

Affaire C-733/23**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**1^{er} décembre 2023**Juridiction de renvoi :**

Administrativen sad Burgas (Bulgarie)

Date de la décision de renvoi :

21 novembre 2023

Partie requérante :

« Beach and bar management » EOOD

Partie défenderesse :

Nachalnik na otdel « Operativni deynosti »

ORDONNANCE

[OMISSIS] n° 1245/2023 [OMISSIS] :

La procédure est régie par les articles 208 et suivants de l'Administrativnoprotsesualenia kodeks (code de procédure administrative, ci-après l'« APK ») combinés avec l'article 63c du Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (loi sur les infractions et les sanctions administratives, ci-après le « ZANN »). Il s'agit d'une procédure en cassation de dernière instance qui constitue une voie de recours ordinaire à l'encontre des jugements de première instance relatifs à la légalité de sanctions administratives infligées par une décision écrite formelle et qui, selon la jurisprudence constante de la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après la « Cour EDH ») revêt la forme d'une procédure pénale au sens large. L'autorité qui a infligé la sanction relève du pouvoir exécutif, détient des compétences administratives et de sanctions administratives qu'elle est habilitée à mettre en œuvre sur le fondement d'une loi. Le jugement de l'Administrativen sad (tribunal administratif) de Burgas est définitif ; il s'agit d'un recours de pleine juridiction.

I. Parties au principal

- 1 Partie requérante : « Beach and bar management » EOOD (ci-après « Beach and bar management »), [OMISSIS].
- 2 Partie défenderesse : Nachalnik na otdel pri direktsia « Operativni deynosti » pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Chef de la division auprès de la direction « activités opérationnelles » auprès de l'administration centrale de l'Agence nationale des recettes publiques, ci-après le « chef de la division ») [OMISSIS]

L'agence nationale des recettes publiques est l'autorité étatique spécialisée relevant du ministre des Finances chargée de l'établissement, des garanties et du recouvrement de créances publiques et de créances de droit privé de l'État qui sont déterminées par la loi, ainsi que des sanctions d'infractions liées à une évasion fiscale, y compris de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA »).

II. Objet de la procédure principale

- 3 La procédure principale devant l'Administrativen sad (tribunal administratif) de Burgas trouve son origine dans le pourvoi en cassation formé par « Beach and bar management » contre le jugement n° 362 du 22 avril 2023 dans l'affaire administrative à caractère pénal portant le numéro 503/2023 au rôle du Rayonen sad (tribunal d'arrondissement) de Burgas ; ce jugement avait confirmé la décision de sanction administrative n° 665202-F673384 du 17 novembre 2022 par laquelle le Chef de la division avait infligé à « Beach and bar management » une sanction pécuniaire d'un montant de 500 BGN en raison de la violation de l'article 25, paragraphe 1, point 1, de la Naredba N-18 du 13 décembre 2006 du ministère des Finances, combiné avec l'article 118, paragraphe 1, du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci après le « ZDDS ») et sur le fondement de l'article 185, paragraphe 1, du ZDDS. Le pourvoi en cassation sollicite l'annulation du jugement attaqué en raison de la non-conformité de celui-ci au droit et la violation du droit matériel et des règles de procédures, ainsi que l'annulation de la décision de sanction administrative que ce jugement a confirmée, laquelle constitue un acte administratif à caractère pénal.

III. Les faits de la procédure principale

- 4 La partie requérante est une personne morale – une société à responsabilité limitée dont la dénomination sociale est « Beach and bar management » enregistrée conformément au Targovski zakon (loi commerciale) de la République de Bulgarie et inscrite au registre du commerce sous code d'identification unique n° 206147105.
- 5 Le 4 août 2022, à 15 heures 15 minutes, des inspecteurs des recettes de la direction générale « Contrôle fiscal » auprès du Tsentralno upravlenie (gestion

centrale, ci-après le « TU ») de la Natsionalna agentsia za prihodite (Agence nationale des recettes publiques, ci-après la « NAP ») ont procédé à une vérification dans le local commercial de la partie requérante – le bar et restaurant « Zahara », situé dans le camping « Kavatsi ». La vérification a donné lieu à l'établissement d'un procès-verbal n° 0056161 constatant l'existence de deux terminaux de paiement situés à un point de vente (ci-après « terminaux POS »), dans le local, ainsi que de 85 pièces justificatives de paiement provenant d'un terminal POS afférentes à des paiements acceptés, qui avaient été effectués par des cartes de débit et de crédit pendant la période du 25 juin 2022 au 26 juillet 2022 pour un montant total de 2 978 BGN. Il a été constaté que ces 85 paiements n'ont pas donné lieu à la délivrance de bons de caisses fiscaux à partir des appareils fiscaux présents dans l'établissement. Des bandes enregistreuses des deux supports électroniques (ci-après les « KLEN ») afférentes à cette période ont été dégagées des appareils fiscaux en qualité d'éléments de preuve du constat de l'infraction. Il a été constaté que les paiements par carte qui ont été obtenus n'ont pas été enregistrés au moyen de la délivrance d'un bon de caisse fiscal.

- 6 Sur la base de ces éléments de preuves ainsi recueillis, l'autorité administrative a décidé que les omissions du 25 juin 2022 au 26 juillet 2022 qui ont été constatées et qui consistent en l'absence de délivrance de bons de caisse fiscaux lors des quatre-vingt-cinq ventes ont induit la commission de quatre-vingt-cinq infractions à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS, combiné avec l'article 25, paragraphe 1, point 1, de la Naredba n° N-18 du 13 décembre 2006 du ministère des Finances. La Naredba met à charge de tout commerçant une obligation d'enregistrer et de consigner par écrit toutes les ventes effectuées dans un local commercial par la délivrance d'un bon de caisse fiscal au moyen d'un appareil fiscal. Sur le fondement du constat, l'autorité administrative a adopté, le 12 août 2022, l'injonction n° FK-111-0056161 par laquelle elle a imposé, au titre de l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS combiné avec l'article 186, paragraphe 3, du ZDDS, la mesure administrative coercitive de « mise sous scellés d'un local commercial », pendant quatorze jours, accompagnée d'une « interdiction d'y accéder » pendant la même période.
- 7 Les motifs factuels sur lesquels repose l'injonction consistent en l'inexécution par « Beach and bar management » de l'exécution visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS d'enregistrer par la délivrance d'un bon de caisse fiscal les ventes qu'elle a effectuées dans le local commercial pendant la période ayant fait l'objet d'un contrôle, entre le 25 juin 2022 et le 26 juillet 2022 – à savoir quatre-vingt-cinq ventes payées au moyen de cartes de débit et de crédit.
- 8 En adoptant l'injonction d'appliquer une mesure administrative coercitive au titre de l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS, l'autorité administrative en a autorisé, en même temps, par une ordonnance distincte, l'exécution provisoire au motif « que cette exécution provisoire vise à protéger des intérêts particulièrement importants de l'État, à savoir l'intérêt du budget de l'État à ce que les ventes soient légalement enregistrées et consignées par écrit par l'assujetti au moyen de l'appareil fiscal qui se trouve dans le local fiscal ayant fait l'objet de

la vérification, ou selon le cas, l'intérêt du budget de l'État à ce que soient déterminés correctement les recettes réalisées par cet assujetti et le montant des créances publiques dont il est redevable ; l'exécution provisoire est également motivée par le risque que le retard pris par l'exécution occasionne des préjudices graves ou difficilement réparables au budget ».

- 9 L'injonction du 12 août 2022 d'appliquer la mesure administrative coercitive portant le n° 111-0056161, ainsi que l'ordonnance qui en autorise l'exécution provisoire, qui a été intégrée à l'injonction, ont été attaquées devant l'Administrativen sad (tribunal administratif) de Burgas dans le cadre de deux procédures distinctes avant le prononcé de l'arrêt du 4 mai 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371). Ont été rejetés aussi bien le recours de « Beach and bar management » formé contre l'injonction n° FK-111-0056161 du 12 août 2022 sur le fond que la demande introduite contre l'exécution provisoire qui en avait été autorisée.
- 10 Au moment de l'examen au principal du présent litige, les jugements prononcés dans le cadre de ces deux litiges sont devenus définitifs et la sanction de « mise sous scellés d'un local commercial accompagnée d'une interdiction d'y accéder » pendant un délai de quatorze jours a été exécutée.
- 11 Sur le fondement des quatre-vingt-cinq actes de constat d'infraction administrative, l'autorité investie du pouvoir de sanction administrative a adopté au total quatre-vingt-cinq décisions de sanction administrative, parmi lesquelles figure la décision litigieuse, en considérant les faits établis. Pour chacune des quatre-vingt-cinq infractions à l'article 25, paragraphe 1, point 1, de la Naredba N-18 du 13 décembre 2006 du ministère des Finances, combiné avec l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS, « Beach and bar management » s'est vue infliger le montant minimal de 500 BGN de la sanction pécuniaire prévu par la loi. La sanction totale pour l'intégralité des quatre-vingt-cinq infractions s'élève ainsi à 42 500 BGN. Le montant total de la TVA non enregistrée par la délivrance de bons de caisse fiscaux afférente aux quatre-vingt-cinq paiements au terminal de paiement POS s'élève à 268,02 BGN.
- 12 Les quatre-vingt-cinq décisions de sanction administrative ont été attaquées devant le Rayonen sad (tribunal d'arrondissement) de Burgas. Quatre-vingt-cinq procédures ont été engagées à l'issue desquelles le Rayonen sad de Burgas a confirmé chacune des décisions de sanction administrative attaquées. À présent, les quatre-vingt-cinq jugements du Rayonen sad de Burgas sont attaqués devant l'Administrativen sad de Burgas ; les procédures n'y sont pas clôturées, mais sont suspendues en vue du renvoi préjudiciel.
- 13 Dans le présent litige (et cela vaut également pour les quatre-vingt-quatre autres affaires), la juridiction de première instance a réputé les faits comme étant établis et a estimé que l'autorité investie du pouvoir de sanction administrative a appliqué correctement la loi en considérant que la société avait commis l'infraction. Elle a estimé que la sanction infligée a été fixée au montant minimal prévu par la loi et a

confirmé dans son intégralité la décision de sanction administrative. Ce jugement a été rendu avant le prononcé de l'arrêt du 4 mai 2023 de la Cour dans l'affaire C-97/21, sans que ses motifs ne prennent en considération ni l'exécution de la mesure administrative coercitive de « mise sous scellés d'un local commercial accompagnée d'une interdiction d'y accéder » pendant un délai de quatorze jours, imposée pour les quatre-vingt-cinq infractions, exécution résultant de l'injonction n° FK-111-0056161 du 12 août 2022 et de l'ordonnance qui en a autorisé l'exécution provisoire, ni l'effet juridique de cette mesure administrative coercitive exécutée sur la présente instance, de deuxième instance, qui a pour objet de vérifier la sanction pécuniaire infligée à hauteur de 500 BGN.

IV. Droit interne applicable

- 14 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS »)

L'article 118, paragraphe 1, de cette loi, intitulé « Bons de caisse fiscaux et transmission d'informations » dans sa version applicable aux faits en cause au principal dispose que : « Toute personne enregistrée ou non aux fins de la présente loi est tenue d'enregistrer et de consigner par écrit les livraisons et les ventes qu'elle a réalisées dans un local commercial en délivrant un bon de caisse fiscal produit par un appareil fiscal (ticket de caisse) ou un bon de caisse produit par un système automatique intégré de gestion de l'activité commerciale (ticket de système), et ce qu'une autre pièce justificative fiscale soit demandée ou non. Le destinataire doit recevoir le ticket de caisse ou le ticket de système et le conserver jusqu'à ce qu'il ait quitté le local. »

L'article 185, paragraphes 1, 2, 4 et 5 de la présente loi, chapitre vingt-sixième, intitulé « Mesures administratives coercitives et dispositions administratives à caractère pénal » dans sa version applicable aux faits en cause au principal

(1) L'omission de délivrer une pièce justificative visée à l'article 118, paragraphe 1, est sanctionnée, pour les personnes physiques qui ne sont pas des commerçants, d'une amende de 100 à 500 leva bulgares [BGN] et pour les personnes morales et les commerçants individuels, d'une sanction pécuniaire de 500 à 2000 BGN. –

(2) En dehors des cas visés au paragraphe 1, quiconque commet ou permet de commettre une infraction visée à l'article 118 ou dans un acte normatif d'application de cet article est passible d'une amende s'élevant de 300 à 1000 BGN, pour les personnes physiques qui ne sont pas des commerçants, ou d'une sanction pécuniaire s'élevant de 3000 à 10000 BGN, pour les personnes morales et les commerçants individuels. Lorsque l'infraction n'a pas pour effet de ne pas indiquer des recettes fiscales, les sanctions prévues au paragraphe 1 sont infligées.

(4) En cas de répétition de l'infraction, le montant de l'amende pour l'infraction au sens du paragraphe 1 se situe entre 200 et 1 000 BGN et celui de la sanction pécuniaire, entre 1 000 et 4 000 BGN.

(5) En cas de répétition de l'infraction, le montant de l'amende pour l'infraction au sens du paragraphe 2 se situe entre 600 et 2 000 BGN, et celui de la sanction pécuniaire, entre 6 000 et 20 000 BGN. Lorsque l'infraction n'a pas pour effet de ne pas indiquer des recettes fiscales, les sanctions visées au paragraphe 4 s'appliquent.

L'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), de ladite loi, dans sa version applicable aux faits en cause au principal, énonce : |

(1) La mesure administrative coercitive de mise sous scellés de local pendant une durée maximale de 30 jours, indépendamment des amendes ou sanctions pécuniaires prévues, s'applique à une personne qui : –

1. [mod. – Darzhaven Vestnik (journal officiel, ci-après le « DV »), n° 104 de 2020, entré en vigueur le 12 décembre 2020] ne respecte pas la procédure de

a) [mod. – DV, n° 104 de 2020, entré en vigueur le 12 décembre 2020] délivrance d'une pièce justificative correspondante de vente visée à l'article 118

L'article 187, paragraphe 1, de cette même loi, dans sa version applicable aux faits en cause au principal, est ainsi rédigé : –

(1) En cas d'application de la mesure administrative coercitive prévue à l'article 186, paragraphe 1, l'accès au local ou aux locaux de la personne est également interdit et les biens présents dans ces locaux et dans les dépôts y attenants sont enlevés par la personne ou par son mandataire. La mesure est applicable au local ou aux locaux dans lesquels ont été constatées les infractions, y compris en cas de gestion du local ou des locaux par un tiers au moment de la mise sous scellés, si ce tiers sait que le local sera mis sous scellés. L'Agence nationale des recettes publiques publie sur sa page Internet les listes de locaux commerciaux devant être mis sous scellés et leur localisation. La personne est réputée connaître la mise sous scellés du local en cas d'apposition permanente d'un avis de mise sous scellés sur le local, ou en cas de publication sur la page Internet de l'administration des recettes de l'information sur le local commercial devant être mis sous scellés et sur la localisation de ce dernier. |

Aux termes de l'article 188 de cette loi, dans sa version applicable aux faits en cause au principal :

La mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1 est soumise à une exécution provisoire dans les conditions prévues par le code de procédure administrative.

Le §1^{er}, point 40 des dispositions complémentaires de la présente loi énonce que :

Aux fins de la présente loi : Un « appareil fiscal » est un appareil servant à enregistrer et à consigner par écrit des ventes de biens ou des prestations de services par la délivrance de bons de caisses fiscaux et à conserver des données relatives aux opérations enregistrées dans une mémoire fiscale.

- 15 Naredba n° N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (Règlement n° H-18 du 13 décembre 2006 sur l'enregistrement et la consignation par écrit au moyen d'appareils fiscaux des ventes dans les locaux commerciaux, les exigences à l'égard des logiciels de gestion de ceux-ci et les exigences à l'égard des personnes qui effectuent des ventes par l'intermédiaire d'un magasin en ligne) du ministre des Finances (ci-après la « Naredba »)

L'article 3, paragraphe 1, de cette Naredba, dans sa version applicable aux faits en cause au principal :

(1) Toute personne est tenue d'enregistrer et de consigner par écrit les ventes de biens ou les prestations de services qu'elle a effectuées dans un local commercial ou à partir de celui ci en délivrant un bon de caisse fiscal d'un appareil, sauf lorsque le paiement est effectué au moyen d'un versement en numéraires sur un compte à vue, d'un virement, d'un prélèvement automatique, ou d'un transfert de numéraires, effectué par un fournisseur d'un service payé ou par un transfert postal d'argent, effectué via un opérateur postal agréé pour des transferts postaux d'argent.

L'article 25, paragraphe 1, point 1 de cette Naredba, dans sa version applicable aux faits en cause au principal, est libellé comme suit :

Indépendamment de la certification au moyen du document comptable initial, donne lieu à la délivrance d'un bon de caisse fiscal par l'appareil fiscal ou d'un bon de caisse par un système automatisé intégré de gestion de l'activité commerciale toute vente aux personnes :

1. visées à l'article 3, paragraphe 1, pour tout paiement, sauf lorsque le paiement est effectué au moyen d'un versement en numéraires sur un compte à vue, d'un virement, d'un prélèvement automatique, ou d'un transfert de numéraires effectué par un fournisseur d'un service payé ou par un transfert postal d'argent visé à l'article 3, paragraphe 1.

- 16 Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (loi relative aux infractions et aux sanctions administratives, ci-après le « ZANN »)

L'article 13, paragraphe 1, de la loi dans sa version applicable aux faits en cause au principal, est libellé comme suit :

Les sanctions administratives suivantes peuvent être prévues et infligées en cas d'infraction administrative : a) le blâme public ; b) l'amende ; la privation temporaire du droit d'exercer une profession ou activité déterminée.

L'article 16 de la loi dans sa version applicable aux faits en cause au principal, est libellé comme suit :

La privation du droit d'exercer une profession ou activité déterminée se traduit par une interdiction temporaire pour le contrevenant d'exercer une profession ou une activité, par rapport à laquelle l'infraction a été commise. La durée de cette sanction ne peut être inférieure à un mois et supérieure à deux années

L'article 18 de la loi dans sa version applicable aux faits en cause au principal, est libellé comme suit :

Lorsque plusieurs infractions administratives ont été commises par un seul acte ou lorsqu'une seule personne a commis plusieurs infractions distinctes, les sanctions infligées sont exécutées séparément pour chacune de ces infractions.

L'article 22 de la loi dans sa version applicable aux faits en cause au principal, est libellé comme suit :

Des mesures administratives coercitives peuvent être appliquées pour éviter et faire cesser les infractions administratives, ainsi que pour éviter et éliminer les conséquences préjudiciables de celles-ci.

L'article 27 de la loi dans sa version applicable aux faits en cause au principal, est libellé comme suit :

(1) La sanction administrative est fixée conformément aux dispositions de la présente loi dans les limites de la sanction prévue pour l'infraction qui a été commise.

(2) Lors de la détermination de la sanction, il est tenu compte de la gravité de l'infraction, des motifs de la commission de celle-ci et des autres circonstances atténuantes et aggravantes, ainsi que de la situation patrimoniale de l'auteur.

(3) Les circonstances atténuantes impliquent l'application d'une sanction plus légère et les circonstances aggravantes d'une sanction plus lourde.

(4) Hormis les cas prévus à l'article 15, paragraphe 2, les sanctions dont sont assorties les infractions ne peuvent pas être remplacées par des sanctions de nature plus légère. [note de la juridiction de renvoi : cette disposition concerne les personnes physiques mineures]

(5) N'est pas non plus autorisée la fixation de la sanction en-dessous de la sanction minimale prévue, qu'il s'agisse d'une amende ou d'une privation temporaire du droit d'exercer une profession ou une activité déterminée.

L'article 83 de la loi dans sa version applicable aux faits en cause au principal, est libellé comme suit :

Dans les cas prévus par la loi, le décret, l'arrêté du conseil des ministres ou l'arrêté municipal pertinents, une sanction pécuniaire peut être infligée aux personnes morales et aux entrepreneurs individuels pour avoir manqué à leurs obligations envers l'État ou la municipalité dans l'exercice de leur activité.

- 17 Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (le code de procédures en matière de fiscalité et de sécurité sociale, ci après le « DOPK »)

Article 50, paragraphe 1, de ce code prévoit que :

(1) Le procès-verbal établi par un service compétent en matière de recettes fiscales ou un fonctionnaire dans l'exercice de ses pouvoirs, conformément à la procédure et à la forme requises, constitue une preuve des actes et des déclarations effectués par et auprès de ce service ou de ce fonctionnaire, ainsi que des faits et des circonstances établis.

V Droit applicable de l'Union européenne

- 18 Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, article 325, points 1 et 2 :

1. L'Union et les États membres combattent la fraude et tout autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures prises conformément au présent article qui sont dissuasives et offrent une protection effective dans les États membres, ainsi que dans les institutions, organes et organismes de l'Union.

- 19 Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »)

L'article 273 de cette directive énonce que :

Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

- 20 Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci après la « Charte »)

L'article 47, paragraphe 1, de la Charte, intitulé « Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial » :

1. Toute personne dont les droit et les libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés, a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

L'article 49, paragraphe 3, de la Charte, intitulé « Principe de légalité et de proportionnalité des délits et des peines » prévoit que :

3. L'intensité des peines ne doit pas être disproportionnée par rapport à l'infraction.

L'article 50 de la Charte intitulé « Droit à ne pas être jugé ou puni pénalement deux fois pour une même infraction » dispose que :

Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi.

V. Motifs du renvoi préjudiciel

21 Objet de la demande de décision préjudicielle

Compatibilité avec l'article 50 de la Charte du cumul de mesures administratives coercitives et de sanctions pécuniaires infligées à la même personne pour la même infraction dans le cadre de différentes procédures.

Compatibilité avec l'article 49, paragraphe 3, de la Charte de la « sanction pécuniaire », sanction administrative dont le montant minimal est considérable sans que le tribunal n'ait la possibilité procédurale d'en fixer un montant inférieur ou d'imposer une sanction plus légère.

Compatibilité avec l'article 47, paragraphe 1 et l'article 49, paragraphe 3, de la Charte du fait d'imposer une mesure administrative coercitive globale pour plusieurs infractions et d'en autoriser l'exécution provisoire avant qu'elle ne devienne définitive sans que la procédure ne permette ni à la juridiction ni à l'auteur lui-même de vérifier si cette mesure est proportionnée à la gravité de chacune des infractions administratives prise isolément.

22 Recevabilité

Les mécanismes et les procédures de droit national évoqués dans la présente ordonnance sont directement utilisés pour mettre en œuvre l'obligation incombant aux États membres en vertu de l'article 325 TFUE de combattre toute activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union en adoptant des mesures proportionnées, dissuasives et efficaces (arrêt du 28 octobre 2010, SGS Belgium e.a., C-367/09, EU:C:2010:648, points 40 à 42).

23 Par conséquent, constitue une mise en œuvre de l'article 325 TFUE et de l'article 273 de la directive TVA et, partant, du droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte l'imposition d'une mesure administrative coercitive dans le cadre d'une procédure antérieure clôturée et d'une sanction pécuniaire dans le cadre de la procédure principale qui ont été toutes deux

infligées en raison d'une même infraction perpétrée à l'encontre du régime fiscal et d'assurance sociale dans le cadre de l'évitement de la comptabilisation et de l'acquiescement de la TVA ; il convient donc de respecter le droit fondamental garanti par l'article 50 de la Charte – voir arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, point 27) et du 5 avril 2017, Orsi et Baldetti (C-217/15 et C-350/15, EU:C:2017:264, point 16).

- 24 Pertinence des questions préjudicielles
- 25 Le Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci après le « ZDDS ») régit l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de toute livraison de biens ou prestation de services effectuées à titre onéreux et, dans l'hypothèse où l'assujetti n'exécute pas les obligations qui résultent de la loi, il prévoit deux types de mesures : d'une part, l'application de mesures administratives coercitives et, d'autre part, l'imposition de sanctions administratives (en l'occurrence, une sanction pécuniaire). Conformément à l'arrêt de la Cour dans l'affaire C-97/21, les mesures administratives coercitives sont considérées comme des mesures à caractère répressif. Aux fins de la présente ordonnance, ces mesures administratives coercitives seront qualifiées de « sanctions non véritables ».
- 26 Diverses règles de procédure sont applicables à l'imposition de ces deux types de mesures, à leur contestation, ainsi qu'à leur mise en œuvre. Celles qui sont relatives à l'imposition de la sanction pécuniaire respectent également l'économie générale et les règles du droit de la procédure pénale. L'imposition desdites sanctions non véritables est régie par le droit de la procédure administrative (moyennant le respect de la subsidiarité) et de la procédure civile.
- 27 La formation de céans connaît et prend en considération les conclusions juridiques de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'arrêt du 4 mai 2023 rendu dans l'affaire C-97/21, selon lequel si les mesures en cause au principal (à savoir une sanction pécuniaire de 500 à 2 000 BGN, une mise sous scellés d'un local commercial, ainsi qu'une privation d'accès à celui-ci pendant trente jours) doivent être qualifiées de sanctions à caractère pénal, il conviendrait de considérer que le cumul de ces sanctions engendre une limitation du droit fondamental garanti à l'article 50 de la Charte (voir point 49 de cet arrêt). Dans le cadre de la procédure au principal en l'espèce, la formation de céans prend également en considération la conclusion de la Cour au point 63 du même arrêt, selon lequel l'article 273 de la directive TVA et l'article 50 de la Charte doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle un contribuable peut se voir infliger, pour une même infraction à une obligation fiscale et à l'issue de procédures distinctes et autonomes, une mesure de sanction pécuniaire et une mesure de mise sous scellés d'un local commercial, lesdites mesures étant susceptibles de recours devant des juridictions différentes, dans la mesure où ladite réglementation n'assure pas une coordination des procédures permettant de réduire au strict nécessaire la charge supplémentaire que comporte le cumul

desdites mesures et ne permet pas de garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction concernée.

- 28 Si la présente affaire repose sur la même base juridique que l'arrêt C-97/21, elle s'en distingue néanmoins d'un point de vue factuel de telle sorte que la formation de céans éprouve des doutes quant au point de savoir s'il convient de traiter de la même manière les deux affaires du point de vue de l'application du droit européen conformément aux indications de l'arrêt du 4 mai 2023 dans l'affaire C-97/21.
- 29 D'un point de vue factuel, la différence essentielle réside en ce que la partie requérante au principal dont les questions ont été examinées dans l'arrêt du 4 mai 2023 prononcé dans l'affaire C-97/21 se plaint de l'imposition de deux mesures (qui ont été considérées comme des sanctions par la Cour) pour une seule et même infraction consistant en la vente d'un paquet de cigarettes qui n'a pas donné lieu à la délivrance par l'appareil fiscal d'un bon de caisse fiscal. Les mesures imposées pour l'infraction commise sont :
- une sanction non véritable – une mesure administrative coercitive de « mise sous scellés d'un local commercial assortie d'une privation du droit d'y accéder » et
 - l'infliction d'une sanction pécuniaire.
- 30 Parallèlement à cette situation, il arrive souvent que la sanction non véritable que constitue la mesure administrative coercitive de « mise sous scellés d'un local commercial assortie de l'interdiction d'y accéder » soit aussi imposée pour plusieurs infractions, c'est-à-dire pour plusieurs infractions similaires commises par la même personne. Cette hypothèse n'a pas été soumise à l'examen de la Cour dans l'affaire C-97/21.
- 31 Le nombre d'infractions pour lequel sera infligée une sanction non véritable – une mesure administrative coercitive dépend directement du nombre d'infractions établies lors de la vérification des services de l'Agence nationale des recettes.
- 32 La présente affaire se distingue de celle dont la Cour a eu à connaître précédemment en ce que ce n'est pas une, mais quatre-vingt-cinq infractions distinctes qui ont été constatées à l'issue de la vérification de documents fiscaux couvrant l'intégralité d'une période financière d'un mois. Dans cette hypothèse, la sanction non véritable, à savoir la mesure administrative coercitive de « mise sous scellés de l'objet commercial assortie de l'interdiction d'y accéder », a été imposée de manière globale pour l'intégralité des infractions établies au cours de la vérification.
- 33 En l'espèce, la présente formation de céans considère que la mesure administrative coercitive de « mise sous scellés d'un objet commercial assortie de l'interdiction d'y accéder » n'est pas dotée d'un caractère répressif, mais d'un caractère restrictif et qu'elle vise à limiter l'étendue du préjudice occasionné aux intérêts financiers de l'Union européenne par la suspension temporaire de

l'activité commerciale, laquelle porte atteinte pendant une période prolongée au système de comptabilité de la TVA au moyen des infractions qui ont été constatées par les contrôleurs.

- 34 Cette position procède en premier lieu de l'article 22 du ZANN, aux termes duquel l'effet des mesures administratives coercitives est à la fois de dissuader, de limiter « et d'éliminer les conséquences préjudiciables des infractions administratives », tout en étant que cet effet peut également être répressif, comme l'a jugé la Cour dans l'arrêt de l'affaire C-97/21.
- 35 En l'espèce, ce sont quatre-vingt-cinq ventes, effectuées dans l'espace d'un mois, qui n'ont pas été enregistrées dans l'appareil fiscal. En droit national, chaque omission constitue une infraction distincte. Pour toutes les infractions constatées, a été fixée une unique sanction non véritable globale – une mesure administrative coercitive de « mise sous scellés d'un local commercial assortie d'une interdiction d'y accéder » d'une durée de quatorze jours, sans qu'il n'ait été procédé à un examen détaillé de chacune de ces quatre-vingt-cinq infractions, de leur gravité et de leur part dans la sanction globale non véritable qu'est la mesure administrative coercitive. Cela signifie que la loi ne requiert pas de déterminer quelle est la part de chaque infraction distincte dans le montant de la sanction en fonction de sa gravité et que cette individualisation n'a pas non plus été effectuée dans cette procédure qui est déjà clôturée.
- 36 Cette mesure a été imposée par une injonction formelle d'un service de l'administration de la NAP et a inclus une ordonnance en autorisant l'exécution provisoire, c'est-à-dire l'exécution avant que l'injonction elle-même acquière un caractère définitif. Dans une procédure à caractère répressif, une telle possibilité n'existe pas, car elle porte directement atteinte à la présomption d'innocence de l'accusé jusqu'à la preuve du contraire.
- 37 Tant l'ordonnance d'exécution provisoire que l'injonction d'imposition de la sanction non véritable – la mesure administrative coercitive ont été attaquées dans le cadre de deux procédures distinctes et ont été confirmées par des formations de jugement; la sanction non véritable elle-même – la mesure administrative coercitive a été exécutée. L'exécution a débuté le 22 août 2023. Pour ce motif, d'un point de vue formel, il semble justifié, compte tenu de ce qui a été jugé par la Cour dans l'arrêt C-97/21, d'admettre que l'auteur des faits a déjà été sanctionné pour la même infraction et qu'en l'absence de mécanisme légal de coordination de la sanction non véritable déjà imposée et de la sanction pécuniaire en cause au principal, le tribunal ne doit pas sanctionner à nouveau l'auteur. Cependant, la juridiction de renvoi estime qu'une telle solution dans le cas d'espèce, qui concerne l'imposition d'une mesure administrative coercitive pour un total de quatre-vingt-cinq infractions distinctes, violerait l'article 325 du TFUE et l'article 273 de la directive TVA, au motif que fait défaut une individualisation de la sanction infligée pour chaque infraction prise isolément, ce qui rend impossible un contrôle de la légalité de la sanction, de son bien-fondé et de son caractère équitable. De ce fait, l'on ne peut pas non plus vérifier si, conformément à

l'article 325 TFUE, ces mesures ainsi adoptées sont dotées d'un effet réellement dissuasif et offrent une protection effective pour garantir le recouvrement exact de la TVA, ainsi que pour prévenir l'évasion fiscale au sens de l'article 273 de la directive TVA.

- 38 Selon le tribunal de céans, cette sanction non véritable, la mesure administrative coercitive, ne permet pas d'atteindre ces objectifs essentiels en raison de la dualité de son caractère, son caractère essentiel n'étant pas répressif, mais restrictif (puisque'elle limite le montant des conséquences préjudiciables pour les intérêts financiers de l'Union) et les fonctions répressives n'étant mises en œuvres que dans certains cas. À l'appui de sa thèse, la juridiction de céans tient à expliquer d'un point de vue procédural le mécanisme et la portée du contrôle qui est effectué en droit national sur l'injonction par laquelle a été imposée la sanction non véritable – la mesure administrative coercitive.
- 39 Alors que la procédure en contestation de la sanction véritable se déroule entièrement selon les règles du droit de la procédure pénale qui exige d'apporter la preuve du sujet et de l'objet de l'infraction, des aspects subjectifs et objectifs de l'acte, de la légalité du type et du montant de la sanction, le contrôle juridictionnel de la contestation d'une sanction non véritable, à savoir de la mesure administrative coercitive, couvre les circonstances suivantes : l'injonction par laquelle a été imposée la mesure administrative coercitive a-t-elle été adoptée par l'autorité compétente ? L'a-t-elle été dans le respect des formalités requises par la loi ? Sa procédure d'adoption a-t-elle été respectée sans limiter la possibilité de la partie requérante de faire part de tous ses arguments et de réunir tous les éléments de preuve qu'elle estime pertinents, sans limiter son droit de la défense ? Y a-t-il des motifs réellement factuels à l'appui de l'adoption de l'injonction attaquée et correspondent-ils à sa motivation en droit ? La mesure administrative coercitive imposée est-elle proportionnée et son montant est-il justifié ? Les éléments des aspects objectifs et subjectifs de l'infraction ne sont pas évalués.
- 40 En outre, il convient également de relever que lors d'un contrôle de la sanction non véritable imposée – la mesure administrative coercitive, le tribunal n'a pas la possibilité d'en réduire ni d'en proroger la durée. Si la formation de céans estime que la mesure est disproportionnée, sa seule possibilité est de l'annuler intégralement, sans pouvoir également la réformer ou l'individualiser en fonction de la gravité de l'infraction ou des infractions.
- 41 Ensuite, il est d'une importance cruciale de relever que, même si le tribunal considère que la mesure imposée est juste et proportionnée en elle-même, il est possible que l'injonction soit déclarée nulle, par exemple si elle n'a pas été adoptée par l'autorité administrative compétente ou qu'elle n'a pas été adoptée selon les formalités légales requises de telle sorte que la sanction non véritable imposée au contrevenant – la mesure administrative coercitive, soit en pratique annulée, bien que l'auteur et l'infraction aient été établis. Il est possible que cette mesure administrative coercitive soit annulée par exemple en raison d'une divergence entre la motivation en fait et la motivation en droit de l'injonction,

même s'il n'y a pas de litige quant à la commission de l'infraction elle-même et à son auteur. Dans ce cas, la sanction non véritable – la mesure administrative coercitive serait annulée pour des motifs purement formels, et non pas en raison d'une absence de preuve, ou d'une absence d'infraction, ou encore parce que la personne sanctionnée n'aurait pas pris part à l'infraction. C'est ce qui amène la formation de jugement à douter, d'une part, du point de savoir si une telle annulation de la mesure administrative coercitive imposée peut être considérée comme un acquittement au sens de l'article 50 de la Charte, qui empêcherait le déroulement d'une procédure répressive consécutive en l'absence d'un mécanisme de coordination de la sanction non véritable – la mesure administrative coercitive, et des sanctions pécuniaires prévues en raison d'une procédure pénale qui ne s'est pas déroulée en bonne et due forme, dans le respect de toutes les garanties et les standards. D'un autre côté, le tribunal doute également du point de savoir si l'on peut considérer comme une première condamnation au sens de l'article 50 de la Charte l'imposition de cette sanction non véritable globale – la mesure administrative coercitive, de la manière qui a été décrite ci-dessus, en raison de plusieurs infractions à la discipline financière, sans approche individuelle de chacune des quatre-vingt-cinq infractions commises, en l'absence d'une individualisation en bonne et due forme de la sanction de chaque infraction prise isolément et dans l'irrespect de tous les standards arrêtés dans la procédure pénale de protection de l'auteur, comme par exemple la possibilité d'une exécution provisoire de la mesure administrative coercitive, qui est directement contraire à la présomption d'innocence établie par l'article 48, paragraphe 1 de la Charte.

- 42 Il ressort de l'ordonnance qui a saisi la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-97/21 que chacune des mesures a été précisément imposée pour sanctionner le comportement concerné ; il est raisonnable et justifié de supposer que la sévérité de chacune d'elles correspond au caractère et à la gravité de l'infraction même, ce qui n'est pas illégal selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne – arrêts du 27 mai 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586) et du 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197). Cependant, à défaut de mécanisme permettant de réduire au strict nécessaire la charge supplémentaire que comporte le cumul desdites mesures et de garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction en cause, le principe ne bis in idem prévaut et doit être strictement appliqué en tant qu'il exprime l'interdiction de condamnations répétées, si une « sanction pécuniaire » imposée dans le cadre d'une procédure administrative à caractère pénal venait, le cas échéant à être confirmée, ce qui risquerait d'induire non seulement une deuxième sanction, mais aussi une sanction disproportionnée.
- 43 Dans le cas d'espèce à l'origine de la présente demande de décision préjudicielle, c'est la légalité de la procédure qui a conduit à l'infliction d'une sanction pécuniaire à charge de l'auteur de l'infraction qui est soumise à appréciation. Comme cette procédure s'est déroulée plus lentement que la procédure administrative d'imposition de la sanction non véritable – la mesure administrative coercitive, elle est considérée comme étant chronologiquement la deuxième procédure menée à l'encontre du commerçant. C'est pourquoi, il

incombe à la juridiction de renvoi de vérifier si la première sanction non véritable – la mesure administrative coercitive, de « mise sous scellés du local commercial assortie d'une interdiction d'y accéder pendant quatorze jours » constitue une « condamnation » au sens de la Charte, à savoir si une procédure pénale au sens large a été engagée, si une mesure de nature pénale a été infligée et si elle a été infligée pour le même acte d'un point de vue factuel. Cette vérification consiste naturellement à effectuer le test (consistant en un algorithme) établi par l'arrêt « Engel » de la Cour EDH, Engel et autres c. Pays-Bas du 8 juin 1976, [https://hudoc.echr.coe.int/fre#{"itemid":\["001-62037"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{); ce test a également été confirmé dans la jurisprudence de la Cour EDH et élaboré dans les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne (voir arrêts du 5 juin 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, point 37 et du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, etc.).

- 44 En effectuant ledit test, la juridiction de renvoi nourrit en premier lieu des doutes quant au point de savoir si, dans le cadre de la première affaire (par laquelle a été imposée la sanction non véritable – la mesure administrative coercitive), s'est tenue une procédure de nature pénale au sens large, car cette mesure a été imposée globalement pour l'intégralité des quatre-vingt-cinq infractions constatées. Cette mesure n'est pas dotée d'un caractère individuel, en ce sens qu'elle n'est pas infligée en raison d'une infraction déterminée parmi ces quatre-vingt-cinq infractions (comme cela a, par exemple, été le cas dans l'affaire C-97/21) et ne constitue pas au sens de la loi un cumul de quatre-vingt-cinq sanctions non véritables prises isolément – les mesures administratives coercitives. Dans le cadre de la procédure, il n'y a pas eu d'examen du point de savoir à quelle infraction s'applique telle partie de la sanction. En effet, selon les règles de procédure du ZANN, l'obligation de procéder à cet examen fait défaut et il n'existe pas davantage de possibilité juridique d'y procéder. Cela signifie que si cette sanction non véritable – la mesure administrative coercitive, était considérée comme une sanction au sens de l'arrêt C-97/21, elle ne serait pas individualisée par rapport à chacune des infractions commises prise isolément. Cette circonstance entrerait en contradiction directe avec le principe de proportionnalité, consacré par l'article 49, paragraphe 3, de la Charte, qui exige que la sévérité des sanctions ne soit pas disproportionnée à l'infraction, circonstance que ni la juridiction de céans, ni l'auteur même de l'infraction ne peuvent apprécier par rapport à la sanction non véritable visée – la mesure administrative coercitive, laquelle a été imposée globalement pour quatre-vingt-cinq infractions.
- 45 En effet, la législation nationale ne prévoit absolument pas une telle possibilité procédurale de cumul des sanctions administratives. Au contraire, en vertu de l'article 18 du ZANN, une sanction distincte est infligée pour chaque infraction.
- 46 En dernier lieu, cette sanction non véritable – la mesure administrative coercitive, n'est reprise dans aucun registre déterminé des sanctions infligées et n'est pas davantage prise en considération dans l'appréciation de l'existence d'une répétition ou d'un caractère systématique de l'acte infractionnel, comme c'est le

cas pour les sanctions infligées en raison d'une activité criminelle ou pour les sanctions pécuniaires imposées dans le cadre de procédures administratives à caractère pénal telles que celles en cause au principal.

- 47 Un examen global de toutes les circonstances exposées à propos du cas d'espèce peut susciter l'impression que, dans un cas comme celui en cause au principal dans lequel une mesure administrative coercitive a été imposée de manière globale pour quatre-vingt-cinq infractions, sans individualisation de l'ampleur de la mesure par rapport à chacune des infractions, la fonction préventive de la mesure administrative coercitive, qui vise à contenir le montant de la TVA non enregistrée et non perçue dans les limites de ce qui a été constaté initialement, non seulement l'emporte sur son caractère répressif, mais constitue en outre en pratique l'unique manifestation de la mesure administrative coercitive dans les circonstances concrètes de la procédure principale et vise exclusivement à limiter l'importance des conséquences préjudiciables pour les intérêts financiers de l'Union européenne.
- 48 Comme cela a été indiqué ci-dessus, cette circonstance peut être justifiée par la dualité de la mesure administrative coercitive, établie dans la disposition précitée de l'article 22 du ZANN. D'une part, cette mesure a pour effet de limiter, « d'éliminer les conséquences préjudiciables des infractions administratives commises » et d'autre part – elle peut aussi avoir un effet répressif, comme l'a constaté la Cour dans son arrêt C-97/21.
- 49 La juridiction de céans considère que, dans cette hypothèse, les juridictions nationales disposent de la compétence (qu'elles devraient exercer) d'apprécier quelle manifestation de la dualité de la mesure s'applique à chaque cas concret. Cette possibilité procédurale correspond entièrement aux indications données par la Cour aux juridictions nationales dans l'arrêt Hans Akerberg Fransson, C-617/10.
- 50 L'on peut considérer que l'absence de caractère répressif de la sanction non véritable imposée en l'espèce, la mesure administrative coercitive, est attestée par la circonstance que, conformément à l'article 16 du ZANN, la « privation du droit d'exercer une profession ou activité déterminée » est prévue pendant une durée qui ne peut être inférieure à un mois pour chacune des infractions administratives prise isolément, alors que la durée prévue de la mesure administrative coercitive de « Mise sous scellés d'un local commercial assortie d'une interdiction d'y accéder » prescrite par le ZDDS, qui constitue en pratique une manifestation de la privation du droit d'exercer une profession ou une activité, s'élève à trente jours, ce qui signifie que celle-ci est toujours inférieure au montant du minimal prévu pour ce type de sanction. En outre, ainsi qu'il en résulte des faits au principal, cette mesure administrative coercitive peut être infligée pour sanctionner plusieurs infractions sans que son ampleur ne soit individualisée par rapport à chacune des infractions prise isolément.

- 51 Le tribunal de céans ne remet pas en question la considération formulée dans l'arrêt C-97/21 relative au niveau élevé de sévérité de la sanction non véritable – la mesure administrative coercitive, par rapport à l'infraction à laquelle elle s'applique dans la procédure principale faisant l'objet de ce même arrêt. Néanmoins, lorsque cette mesure concerne quatre-vingt-cinq infractions distinctes, liées à l'évitement de l'enregistrement de ventes et de la perception de la TVA, en ce sens qu'elle vise un seul comportement constant et persistant, constaté par les fonctionnaires pendant au moins un mois, la juridiction de renvoi estime que cette mesure ne semble pas déraisonnablement sévère ni disproportionnée au point de pouvoir être assimilée à une sanction répressive, et qu'en réalité, comme cela a été mentionné ci-dessus, cette mesure vise à restreindre l'étendue du préjudice total causé au fisc de l'Union européenne par la commission des nombreuses infractions administratives qui ont été constatées.
- 52 Si la Cour faisait sienne la position qui vient d'être exposée et suivait l'avis de la juridiction de renvoi, selon lequel ne constitue pas une « condamnation » au sens large la sanction non véritable – la mesure administrative coercitive, imposée de manière globale pour l'intégralité des quatre-vingt-cinq infractions administratives, sans individualisation de la gravité de chacune des infractions ni de l'ampleur de la mesure administrative coercitive par rapport à chaque infraction, il y aurait lieu de considérer qu'au regard du principe ne bis in idem, aucun obstacle procédural n'empêche la juridiction de renvoi de connaître de la procédure administrative à caractère pénal dont elle a été saisie en deuxième lieu et d'imposer une sanction pécuniaire, si elle constatait que la société a commis l'infraction litigieuse.
- 53 Dans ce contexte, la juridiction de renvoi s'intéresse au point de savoir si l'article 325 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens qu'ils permettent une réglementation nationale selon laquelle une mesure globale unique de « mise sous scellés de local commercial assortie d'une interdiction d'y accéder » peut être imposée pour sanctionner plusieurs infractions à des obligations fiscales, si cette mesure vise, non pas à pénaliser l'auteur, mais uniquement à limiter les conséquences préjudiciables de l'infraction, notamment sur les intérêts financiers de l'Union européenne et si cette mesure ne limite pas la possibilité de mettre en œuvre à l'encontre de cet auteur, pour chacune de ces infractions à des obligations fiscales, une procédure répressive distincte et autonome dans laquelle le contribuable se voit infliger une mesure de sanction pécuniaire, la juridiction nationale étant tenue d'examiner et de déterminer, dans chaque cas particulier, quel est l'objectif poursuivi par la mesure administrative coercitive globale, déjà imposée, de « mise sous scellés d'un local commercial assortie d'une interdiction d'y accéder », à savoir l'objectif préventif/restrictif ou l'objectif répressif.

- 54 En cas de réponse affirmative par la Cour dans un cas tel que celui au principal, le tribunal devra examiner au fond le litige administratif à caractère pénal. Dans ce cas, il incombe à la formation de céans d'apprécier la légalité de la sanction imposée par l'autorité administrative investie du pouvoir de sanction administrative (si elle estime que l'infraction a été commise).
- 55 Les motifs de l'arrêt de la Cour du 4 mai 2023 dans l'affaire C-97/21 indiquent déjà que la sanction pécuniaire prévue pour l'infraction en cause est considérée comme étant très « sévère » – voir point 48 de l'arrêt. La Cour est parvenue à cette conclusion en ayant eu recours à une méthode d'évaluation du montant maximal de la sanction prévu dans la norme nationale. Cependant, dans la mesure où la présente affaire porte sur un cas dans lequel un achat d'une valeur de 30 BGN n'a pas été enregistré, ce qui a empêché l'acquittement de la TVA correspondante à hauteur de 9 % de la valeur de la vente, soit 2,70 BGN, le montant minimal de la sanction pécuniaire prévu par la loi est, pour la formation de jugement, déterminant. Il s'élève à 500 BGN pour des personnes morales.
- 56 D'une part, il convient de préciser qu'il s'agit d'une infraction simple revêtant la forme d'une omission – l'« absence de délivrance d'un bon de caisse » qui n'est pas liée au montant du préjudice occasionné aux intérêts financiers de l'Union européenne. D'autre part, c'est précisément le montant de la TVA non perçue et non acquittée qui constitue l'un des principaux points de repère pour apprécier la sévérité de la sanction, puisqu'il détermine la quantité de TVA éludée et non recouvrée en exécution de l'exigence de l'article 325 TFUE et de l'article 274 de la directive TVA, lesquels permettent tous les moyens au niveau étatique en vue du recouvrement de la TVA et de la limitation des conséquences préjudiciables de toute activité illégale affectant les intérêts financiers de l'Union.
- 57 Il convient en outre de rappeler l'article 18 du ZANN qui impose à l'autorité investie du pouvoir de sanction administrative de prononcer pour chaque infraction une sanction distincte, laquelle doit être également être exécutée séparément. Cela signifie que la loi ne prend pas en considération l'effet global de l'intégralité des sanctions qui peuvent être infligées à un auteur. En ce sens, elle ne prévoit pas de « cumul » de sanctions, alors que ce mécanisme juridique existe dans la procédure pénale de la République de Bulgarie. Dans la procédure pénale, toutes les sanctions infligées par des jugements ou des décisions qui y sont assimilées pour des actes commis avant la première condamnation définitive de l'auteur de l'infraction sont soumises à un type de contrôle procédural dans lequel la personne condamnée ne se voit infliger que la sanction la plus sévère pendant l'intégralité de l'activité délictuelle complexe et continue, cette sanction pouvant être majorée dans certaines limites.
- 58 Dans le cadre de ce qui a été exposé au point précédent, la formation de jugement estime qu'il est disproportionné au regard de l'article 49, paragraphe 3, de la Charte qu'un tel mécanisme juridique de cumul de sanction soit prévu aux fins de la justice pénale, qui sanctionne les actes illicites plus graves – les infractions, alors que ce mécanisme n'est pas prévu pour les cas d'infractions d'une intensité

moindre, soumis à un examen au titre du ZANN, comme c'est le cas en l'espèce. Cette circonstance induit le risque d'infliger une sanction disproportionnée quant à sa catégorie et à son montant par rapport au montant du préjudice causé aux intérêts financiers de l'Union européenne, sans qu'il ne soit possible de procéder à une appréciation pleine et réaliste de la sévérité de la sanction par rapport à l'infraction concernée. Cela viole également l'article 47, paragraphe 1, de la Charte, car l'auteur de l'infraction n'a pas droit à un recours effectif qui lui permettrait d'obtenir une sanction appropriée aux effets négatifs cumulés de l'intégralité des quatre-vingt-cinq infractions administratives.

- 59 L'absence de mécanisme juridique indiqué au point précédent rendant possible l'individualisation de la sanction pécuniaire dans le cadre des affaires administratives à caractère pénal semble d'autant plus grave que les règles de procédure du ZANN ne permettent pas à la formation de jugement qui connaît de l'affaire de fixer une sanction pécuniaire d'un montant inférieur au minimum prévu par la loi, alors que, dans le même temps, la valeur nominale de ce montant minimal n'est pas insignifiante. En l'espèce, ces circonstances ont pour effet d'infliger un total de quatre-vingt-cinq sanctions pécuniaires d'une valeur d'au moins 500 BGN, dont l'effet répressif total équivaut à 42 500 BGN, somme qui est certainement plus susceptible de provoquer la faillite de l'auteur de l'infraction que d'avoir sur ce dernier un effet dissuasif ou correcteur.
- 60 La formation de jugement estime qu'une analyse comparative amène à considérer que la sanction prévue de 500 BGN semble disproportionnellement élevée par rapport au montant total de la TVA éludée qui, comme cela a été précisé, s'élève à 2,70 BGN. Semble tout aussi disproportionnellement élevé le montant total, précité, de la sanction, cumulé pour l'intégralité des quatre-vingt-cinq actes, par rapport au montant total de la TVA non enregistrée afférente à l'intégralité des quatre-vingt-cinq infractions, qui s'élève à 268,02 BGN.
- 61 D'autre part, n'infliger aucune sanction pénale, de quelque catégorie ou montant que ce soit, en raison du caractère insignifiant de chacune des infractions prise isolément ne contribuerait pas non plus à atteindre les résultats et les missions imposés aux États membres par l'article 325 TFUE et l'article 273 de la directive TVA, dans la mesure où, en l'espèce, il s'agit d'une activité illégale constante et persistante, dont il a été établi qu'elle a perduré quotidiennement pendant au moins un mois.
- 62 Tous les développements qui précèdent amènent la juridiction de renvoi à douter de la conformité au principe de proportionnalité au sens de l'article 49, paragraphe 3, de la Charte d'un régime juridique tel que le régime national, qui prévoit un montant minimal de sanction considérable pour sanctionner des infractions dont les conséquences préjudiciables sur les intérêts financiers de l'Union européenne sont cent fois inférieures à la sanction prévue, alors que ce régime ne permet ni d'imposer une sanction inférieure au montant minimal prévu dans la loi, ni de fixer une sanction globale plus sévère quant à sa catégorie et à son montant pour toutes les infractions commises par le commerçant avant sa

première condamnation définitive au moyen d'une décision de sanction administrative ou d'une décision d'un tribunal.

- 63 Enfin, si la Cour se ralliait à la position inverse, à savoir que constitue une « condamnation » au sens large la mesure administrative coercitive infligée pour l'intégralité des quatre-vingt-cinq infractions, c'est-à-dire si cette mesure administrative coercitive était considérée comme une sanction au sens de l'arrêt C-97/21 en l'absence de toute individualisation de chacune des infractions commises prise isolément, la juridiction de renvoi doute du point de savoir si cette circonstance entre en contradiction directe avec le principe de proportionnalité de la sanction par rapport aux infractions commises, consacré à l'article 49, paragraphe 3, de la Charte, qui exige que la sévérité de la sanction ne soit pas disproportionnée à l'infraction, circonstance que ni la présente formation de jugement, ni l'auteur de l'infraction lui-même ne peuvent apprécier en ce qui concerne une sanction non véritable – la mesure administrative coercitive, prononcée globalement pour quatre-vingt-cinq infractions. L'absence de mécanisme de défense pour chacune des infractions ayant donné lieu à cette sanction non véritable globale – la mesure administrative coercitive, amène également la formation de jugement à conclure à la violation de l'article 47, paragraphe 1, de la Charte, au motif que les procédures ainsi prévues ne garantissent pas le droit de la partie requérante à des voies de recours effectives et à un procès équitable.
- 64 Pour les motifs qui ont été exposés et au titre de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, l'Administrativen sad (tribunal administratif)

ORDONNE :

L'Administrativen sad Burgas, XIX^{ème} chambre de cassation

[OMISSIS]

LE RENVOI DE LA DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE À LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE portant sur les questions suivantes :

1. L'article 325 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils permettent une réglementation nationale en vertu de laquelle une mesure globale unique de « mise sous scellés de local commercial assortie d'une interdiction d'y accéder » peut être imposée pour sanctionner plusieurs infractions à des obligations fiscales, si cette mesure vise, non pas à pénaliser l'auteur de l'infraction, mais uniquement à limiter les conséquences préjudiciables de l'infraction, y compris sur les intérêts financiers de l'Union européenne et si cette mesure ne limite pas la possibilité de mettre en œuvre à l'encontre de cet auteur de

l'infraction, pour chacune des infractions à des obligations fiscales, des procédures répressives distinctes et autonomes dans lesquelles le contribuable se voit infliger une mesure de sanction pécuniaire, la juridiction nationale étant tenue d'examiner et de déterminer, dans chaque cas particulier, si l'objectif poursuivi par la mesure administrative coercitive globale, déjà imposée, de « mise sous scellés d'un local commercial assortie d'une interdiction d'y accéder », est un objectif préventif / restrictif ou un objectif répressif ?

2. L'article 325 du TFUE, l'article 273 de la directive 2006/112/CE et l'article 49, paragraphe 3, de la Charte doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils ne permettent pas un régime de sanctions tel que celui en cause au principal qui, quels que soient le caractère et la gravité des infractions, prévoit une sanction pécuniaire dont le montant minimal est considérable, sans qu'il ne soit possible d'infliger une sanction d'un montant inférieur à ce montant minimal légal ni de substituer à cette sanction une sanction plus légère ?

3. L'article 325 du TFUE, l'article 273 de la directive 2006/112/CE, ainsi que l'article 47, paragraphe 1, l'article 48, paragraphe 1, et l'article 49, paragraphe 3, de la Charte doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils ne permettent pas une réglementation nationale en vertu de laquelle une mesure globale unique de « mise sous scellés de local commercial assortie d'une interdiction d'y accéder » peut être imposée pour sanctionner plusieurs infractions à des obligations fiscales et être exécutée provisoirement – avant de devenir définitive, sans que ni la juridiction ni l'auteur lui-même ne puissent apprécier si cette mesure est proportionnée à la gravité de chacune des infractions administratives prises isolément ?

[OMISSIS].