

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

Cauza C-97 din 2021 MV-98. Ne emiterea bonului fiscal. Posibilitatea existenței a mai multor sancțiuni și proporționalitatea pedepsei.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

4 mai 2023

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – Neemiterea unui bon fiscal – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolul 50 – Principiul ne bis in idem – Cumul de sancțiuni administrative de natură penală pentru aceeași faptă – Articolul 49 alineatul (3) – Proporționalitatea pedepselor – Articolul 47 – Dreptul la o cale de atac efectivă – Întinderea controlului jurisdicțional referitor la executarea provizorie a unei sancțiuni”

În cauza C-97/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad – Blagoevgrad (Tribunalul Administrativ din Blagoevgrad, Bulgaria), prin decizia din 12 februarie 2021, primită de Curte la 16 februarie 2021, în procedura

MV-98

împotriva

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti” – Sofia v Glavna direktsia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii P. G. Xuereb, T. von Danwitz (raportor), A. Kumin și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul bulgar, de M. Georgieva și L. Zaharieva, în calitate de agenți;

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

- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de D. Drambozova, C. Giolito și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a articolului 47, a articolului 49 alineatul (3) și a articolului 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între MV-98, pe de o parte, și Nachalnik na otdel „Operativni deynosti” – Sofia v Glavna direktsia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (șeful diviziei „Activități operaționale” – orașul Sofia, Direcția generală control fiscal din cadrul Administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria), pe de altă parte, în legătură cu o măsură de sigilare a unei unități comerciale în care MV-98 vânduse un pachet de țigări fără să elibereze un bon fiscal.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, este supusă la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.
- 4 Articolul 273 din această directivă prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu

genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul bulgar

Legea privind TVA-ul

- 5 Articolul 118 alineatul (1) din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 21 iulie 2006 (DV nr. 63 din 4 august 2006, p. 8), în versiunea aplicabilă faptelor în discuție în litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„Orice persoană înregistrată sau neînregistrată în sensul prezentei legi este obligată să înregistreze și să consemneze în scris livrările și vânzările pe care le-a realizat într-o unitate comercială, emițând un bon fiscal de la un dispozitiv fiscal (bon fiscal) sau o chitanță de la un sistem integrat automat de gestionare a tranzacțiilor (bon de sistem), indiferent dacă se solicită un alt document fiscal. Destinatarul trebuie să primească bonul fiscal sau bonul de sistem și să îl păstreze până la părăsirea unității.”

- 6 Articolul 185 alineatele (1) și (2) din această lege prevede:

„(1) Neemiterea unui document justificativ în temeiul articolului 118 alineatul (1) se pedepsește cu amendă – în cazul persoanelor fizice care nu sunt comercianți, între 100 și 500 de leva bulgărești [BGN], sau cu sancțiune pecuniară – în cazul persoanelor juridice și al comercianților individuali, între 500 și 2 000 BGN.

În afara cazurilor prevăzute la alineatul (1), săvârșirea sau permiterea săvârșirii unei încălcări a articolului 118 sau a unei dispoziții de punere în aplicare a acestuia se pedepsește cu amendă – în cazul persoanelor fizice care nu sunt comercianți, între 300 și 1 000 BGN, sau cu sancțiune pecuniară – în cazul persoanelor juridice și al comercianților individuali, între 3 000 și 10 000 BGN. În cazul în care încălcarea nu generează neraportarea de venituri, se aplică sancțiunile prevăzute la alineatul (1).”

- 7 Articolul 186 din legea menționată prevede:

„(1) Măsura administrativă coercitivă a sigilării unității comerciale pentru o durată maximă de 30 de zile se dispune, indiferent de amenzi și sancțiunile pecuniare prevăzute, împotriva persoanelor care:

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

1. nu respectă procedura sau modul de:

a) emitere a unui document de vânzare corespunzător, în conformitate cu procedura stabilită pentru livrări/vânzări;

[...]

(3) Măsura administrativă coercitivă prevăzută la alineatul (1) se aplică prin intermediul unei somații motivate a organului competent pentru colectarea veniturilor sau de către un funcționar abilitat de către acesta.

(4) Calea de atac împotriva somației menționate la alineatul (3) urmează procedura prevăzută de Codul de procedură administrativă.”

8 Articolul 187 alineatele (1) și (4) din aceeași lege are următorul cuprins:

„(1) În cazul dispunerii măsurii administrative coercitive prevăzute la articolul 186 alineatul (1), se interzice și accesul la unitatea sau la unitățile comerciale ale persoanei, iar bunurile prezente în aceste unități și în depozitele adiacente se ridică de persoană sau de mandatarul acesteia. Măsura este aplicabilă unității sau unităților în care au fost constatate încălcările, inclusiv în cazul gestionării unității sau a unităților de către un terț la momentul sigilării, dacă acest terț știe că unitatea va fi sigilată. Agenția Națională a Veniturilor Publice publică pe pagina sa de internet listele unităților comerciale care trebuie sigilate și localizarea acestora. Se consideră că persoana este informată de sigilarea unității în cazul afișării pe unitate a unui anunț de sigilare sau în cazul publicării pe pagina de internet a administrației veniturilor a informațiilor privind unitatea comercială care trebuie sigilată și localizarea acesteia.

[...]

(4) La cererea contravenientului și cu condiția ca acesta să facă dovada plății în totalitate a amenzii sau a sancțiunii pecuniare, autoritatea pune capăt măsurii administrative coercitive pe care a impus-o. Înlăturarea sigiliului este subordonată unei obligații de cooperare din partea contravenientului. În caz de recidivă, înlăturarea sigiliului de pe unitate nu este permisă înainte de expirarea unui termen de o lună de la sigilarea acesteia.”

9 Potrivit articolului 188 din Legea privind TVA-ul:

„Măsura administrativă coercitivă prevăzută la articolul 186 alineatul (1) este supusă executării provizorii în condițiile prevăzute de Codul de procedură administrativă.”

10 Articolul 193 din această lege prevede:

„(1) Constatarea încălcărilor prezentei legi și ale actelor normative de aplicare a acesteia, adoptarea și executarea sancțiunilor administrative, precum și exercitarea căilor de atac sunt reglementate de Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative.

(2) Actele privind încălcarea se întocmesc de către serviciile de venituri, iar deciziile prin care se aplică sancțiuni administrative sunt adoptate de directorul executiv al Agenției Naționale a Veniturilor Publice sau de funcționarul abilitat în acest scop.”

Codul de procedură administrativă

11 În temeiul articolului 6 alineatul (5) din Administrativnoprotsetsualen kodeks (Codul de procedură administrativă) (DV nr. 30 din 11 aprilie 2006), în versiunea aplicabilă faptelor în discuție în litigiul principal, autoritățile administrative trebuie să se abțină de la adoptarea de acte și comportamente care pot cauza prejudicii vădit disproporționate față de scopul urmărit.

12 Articolul 60 din acest cod prevede:

„(1) Actul administrativ include o ordonanță privind executarea sa provizorie, în cazul în care viața sau sănătatea cetățenilor o impune, în vederea protejării intereselor deosebit de importante ale statului sau ale publicului, în cazul în care executarea deciziei riscă să fie împiedicată sau îngreunată în mod considerabil ori în cazul în care întârzierea în executare riscă să cauzeze un prejudiciu grav sau dificil de reparat ori la cererea uneia dintre părți – pentru a proteja unul dintre interesele sale deosebit de importante. În această din urmă ipoteză, autoritatea administrativă solicită garanția corespunzătoare.

(2) Ordonanța de executare provizorie se motivează.

[...]

(5) Ordonanța prin care se autorizează sau se refuză executarea provizorie poate face obiectul unei căi de atac prin intermediul autorității administrative în fața instanței, în termen de trei zile de la data notificării ordonanței, indiferent dacă actul administrativ a făcut sau nu a făcut obiectul unei căi de atac.

(6) Calea de atac se examinează fără întârziere în camera de consiliu fără notificarea către părți a copiilor căii de atac. Calea de atac nu suspendă executarea provizorie, însă instanța poate suspenda executarea provizorie până la soluționarea definitivă a căii de atac.

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

(7) Atunci când anulează ordonanța atacată, instanța se pronunță pe fond. În cazul în care executarea provizorie este anulată, autoritatea administrativă restabilește situația anterioară executării.

(8) Ordonanța instanței poate face obiectul unei căi de atac.”

13 În temeiul articolului 128 alineatul (1) punctul 1 din codul menționat, instanțele administrative sunt competente să soluționeze cauze având ca obiect printre altele reformarea sau anularea actelor administrative.

14 Articolul 166 din același cod, intitulat „Suspendarea executării actului administrativ”, prevede la alineatele (1) și (2):

„(1) Calea de atac suspendă executarea actului administrativ.

(2) În fiecare etapă a procesului, până în momentul în care hotărârea rămâne definitivă, instanța poate, la cererea reclamantului, să suspende executarea provizorie, autorizată printr-o ordonanță definitivă a autorității care a emis actul, în conformitate cu articolul 60 alineatul (1), în cazul în care executarea provizorie poate cauza reclamantului un prejudiciu grav sau dificil de reparat. [...]”

Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative

15 Potrivit articolului 22 din Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative) (DV nr. 92 din 28 noiembrie 1969), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative”), se pot aplica măsuri administrative coercitive pentru a evita și a pune capăt contravențiilor, precum și pentru a evita și a elimina consecințele prejudiciabile ale acestora.

16 Articolul 27 alineatele (1), (2), (4) și (5) din această lege prevede:

(1) Sancțiunea administrativă se stabilește în conformitate cu dispozițiile prezentei legi în limitele prevăzute pentru încălcarea săvârșită.

(2) La stabilirea sancțiunii se ține seama de gravitatea încălcării, de motivele săvârșirii acesteia și de celelalte circumstanțe atenuante și agravante, precum și de situația patrimonială a autorului.

[...]

(4) Cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 15 alineatul (2), nu este permisă înlocuirea sancțiunilor aferente încălcărilor cu sancțiuni de o natură mai ușoară.

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

(5) Nu este permisă nici stabilirea sancțiunii sub quantumul minim prevăzut al sancțiunilor reprezentate de amendă sau de privarea temporară de dreptul de a exercita o anumită profesie sau activitate.”

- 17 În conformitate cu articolul 59 din legea menționată, decizia de sancționare administrativă poate face obiectul unei căi de atac la Rayonen sad (Tribunalul de Raion) în termen de o săptămână de la notificarea sa.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 18 MV-98, care are ca activitate principală cumpărarea și revânzarea de bunuri, precum țigările, exploatează în acest scop o unitate comercială în Gotse Delchev (Bulgaria).
- 19 La 9 octombrie 2019, cu ocazia unui control efectuat în această unitate comercială, administrația fiscală bulgară a constatat că MV-98 omisese să înregistreze vânzarea unui pachet de țigări în valoare de 5,20 BGN (aproximativ 2,60 euro) și să elibereze bonul fiscal aferent acestei vânzări. În acest sens, a fost întocmit un act de constatare a unei contravenții potrivit articolului 118 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul.
- 20 Administrația fiscală, pe de o parte, în conformitate cu articolul 185 din Legea privind TVA-ul, a aplicat o sancțiune pecuniară societății MV-98 și, pe de altă parte, în temeiul articolului 186 din aceeași lege, a adoptat o măsură administrativă coercitivă de sigilare a unității în cauză pentru o durată de 14 zile. Această din urmă măsură era însoțită de o autorizație de executare provizorie pronunțată prin ordonanță în temeiul articolului 60 din Codul de procedură administrativă, administrația respectivă apreciind că această executare provizorie era indispensabilă în vederea protejării intereselor statului și în special pe cele ale trezoreriei publice.
- 21 MV-98 a introdus la instanța de trimitere o acțiune împotriva măsurii de sigilare, susținând că aceasta era disproporționată având în vedere valoarea minimă a vânzării incriminate și faptul că era vorba despre prima sa încălcare a articolului 118 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul.
- 22 După ce a constatat că Legea privind TVA-ul transpune dispozițiile Directivei TVA și constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii, instanța de trimitere ridică problema conformității cu articolul 50 din cartă a regimului instituit prin articolele 185 și 186 din legea menționată.

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

- 23 În această privință, instanța de trimitere arată că, în cazul încălcării articolului 118 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, aceasta prevede nu numai, la articolul 185, aplicarea unei sancțiuni pecuniare, ci și, la articolul 186, obligația de a pronunța, pentru aceleași fapte, o măsură coercitivă de sigilare a unității în cauză. Această instanță adaugă că atât sancțiunea pecuniară, cât și sigilarea au un caracter penal, în sensul articolului 50 din cartă și al jurisprudenței Curții, în special al Hotărârii din 5 iunie 2012, Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319). În plus, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) ar fi recunoscut de asemenea un caracter represiv sigilării.
- 24 Or, sancțiunea pecuniară și sigilarea ar fi pronunțate la finalul unor proceduri distincte și autonome. În plus, deși sunt supuse căilor de atac, aceste două măsuri ar fi de competența unor instanțe diferite, și anume Tribunalul de Raion pentru sancțiunea pecuniară și Tribunalul Administrativ pentru sigilare. Instanța de trimitere arată, în această privință, că normele de procedură bulgare nu prevăd posibilitatea de a suspenda o procedură până la închiderea celeilalte, astfel încât nu ar exista un mecanism de coordonare care să permită garantarea respectării cerinței proporționalității în raport cu gravitatea infracțiunii săvârșite. Astfel, regimul instituit la articolele 185 și 186 din Legea privind TVA-ul nu ar îndeplini criteriile stabilite în jurisprudența Curții, în special în Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197).
- 25 În sfârșit, instanța de trimitere ridică problema dacă controlul jurisdicțional care poate fi aplicat ordonanței de executare provizorie a unei măsuri de sigilare îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 47 din cartă. În această privință, ea explică faptul că instanța sesizată cu o acțiune împotriva unei astfel de ordonanțe nu poate reexamina faptele, acestea fiind considerate stabilite din moment ce figurează în procesul-verbal întocmit de administrația fiscală cu privire la controlul efectuat în unitatea comercială. Astfel, instanța sesizată nu ar putea decât să efectueze o evaluare comparativă între protecția intereselor statului și riscul unui prejudiciu grav sau dificil de reparat pentru persoana în cauză.
- 26 În aceste condiții, Administrativen sad – Blagoevgrad (Tribunalul Administrativ din Blagoevgrad, Bulgaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- 1) Articolul 273 din [Directiva TVA] și articolul 50 din [cartă] trebuie interpretate în sensul că permit o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal în temeiul căreia se pot cumula, împotriva aceleiași persoane, o procedură administrativă de dispunere a unei măsuri administrative coercitive și o procedură administrativă cu caracter penal de impunere a unei sancțiuni pecuniare pentru aceeași faptă care constă în neînregistrarea și

neținerea evidenței vânzării de mărfuri prin emiterea unui document justificativ privind vânzarea?

În cazul unui răspuns afirmativ, articolul 273 din [Directiva TVA] și articolul 52 alineatul (1) din [cartă] trebuie interpretate în sensul că nu permit o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal în temeiul căreia se pot cumula, împotriva aceleiași persoane, o procedură administrativă de dispunere a unei măsuri administrative coercitive și o procedură administrativă cu caracter penal de impunere a unei sancțiuni pecuniare pentru aceeași faptă care constă în neînregistrarea și neținerea evidenței vânzării de mărfuri prin emiterea unui document justificativ privind vânzarea, ținând seama de faptul că această reglementare nu impune, în același timp, autorităților competente pentru desfășurarea ambelor proceduri și instanțelor obligația de asigurare a unei aplicări eficiente a principiului proporționalității, având în vedere severitatea tuturor măsurilor cumulate în raport cu gravitatea încălcării concrete?

- 2) În cazul în care aplicabilitatea articolului 50 și a articolului 52 alineatul (1) din [cartă] nu se confirmă în speță, articolul 273 din [Directiva TVA] și articolul 49 alineatul (3) din cartă trebuie interpretate în sensul că nu permit o reglementare națională precum articolul 186 alineatul (1) din [Legea privind TVA-ul], care prevede, împotriva aceleiași persoane, pentru aceeași faptă care constă în neînregistrarea și neținerea evidenței vânzării de mărfuri prin emiterea unui document justificativ privind vânzarea, pe lângă impunerea unei sancțiuni pecuniare în temeiul articolului 185 alineatul (2) din [legea menționată], dispunerea măsurii administrative coercitive de «sigilare a unității comerciale» pentru o durată de 30 de zile?
- 3) Articolul 47 primul paragraf din [cartă] trebuie interpretat în sensul că permite măsuri introduse de legiuitorul național pentru a garanta interesul prevăzut la articolul 273 din [Directiva TVA], precum executarea provizorie a măsurii administrative coercitive de «sigilare a unității comerciale» pentru o durată de 30 de zile, în scopul protejării unui interes public prezumat, în timp ce protecția jurisdicțională se limitează la aprecierea unui interes privat opus, comparabil?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 27 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 273 din Directiva TVA și articolul 50 din cartă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia unui

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

contribuabil i se poate aplica, pentru aceeași încălcare a unei obligații fiscale și în urma unor proceduri distincte și autonome, o măsură de sancțiune pecuniară și o măsură de sigilare a unei unități comerciale, acestea putând face obiectul unei căi de atac în fața unor instanțe diferite.

Cu privire la admisibilitate

- 28 Comisia arată că prima întrebare este inadmisibilă pentru motivul că cererea de decizie preliminară nu îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții, întrucât, în ceea ce privește sancțiunea pecuniară aplicată reclamantei din litigiul principal, instanța de trimitere nu ar stabili cadrul juridic și factual al litigiului principal într-un mod suficient de precis.
- 29 Potrivit articolului 94 literele (a) și (b) din Regulamentul de procedură, o cerere de decizie preliminară trebuie să cuprindă „o expunere sumară a obiectului litigiului, precum și a faptelor pertinente, astfel cum au fost constatate de instanța de trimitere, sau cel puțin o expunere a circumstanțelor factuale pe care se întemeiază întrebările”, precum și „conținutul dispozițiilor naționale care ar putea fi aplicate în speță și, dacă este cazul, jurisprudența națională pertinentă”.
- 30 Potrivit jurisprudenței Curții, informațiile conținute în deciziile de trimitere sunt destinate nu numai să permită acestora să dea răspunsuri utile, ci și să ofere guvernelor statelor membre, precum și celorlalte părți interesate posibilitatea de a prezenta observații, conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene. Trebuie să se vegheze ca această posibilitate să fie menținută, ținând seama de faptul că, în temeiul acestui articol, părților interesate le sunt notificate numai deciziile de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punctul 20 și jurisprudența citată).
- 31 În speță, cererea de decizie preliminară conține o expunere a obiectului litigiului principal și a faptelor pertinente și prezintă dispozițiile naționale relevante, inclusiv pe cele referitoare la sancțiunea pecuniară aplicată în cazul încălcării articolului 118 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul.
- 32 În plus, din observațiile prezentate de guvernele statelor membre care au participat la procedura preliminară, precum și de Comisie rezultă că informațiile cuprinse în cererea de decizie preliminară le-au permis să adopte în mod util o poziție cu privire la întrebarea adresată.
- 33 În aceste condiții, prima întrebare este admisibilă.

Cu privire la fond

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

- 34 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, sancțiunile administrative aplicate de administrațiile fiscale naționale în materie de TVA constituie o punere în aplicare a articolelor 2 și 273 din Directiva TVA și, așadar, a dreptului Uniunii, în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă. Prin urmare, acestea trebuie să respecte dreptul fundamental garantat la articolul 50 din aceasta din urmă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 mai 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punctul 26 și jurisprudența citată).
- 35 În această privință, articolul 50 din cartă prevede că „[n]imeni nu poate fi judecat sau condamnat pentru o infracțiune pentru care a fost deja achitat sau condamnat în cadrul Uniunii, prin hotărâre judecătorească definitivă, în conformitate cu legea”. Astfel, principiul *ne bis in idem* interzice cumulul atât de procese penale, cât și de sancțiuni care prezintă 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).
- 36 În speță, este cert că măsurile în discuție în litigiul principal au fost aplicate aceleiași societăți, și anume reclamanta din litigiul principal, și pentru aceeași faptă, și anume o vânzare de țigări care nu a fost înregistrată și consemnată prin eliberarea unui bon fiscal. În plus, din indicațiile furnizate atât de instanța de trimitere, cât și de guvernul bulgar reiese că aceste măsuri au fost impuse în urma unor proceduri distincte și autonome.
- 37 În acest context, pentru a stabili aplicabilitatea articolului 50 din cartă, trebuie să se examineze și dacă măsurile în cauză, și anume sancțiunea pecuniară, impusă în temeiul articolului 185 din Legea privind TVA-ul, și sigilarea unității comerciale a reclamantei din litigiul principal, impusă în temeiul articolului 186 din aceeași lege, pot fi calificate drept „sancțiuni care prezintă o natură penală”.
- *Cu privire la natura penală a măsurilor în discuție în litigiul principal*
- 38 În ceea ce privește aprecierea naturii penale a procedurilor și a sancțiunilor în cauză, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, sunt pertinente trei criterii. 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 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 39 Deși este de competența instanței de trimitere să aprecieze, în lumina acestor criterii, dacă procedurile și sancțiunile administrative în cauză prezintă o natură penală în sensul articolului 50 din cartă, Curtea, pronunțându-se asupra unei trimiteri preliminare, poate totuși oferi precizări destinate să orienteze această

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

instanță în interpretarea pe care o va efectua (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 27 și jurisprudența citată).

- 40 În speță, în ceea ce privește primul criteriu, din indicațiile instanței de trimitere reiese că procedurile și măsurile în discuție în litigiul principal sunt calificate în dreptul intern drept administrative.
- 41 Totuși, aplicarea articolului 50 din cartă 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 prezentând o natură penală în temeiul celorlalte două criterii vizate la punctul 38 din prezenta hotărâre. Astfel, un asemenea caracter poate decurge din însăși natura încălcării în discuție și din gradul de severitate a sancțiunilor pe care aceasta le poate determina [a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 30), și Hotărârea din 22 iunie 2021, Latvijas Republikas Saeima (Puncte de penalizare), C-439/19, EU:C:2021:504, punctul 88].
- 42 În ceea ce privește al doilea criteriu, referitor la natura însăși a faptei ilicite, acesta presupune să se verifice dacă măsura în discuție urmărește în special o finalitate represivă, fără ca simpla împrejurare că aceasta urmărește și o finalitate preventivă să fie de natură să îi înlăture calificarea de 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 în cauză nu prezintă 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 și jurisprudența citată].
- 43 În speță, din decizia de trimitere reiese că ambele măsuri în discuție în litigiul principal urmăresc obiective de descurajare și de sancționare a încălcărilor în materie de TVA.
- 44 Deși, în observațiile lor scrise, guvernele bulgar și polonez au susținut că finalitatea măsurii de sigilare era conservatorie, iar nu represivă, trebuie totuși să se arate că, potrivit informațiilor furnizate de instanța de trimitere, această măsură nu urmărește nici să permită recuperarea creanțelor fiscale sau strângerea de probe, nici să împiedice disimularea acestora din urmă. Astfel cum o demonstrează articolul 22 din Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative, măsura menționată urmărește să pună capăt contravențiilor săvârșite și să prevină apariția unor noi încălcări, împiedicând comerciantul în cauză să își exploateze unitatea comercială. În această privință, instanța de trimitere precizează că măsura de sigilare urmărește o finalitate atât preventivă, cât și represivă, în măsura în care

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

urmărește de asemenea să descurajeze persoanele în cauză să încalce obligația prevăzută la articolul 118 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul.

- 45 În ceea ce privește al treilea criteriu, și anume gradul de severitate a măsurilor în discuție în litigiul principal, trebuie să se constate, astfel cum a arătat Comisia în observațiile sale scrise, că măsurile menționate par să prezinte, fiecare, un grad de severitate ridicat.
- 46 În această privință, trebuie precizat că gradul de severitate este apreciat în funcție de pedeapsa maximă prevăzută de dispozițiile relevante (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții EDO din 9 octombrie 2003, Ezech și Connors împotriva Regatului Unit, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, § 120).
- 47 Or, sigilarea pentru o perioadă de până la 30 de zile ar putea fi calificată drept severă, în special pentru un comerciant individual care nu dispune decât de o singură unitate comercială, din moment ce îl împiedică în special să își exercite activitatea și îl privează astfel de veniturile sale.
- 48 În ceea ce privește sancțiunea pecuniară, faptul că cuantumul acesteia, pentru o primă încălcare, nu poate fi mai mic de 500 BGN (aproximativ 250 de euro) și poate ajunge până la 2 000 BGN (aproximativ 1 000 de euro), precum și raportul dintre TVA-ul eludat cu privire la vânzarea pachetului de țigări în discuție în litigiul principal, și anume o sumă mai mică de 1 BGN (aproximativ 0,50 de euro), și sancțiunea pronunțată, care, potrivit indicațiilor guvernului bulgar, s-ar ridica la 500 BGN (aproximativ 250 de euro), dovedesc caracterul sever al respectivei sancțiuni.
- 49 În acest context, dacă, astfel cum reiese din indicațiile instanței de trimitere, măsurile în discuție în litigiul principal trebuie să fie calificate drept sancțiuni cu caracter penal, ar trebui să se considere că cumulul acestor sancțiuni determină o restrângere a dreptului fundamental garantat la articolul 50 din cartă.
- *Cu privire la justificarea unei eventuale restrângeri a dreptului fundamental garantat la articolul 50 din cartă*
- 50 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o restrângere a dreptului fundamental garantat la articolul 50 din cartă poate fi justificată în temeiul articolului 52 alineatul (1) din aceasta (Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 51 Conform articolului 52 alineatul (1) prima teză din cartă, orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute de aceasta trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanța acestor drepturi și libertăți. Potrivit celei de a doua teze a alineatului menționat, prin respectarea principiului

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

proporționalității, pot fi impuse restrângeri ale drepturilor și 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 libertăților celorlalți.

- 52 În speță, în ceea ce privește, în primul rând, condiția potrivit căreia orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute de cartă trebuie să fie prevăzută de lege, condiția menționată este îndeplinită din moment ce Legea privind TVA-ul prevede în mod expres, în cazul încălcării articolului 118 alineatul (1) din aceasta, aplicarea cumulată a unei sancțiuni pecuniare și a unei sigilări a unității comerciale în cauză.
- 53 În ceea ce privește, în al doilea rând, respectarea substanței dreptului fundamental garantat la articolul 50 din cartă, din jurisprudența Curții reiese că un astfel de cumul trebuie, în principiu, să fie supus unor condiții stabilite limitativ, asigurând astfel că dreptul garantat la acest articolul 50 nu este repus în discuție ca atare [a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 43)].
- 54 În această privință, este necesar să se constate că un cumul automat, care nu ar fi supus niciunei condiții stabilite limitativ, nu poate fi considerat ca respectând substanța acestui drept.
- 55 În speță, din indicațiile instanței de trimitere și ale guvernului bulgar reiese că cumulul celor două măsuri prevăzute la articolul 185 și, respectiv, la articolul 186 din Legea privind TVA-ul pare să aibă un caracter automat, administrația fiscală fiind obligată, în ipoteza în care a fost săvârșită una și aceeași încălcare a articolului 118 alineatul (1) din această lege, să aplice în mod sistematic și una, și cealaltă dintre aceste măsuri. Un astfel de cumul nu pare, așadar, supus unor condiții stabilite limitativ, în sensul jurisprudenței menționate la punctul 53 din prezenta hotărâre, astfel încât reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu pare să cuprindă cadrul necesar pentru a garanta respectarea substanței dreptului prevăzut la articolul 50 din cartă.
- 56 În ceea ce privește, în al treilea rând, respectarea principiului proporționalității, trebuie amintit că acesta impune ca cumulul de proceduri și de sancțiuni prevăzut de o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor legitime urmărite de această reglementare, fiind stabilit că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare, iar inconveniente cauzate de aceasta nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate (Hotărârea din 5 mai 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punctul 34 și jurisprudența citată).

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

- 57 În această privință, Curtea a precizat că o astfel de reglementare națională trebuie să prevadă norme clare și precise care, mai întâi, permit justițiabilului să prevadă care acte și omisiuni pot face obiectul unui astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni, apoi, asigură o coordonare a procedurilor în scopul reducerii la strictul necesar a sarcinii suplimentare pe care o presupune un cumul de proceduri de natură penală care sunt desfășurate în mod independent și, în sfârșit, permit să se garanteze că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate corespunde gravității infracțiunii vizate (Hotărârea din 5 mai 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 58 În speță, deși este cert că măsuri precum cele în discuție în litigiul principal urmăresc să asigure colectarea în mod corect a TVA-ului și să prevină evaziunea, care sunt obiective de interes general prevăzute la articolul 273 din Directiva TVA, și că dispozițiile vizate din Legea privind TVA-ul sunt apte să atingă aceste obiective și sunt în același timp suficient de clare și de precise, va reveni totuși instanței de trimitere sarcina de a examina dacă dispozițiile menționate asigură o coordonare a procedurilor care să permită atât reducerea la strictul necesar a sarcinii suplimentare pe care o presupune cumulul măsurilor impuse, cât și să garanteze că severitatea ansamblului acestor măsuri corespunde gravității încălcării vizate.
- 59 Astfel, în ceea ce privește coordonarea procedurilor, trebuie arătat că, deși administrația fiscală este obligată, în temeiul articolului 6 alineatul (5) din Codul de procedură administrativă și, respectiv, al articolului 27 alineatul (2) din Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative, să respecte principiul proporționalității atunci când aplică sancțiunile prevăzute la articolele 185 și 186 din Legea privind TVA-ul, reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu o autorizează totuși nici să se sustragă de la obligația de a impune și una, și cealaltă dintre aceste sancțiuni, ținând seama de caracterul automat al cumulului evocat la punctul 55 din prezenta hotărâre, nici să suspende una dintre proceduri până la închiderea celeilalte. Din informațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că această reglementare nu permite nici efectuarea de către această administrație a unei aprecieri globale a proporționalității sancțiunilor cumulate.
- 60 În plus, deși articolul 187 alineatul (4) din Legea privind TVA-ul permite contravenientului să pună capăt anticipat măsurii de sigilare prin achitarea voluntară a sumei impuse cu titlu de sancțiune pecuniară, nimic nu obligă administrația fiscală să pronunțe această sancțiune în timpul executării sigilării. În speță, în cauza principală, sancțiunea pecuniară nu a fost pronunțată decât după mai multe luni de la executarea sigilării, care a putut, așadar, să își epuizeze între timp toate efectele.

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

- 61 În sfârșit, deși măsurile prevăzute la articolul 185 și, respectiv, la articolul 186 din Legea privind TVA-ul pot face obiectul unor căi de atac, acestea trebuie exercitate în fața unor instanțe diferite, și anume Tribunalul de Raion pentru sancțiunea pecuniară și Tribunalul Administrativ pentru sigilare. Or, instanța de trimitere precizează în esență că reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu prevede o procedură care să asigure coordonarea necesară între aceste căi de atac sau între aceste instanțe și că acestea din urmă trebuie să efectueze, fiecare, o apreciere autonomă a proporționalității măsurilor care le sunt deduse judecății.
- 62 În ceea ce privește aspectul dacă dispozițiile în discuție în litigiul principal permit să se garanteze că severitatea ansamblului măsurilor pronunțate corespunde gravității încălcării în cauză, trebuie amintit că, în speță, fiecare dintre măsurile aplicate reclamantei din litigiul principal pare să prezinte în mod intrinsec un grad de severitate ridicat, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 47 și 48 din prezenta hotărâre. În consecință, se pare că efectul cumulat al acestor măsuri poate depăși gravitatea încălcării săvârșite de reclamanta din litigiul principal și poate contraveni cerințelor principiului proporționalității, astfel cum au fost amintite la punctele 56 și 57 din prezenta hotărâre, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.
- 63 Astfel, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 273 din Directiva TVA și articolul 50 din cartă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia unui contribuabil i se poate aplica, pentru aceeași încălcare a unei obligații fiscale și în urma unor proceduri distincte și autonome, o măsură de sancțiune pecuniară și o măsură de sigilare a unei unități comerciale, acestea fiind supuse căilor de atac în fața unor instanțe diferite, în măsura în care reglementarea menționată nu asigură o coordonare a procedurilor care să permită reducerea la strictul necesar a sarcinii suplimentare pe care o presupune cumulul măsurilor menționate și nu permite să se garanteze că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate corespunde gravității încălcării în cauză.

Cu privire la a doua întrebare

- 64 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la a treia întrebare

- 65 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 47 primul paragraf din cartă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia instanța sesizată cu o cale de atac împotriva unei autorizații de executare provizorie a unei măsuri de sigilare a unei unități comerciale, care pune în aplicare articolul 273 din Directiva

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

TVA, nu este abilitată decât să aprecieze existența unui eventual risc de prejudiciu grav sau dificil de reparat pentru contribuabilul în cauză, fără a putea reexamina elementele de fapt stabilite de administrația fiscală și care justifică pronunțarea unei astfel de măsuri.

- 66 Pentru a garanta că o trimitere preliminară răspunde necesității inerente de soluționare efectivă a unui litigiu privind dreptul Uniunii, conținutul unei astfel de trimiteri trebuie să îndeplinească cerințele prevăzute în mod explicit la articolul 94 din Regulamentul de procedură, pe care instanța de trimitere trebuie să le cunoască în cadrul cooperării instituite prin articolul 267 TFUE și pe care este obligată să le respecte cu scrupulozitate (a se vedea în acest sens Ordonanța din 22 iunie 2021, Mitliv Exim, C-81/20, nepublicată, EU:C:2021:510, punctele 29 și 30, precum și jurisprudența citată).
- 67 În speță, Comisia exprimă îndoieli cu privire la faptul că instanța de trimitere ar fi sesizată cu o cale de atac formulată împotriva autorizației de executare provizorie a sigilării în discuție în litigiul principal.
- 68 În această privință, din articolul 60 alineatul (5) din Codul de procedură administrativă reiese că ordonanța de autorizare a executării provizorii a unei măsuri de sigilare trebuie să facă obiectul unei căi de atac distincte de cea îndreptată împotriva acestei măsuri.
- 69 Or, cererea de decizie preliminară nu menționează că instanța de trimitere ar fi sesizată cu o astfel de cale de atac distinctă și nici nu menționează argumentele care ar fi putut fi invocate de părțile din litigiul principal într-un astfel de context, în special în ceea ce privește pretinsa necesitate de a efectua o evaluare comparativă între, pe de o parte, interesele statului și, pe de altă parte, riscul unui prejudiciu grav sau dificil de reparat pentru reclamanta din litigiul principal. Astfel, litigiul principal nu pare să privească decât legalitatea sigilării, iar nu autorizarea executării provizorii a acesteia.
- 70 În consecință, a treia întrebare nu îndeplinește cerințele articolului 94 litera (c) din Regulamentul de procedură, întrucât, în motivarea care figurează în aceasta, instanța de trimitere nu explică legătura pe care urmărește să o stabilească între, pe de o parte, articolul 47 primul paragraf din cartă și, pe de altă parte, obiectul litigiului principal.
- 71 În aceste condiții, a treia întrebare este inadmisibilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

- 72 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 întâi) declară:

Articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia unui contribuabil i se poate aplica, pentru aceeași încălcare a unei obligații fiscale și în urma unor proceduri distincte și autonome, o măsură de sancțiune pecuniară și o măsură de sigilare a unei unități comerciale, acestea fiind supuse căilor de atac în fața unor instanțe diferite, în măsura în care reglementarea menționată nu asigură o coordonare a procedurilor care să permită reducerea la strictul necesar a sarcinii suplimentare pe care o presupune cumulul măsurilor menționate și nu permite să se garanteze că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate corespunde gravității încălcării în cauză.