, în niciun caz, să se opună cumulului acestor două sancțiuni, nu ar fi mai puțin adevărat că, astfel cum a arătat Comisia, pronunțarea celei de a doua măsuri de suspendare ar trebui să respecte principiul proporționalității, ca principiu general al dreptului Uniunii.

71 Acest principiu impune statelor membre să recurgă la mijloace care, permițând în același timp atingerea în mod eficient a obiectivului urmărit de dreptul intern, nu trebuie să depășească ceea ce este

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

necesar și aduc atingere cât mai puțin posibil obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația Uniunii în cauză. Jurisprudența Curții precizează în această privință că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare și că inconveniente cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate (Hotărârea din 13 noiembrie 1990, Fedesa și alții, C-331/88, EU:C:1990:391, punctul 13, precum și Hotărârea din 13 ianuarie 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, punctul 35 și jurisprudența citată).

72 În această privință, împrejurarea că o măsură de suspendare a unei autorizații de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor, aplicată unei persoane juridice bănuite de încălcarea normelor care asigură perceperea corectă a accizelor, continuă să își producă efectele pe tot parcursul procedurii penale desfășurate împotriva acestei persoane juridice, chiar și atunci când această procedură a depășit deja o durată rezonabilă, este susceptibilă să indice o atingere disproporționată adusă dreptului legitim al respectivei persoane juridice de a-și desfășura activitatea antreprenorială.

73 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că articolul 50 din cartă trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca o sancțiune de natură penală pentru încălcări ale reglementării privind produsele supuse accizelor să fie aplicată unei persoane juridice care a făcut deja, pentru aceleași fapte, obiectul unei sancțiuni de natură penală rămase definitive, cu condiția ca:

- posibilitatea de a cumula aceste două sancțiuni fie prevăzută de lege;
- reglementarea națională să nu permită urmărirea și sancționarea acelorași fapte în temeiul aceleiași infracțiuni sau pentru urmărirea aceluiași obiectiv, ci să prevadă doar posibilitatea unui cumul de proceduri și de sancțiuni în temeiul unor reglementări diferite;
- aceste proceduri și aceste sancțiuni să vizeze scopuri complementare având ca obiect, dacă este cazul, aspecte diferite ale aceluiași comportament infracțional vizat;
- să existe norme clare și precise care să permită să se prevadă actele și omisiunile care pot face obiectul unui cumul de proceduri și de sancțiuni, precum și coordonarea dintre diferitele autorități, cele două proceduri să fi fost desfășurate într-un mod suficient de coordonat și de apropiat în timp și sancțiunea eventual aplicată cu ocazia primei proceduri pe plan cronologic să fi fost luată în considerare la evaluarea celei de a doua sancțiuni, astfel încât sarcinile pentru persoanele în cauză ce rezultă dintr-un asemenea cumul să fie limitate la strictul necesar, iar ansamblul sancțiunilor aplicate să corespundă gravității încălcărilor săvârșite.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

74 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Articolul 48 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca o autorizație de funcționare ca antrepozit fiscal de produse supuse accizelor să fie suspendată administrativ până la finalizarea unei proceduri penale, pentru simplul motiv că titularul acestei autorizații a dobândit calitatea de inculpat în**

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

**cadrul acestei proceduri penale, dacă această suspendare constituie o sancțiune de natură penală.**

**2) Articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca o sancțiune de natură penală pentru încălcări ale reglementării privind produsele supuse accizelor să fie aplicată unei persoane juridice care a făcut deja, pentru aceleași fapte, obiectul unei sancțiuni de natură penală rămase definitive, cu condiția ca:**

- posibilitatea de a cumula aceste două sancțiuni fie prevăzută de lege;**
- reglementarea națională să nu permită judecarea și sancționarea aceluiași fapt în temeiul aceleiași infracțiuni sau pentru urmărirea aceluiași obiectiv, ci să prevadă doar posibilitatea unui cumul de proceduri și de sancțiuni în temeiul unor reglementări diferite;**
- aceste proceduri și aceste sancțiuni să vizeze scopuri complementare având ca obiect, dacă este cazul, aspecte diferite ale aceluiași comportament infracțional vizat;**
- să existe norme clare și precise care să permită să se prevadă actele și omisiunile care pot face obiectul unui cumul de proceduri și de sancțiuni, precum și coordonarea dintre diferitele autorități, cele două proceduri să fi fost desfășurate într-un mod suficient de coordonat și de apropiat în timp și sancțiunea eventual aplicată cu ocazia primei proceduri pe plan cronologic să fi fost luată în considerare la evaluarea celei de a doua sancțiuni, astfel încât sarcinile pentru persoanele în cauză ce rezultă dintr-un asemenea cumul să fie limitate la strictul necesar, iar ansamblul sancțiunilor aplicate să corespundă gravității încălcărilor săvârșite.**