

Version anonymisée

Traduction

C-97/21 - 1

Affaire C-97/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

16 février 2021

Juridiction de renvoi :

Administrativen sad – Blagoevgrad (Bulgarie)

Date de la décision de renvoi :

12 février 2021

Partie requérante :

MV - 98

Partie défenderesse :

Nachalnik na otdel « Operativni deynosti » – grad Sofia v glavna direktsia « Fiskalen kontrol » pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

ORDONNANCE

[OMISSIS] 12 février 2021, ville de Blagoevgrad

[OMISSIS]

La procédure est fondée sur les dispositions combinées des articles 145 et suivants de l'Administrativnoprotsesualenia kodeks (code de procédure administrative, ci-après l'« APK ») et de l'article 186, paragraphe 4, du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée).

[OMISSIS]

La procédure au titre des articles 145 et suivants de l'APK constitue une voie de recours ordinaire des citoyens et des organisations à l'encontre d'actes

administratifs individuels adoptés par des autorités administratives au sens du paragraphe 1, point 1, des dispositions complémentaires de l'APK (à savoir l'autorité appartenant au pouvoir exécutif, ainsi que tout détenteur de pouvoirs administratifs habilité sur la base d'une loi, y compris les personnes exerçant des fonctions publiques et les organismes fournissant des services publics). Le jugement de l'Administrativen sad (Tribunal administratif) de Blagoevgrad dans la présente procédure n'est pas définitif : il est susceptible d'un recours devant le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) de la République de Bulgarie.

I. Parties dans la procédure principale

- 1 Partie requérante : MV - 98 (ci-après « MV - 98 ») [OMISSIS], siège : [OMISSIS] ville de Gotse Delchev, région de Blagoevgrad [OMISSIS].
- 2 Partie défenderesse : Nachalnik na otdel « Operativni deynosti » – grad Sofia v glavna [Or. 2] direktzia « Fiskalen kontrol » pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Chef de la division « activités opérationnelles », ville de Sofia, direction générale « Contrôle fiscal » auprès de l'administration centrale de l'agence nationale des recettes publiques, ci-après le « TU de la NAP »), ville de Sofia [OMISSIS].

L'agence nationale des recettes publiques est l'autorité étatique spécialisée 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 désignées par la loi [OMISSIS].

II. L'objet de la procédure principale

- 3 La procédure principale devant l'Administrativen sad (Tribunal administratif) de Blagoevgrad trouve son origine dans un recours formé contre une injonction d'appliquer une mesure administrative coercitive [OMISSIS] [du] 21 octobre 2019, du chef de la section « activités opérationnelles » – ville de Sofia, direction générale « Contrôle fiscal » auprès du TU de la NAP, ordonnant une « mise sous scellés de local » pendant 14 jours – « une boutique », dans la ville de Gotse Delchev, gérée par « MV - 98 » – ainsi qu'une « interdiction d'y accéder », sur la base de l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a) et de l'article 187, paragraphe 1 du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS »).

III. Les faits de la procédure principale

- 4 La partie requérante dans la procédure devant l'Administrativen sad (Tribunal administratif) de Blagoevgrad est un commerçant individuel dont la dénomination sociale est « MV - 98 », enregistrée conformément au Targovski zakon (loi

commerciale) de la République de Bulgarie et inscrite au registre du commerce [OMISSIS].

- 5 Le commerçant individuel a pour activité principale l'achat de biens ou d'autres objets dans le but de la vente [OMISSIS].
- 6 Le propriétaire individuel et représentant légal du commerce individuel est [OMISSIS] citoyen de la République de Bulgarie, [OMISSIS] résidant dans la ville de Gotse Delchev, en République de Bulgarie.
- 7 Le 9 octobre 2019, des inspecteurs des recettes de l'État de la direction principale « Contrôle fiscal » auprès du TU de la NAP ont effectué une vérification dans un local commercial [OMISSIS] situé dans la ville de Gotse Delchev [OMISSIS] et géré par « MV - 98 ».
- 8 Lors de la vérification du 9 octobre 2019, un achat contrôlé d'un bien, en l'occurrence d'un paquet de cigarettes, d'une valeur de 5,20 BGN acquittée en espèces a été effectué par un inspecteur des recettes de l'État [OMISSIS] qui n'a justifié qu'ultérieurement de la qualité en laquelle il agissait. Le paiement en espèces de la somme de 5,20 BGN [Or. 3] n'a pas donné lieu à l'émission d'un bon de caisse fiscal par un appareil fiscal [OMISSIS]. Le paiement a été accepté par le gestionnaire du commerce individuel, qui était également le vendeur dans le local commercial [OMISSIS].
- 9 Après que les inspecteurs des recettes fiscales ayant effectué l'achat contrôlé ont justifié la qualité en laquelle ils agissaient, un rapport des comptes journaliers reprenant les ventes effectuées le 9 octobre 2019 et indiquant un montant total de 141,20 BGN a été imprimé par l'appareil fiscal situé dans le local commercial. Il a été établi que la caisse de l'appareil fiscal comptait un montant total de 166,40 BGN en espèces. [OMISSIS].
- 10 La différence entre la somme des ventes de la journée figurant dans le rapport des comptes journaliers du 9 octobre 2019 et les fonds disponibles dans la caisse a permis aux inspecteurs des recettes fiscales de confirmer que la vente d'un paquet de cigarettes d'une valeur de 5,20 BGN payés en espèces n'avait été ni enregistrée, ni consignée par écrit par la délivrance d'un bon de caisse fiscal émanant de l'appareil fiscal du local commercial.
- 11 Un procès-verbal des résultats de la vérification effectuée le 9 octobre 2019 a été dressé [OMISSIS].
- 12 Le 9 octobre 2019, a été établi un acte de constat d'infraction administrative [OMISSIS].

L'acte établi à l'encontre de « MV - 98 » est à l'origine de la procédure administrative à caractère pénal au titre du Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (loi sur les infractions et sanctions administratives, ci-après le « ZANN ») [OMISSIS], qui a été engagée au motif que, le 9 octobre 2019, un

ticket de caisse [OMISSIS] n'a pas été émis pour un achat contrôlé [OMISSIS] d'un paquet de cigarettes d'une valeur de 5,20 BGN payée en espèces, ce qui constitue une infraction administrative visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS.

- 13 Le 21 octobre 2019, le chef de la division « Activités opérationnelles », ville de Sofia, de la direction générale « Contrôle fiscal » auprès du TU de la NAP a adopté au titre de l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), et de l'article 187, paragraphe 1, du ZDDS une injonction d'appliquer une mesure administrative coercitive [OMISSIS] de « mise sous scellés de local » pendant 14 jours [OMISSIS] et une « interdiction d'y accéder ».

Les motifs en fait de l'adoption de cette injonction consistent en l'inexécution par « MV - 98 » de l'obligation prévue à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS [OMISSIS] **[Or. 4]** [OMISSIS].

- 14 L'injonction d'appliquer la mesure administrative coercitive au titre de l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS a été assortie d'une ordonnance du service des recettes autorisant son exécution provisoire [OMISSIS], aux motifs qu'elle était « indispensable pour protéger des intérêts particulièrement importants de l'État, à savoir l'intérêt du Trésor public à ce que l'assujetti enregistre et consigne par écrit les ventes conformément à la loi au moyen d'un appareil fiscal dans le local commercial ayant fait l'objet de la vérification et l'intérêt du Trésor public à ce que les revenus réalisés par l'assujetti et le montant de ses dettes publiques soient déterminés de manière exacte ».
- 15 L'injonction d'appliquer la mesure administrative coercitive [OMISSIS] [du] 21 octobre 2019 [OMISSIS] est attaquée devant l'Administrative sad (Tribunal administratif) de Blagoevgrad. Il convient de préciser que, si l'affaire est devant la présente formation de jugement, c'est parce qu'elle a été renvoyée pour un réexamen par le Varhoven administrativen (Cour administrative suprême) qui, dans son arrêt du [OMISSIS] 16 novembre 2020, [OMISSIS] a annulé le jugement prononcé par une autre formation de jugement de l'Administrativen sad de Blagoevgrad [OMISSIS], le 2 mars 2020.

IV. Positions des parties

- 16 Dans sa requête, « MV - 98 » invoque le fait que la mesure administrative coercitive de « mise sous scellés de local » pendant 14 jours et d'« interdiction d'y accéder » qui a été appliquée au moyen de l'injonction attaquée est contraire aux objectifs de l'article 22 du Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (loi sur les infractions et sanctions administratives, ci-après le « ZANN ») – qui consistent à empêcher ou à faire cesser la commission d'infractions administratives se traduisant par l'absence de délivrance d'un bon de caisse fiscal afférent à la vente de biens. Cette position s'appuie sur la valeur insignifiante de la vente [OMISSIS] et sur la circonstance que c'est la première fois que le

commerçant individuel commet l'infraction visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS.

- 17 Le chef de la division « activités opérationnelles », de la ville de Sofia, direction générale « Contrôle fiscal » auprès du TU de la NAP met en avant le fait que, en cas de constat d'une infraction dans le cadre de l'activité du commerçant individuel [OMISSIS], l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS prévoit cumulativement l'application d'une mesure administrative coercitive du type de celle qui a été appliquée par [l]'injonction [OMISSIS] [du] 21 octobre 2019.

V. Droit national applicable

- 18 Targovski zakon (loi commerciale) [OMISSIS]

Article 1^{er} de cette loi [Or. 5] :

« (1) [OMISSIS] Est commerçant au sens de la présente loi toute personne physique ou morale qui exerce à titre professionnel l'une des opérations suivantes ;

1. l'achat de biens ou autres objets en vue de la revente [OMISSIS] ».

[OMISSIS]

Article 56 de cette loi :

« Toute personne physique jouissant de la capacité d'exercice et ayant sa résidence dans le pays peut être enregistrée en qualité de commerçant individuel ».

- 19 **Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Loi sur la taxe sur la valeur ajoutée)** [OMISSIS]

Art. 1^{er} :

« La présente loi régit l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ».

Article 2, point 1, intitulé « objet de la taxation » :

« Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée [Or. 6]

1. les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux ».

Article 3, paragraphes 1 et 2 , intitulé « L'assujetti » :

«(1) Est considéré comme “assujetti” quiconque exerce, d’une façon indépendante, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

(2) [OMISSIS] Constitue une activité économique exercée d’une façon indépendante toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services [OMISSIS]. »

[OMISSIS]

Article 118, paragraphe 1 [OMISSIS] de cette loi, intitulé « bons de caisse et transmission d’informations » dans la version en vigueur au moment de la survenance des faits de la procédure principale [OMISSIS] :

« 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 [Or. 7] le ticket de système et le conserver jusqu’à ce qu’il ait quitté le local.

[OMISSIS]

[...]

[OMISSIS]

[...]. »

Article 185, paragraphes 1, 2, 4 et 5 de cette loi, vingt-sixième chapitre, intitulé « mesures administratives coercitives et dispositions administratives à caractère pénal », dans sa rédaction en vigueur au moment de la survenance des faits de la procédure principale [OMISSIS] :

«(1) l’omission de délivrer une pièce justificative visée à l’article 118, paragraphe 1, est sanctionnée, pour [Or. 8] les personnes physiques qui ne sont pas des commerçants, d’une amende de 100 à 500 BGN et pour les personnes morales et les commerçants individuels, d’une sanction pécuniaire de 500 à 2 000 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 1 000 BGN, pour les personnes physiques qui ne sont pas des commerçants, ou d’une sanction pécuniaire s’élevant de 3 000 à 10 000 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 récidive, 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 récidive, 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.

[...]. »

Article 186 de cette loi, dans la version en vigueur au moment de la survenance des faits de la procédure au principal (DV, n° 98 de 2018, en vigueur le 1^{er} janvier 2019) :

« (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. ne respecte pas la procédure de

a) délivrance d'une pièce justificative correspondante de vente, conformément à la procédure arrêtée pour la livraison/la vente.

[...]

(3) La mesure administrative coercitive au titre du paragraphe 1 est appliquée au moyen d'une injonction motivée du services des recettes ou par un fonctionnaire habilité par ce service.

(4) L'ordonnance visée au paragraphe 3 est susceptible d'un recours conformément à la procédure prévue à l'Administrativnoprotsesualen kodeks (code de procédure administrative). »

Article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), de cette loi, dans la version actuellement en vigueur :

« (1) Indépendamment des amendes ou des sanctions pécuniaires prévues, la mesure administrative coercitive de mise sous scellés de local pour une durée maximale de 30 jours s'applique à une personne qui :

1. (modif.- DV, n° 104 de 2020, entré en vigueur le 12.12.2020) omet :

a) (modif. – DV, n° 104 de 2020, entré en vigueur le 12.12.2020) de délivrer une pièce justificative correspondante [Or. 9] de vente aux termes de l'article 118 ».

Article 187 de cette loi, dans la version en vigueur au moment de la survenance des faits de la procédure principale :

« (1) [OMISSIS] 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 scellé. L'Agence nationale des recettes publie sur sa page Internet des 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. »

[OMISSIS]

Article 188 de cette loi dans la version en vigueur au moment de la survenance des faits dans la procédure principale [OMISSIS] :

« La mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, est soumise à une exécution provisoire dans les conditions prévues par l'administrativnoprotsesualen kodeks (code de procédure administrative) ».

Article 193, paragraphes 1 et 2 de cette loi, dans la version en vigueur à la date de survenance des faits de la procédure principale [OMISSIS] [Or. 10] [OMISSIS]

« (1) Le Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (la loi sur les infractions et les sanctions administratives) régit la constatation des infractions à la présente loi et aux actes normatifs d'application de celle-ci, l'adoption et l'exécution des décisions infligeant des sanctions administratives, ainsi que les recours dont ces décisions sont susceptibles.

(2) Les actes d'infraction sont établis par les services des recettes et les décisions infligeant des sanctions administratives sont adoptées par le directeur exécutif de l'agence nationale des recettes ou par le fonctionnaire qu'il a habilité à cet effet. »

[OMISSIS]

« §1. Aux fins de la présente loi :

[...]

40. [OMISSIS] 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. [OMISSIS]

[OMISSIS]

Le paragraphe 1a des dispositions complémentaires stipule :

„§ **1a.** [OMISSIS] La présente loi introduit les dispositions de

1. la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO 2008, L 44/11, du 20 février 2008).

2. la directive 2008/117/CE du Conseil du 16 décembre 2008 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, afin de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires [**Or. 11**] (JO 2009, L 14/7, du 20 janvier 2009).

3. [OMISSIS] la directive 2009/162/UE du Conseil du 22 décembre 2009 modifiant diverses dispositions de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2010, L 10/14, du 15 janvier 2010).

4. [OMISSIS] la directive 2009/69/CE du Conseil du 25 juin 2009 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la fraude fiscale liée aux importations (JO 2009, L 175/12, du 4 juillet 2009).

5. [OMISSIS] la directive 2009/132/CE du Conseil du 19 octobre 2009 déterminant le champ d’application de l’article 143, points b) et c), de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l’exonération de la taxe sur la valeur ajoutée de certaines importations définitives de biens (JO 2009, L 292/5, du 10 novembre 2009).

6. [OMISSIS] la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation (JO 2010, L 189/1, du 22 juillet 2010).

7. [OMISSIS] la directive 2013/43/UE du Conseil du 22 juillet 2013 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l’application facultative et temporaire de l’autoliquidation aux livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude (JO 2013, L 201/4 du 26 juin 2013).

[...]

9. [OMISSIS] la directive (UE) 2016/856 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la durée de l'obligation de respecter un taux normal minimal (JO 2016, L 142/12 du 31 mai 2016).

[...]

12. [OMISSIS] la directive (UE) 2018/912 du Conseil du 22 juin 2018 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'obligation de respecter un taux normal minimal (JO 2018, L 162/1 du 27 juin 2018).

13. [OMISSIS] la directive (UE) 2018/2057 du Conseil du 20 décembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application temporaire d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé pour les livraisons de biens et prestations de services dépassant un certain seuil (JO 2018, L 329/3 du 27 décembre 2018).

14. [OMISSIS] la directive (UE) 2018/1695 du Conseil du 6 novembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la période d'application du mécanisme facultatif d'autoliquidation aux [Or. 12] livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude et du mécanisme de réaction rapide contre la fraude à la TVA (JO 2018, L 282/5, du 12 novembre 2018).

[...]

18. [OMISSIS] la directive (UE) 2019/1995 du Conseil, du 21 novembre 2019, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens (JO 2019, L 310/1).

19. [OMISSIS] la directive (UE) 2020/1756 du Conseil du 20 novembre 2020 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'identification des assujettis en Irlande du Nord (JO 2020, L 396/1). »

20 **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 [OMISSIS].

[OMISSIS] [Or. 13]

Article 3, paragraphe 1, de ce règlement, dans la version en vigueur à la date de survenance des faits dans la procédure principale [OMISSIS] :

« (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 [OMISSIS], sauf lorsque le paiement est effectué au moyen d'un versement en numéraires sur un compte à vue, [OMISSIS] d'un virement, d'un prélèvement automatique, ou d'un transfert de numéraires, effectué par un fournisseur d'un service payé [OMISSIS] ou par un transfert postal d'argent, effectué via un opérateur postal agréé pour des transferts postaux d'argent [OMISSIS]. »

[OMISSIS]

[...]

[OMISSIS]

Paragraphe 1, point 6 des dispositions complémentaires de ce règlement :

« § 1. Au sens de ce règlement :

[...]

6. L'«achat contrôlé» est celui qui est effectué par ou sous le contrôle et la surveillance des services de la NAP et qui est établi par un procès-verbal de vérification ; l'achat contrôlé permet de constater le respect par les personnes visées à l'article 3 des exigences d'enregistrement des ventes de biens ou des prestations de services au moyen de la pièce justificative requise pour le cas spécifique. » [Or. 14]

21 **Administrativnoprotssetsualen kodeks (code de procédure administrative)**
[OMISSIS]

L'article 6 de ce code, intitulé « proportionnalité » :

« (1) Les autorités administratives exercent leurs compétences de manière raisonnable, de bonne foi et équitablement.

(2) L'acte administratif et son exécution ne peuvent pas léser des droits et des intérêts légaux au-delà de ce qui est indispensable pour atteindre le but pour lequel l'acte est adopté.

(3) Lorsque l'acte administratif lèse des droits ou impose des obligations à des citoyens ou à des organisations, ceux-ci se voient appliquer les mesures qui leur sont plus favorables, si cela permet également d'atteindre l'objectif de la loi.

(4) Dans le respect des paragraphes 1 à 3, l'autorité est tenue de choisir entre au moins deux possibilités conformes à la loi, celle qui peut être mise en œuvre de la manière la plus économique et la plus favorable pour l'État et la société.

(5) Les autorités administratives doivent s'abstenir d'adopter des actes et des comportements qui sont susceptibles de causer des préjudices manifestement disproportionnés avec le but poursuivi. »

Article 57, paragraphes 1, 4 et 5 de ce code, intitulé « Délais d'adoption de l'acte administratif individuel »

« (1) L'acte administratif est adopté dans un délai maximal de 14 jours à compter de la date du début de la procédure.

[...]

(4) [OMISSIS] Il est statué dans les meilleurs délais et au plus tard dans un délai de 7 jours sur les dossiers qui peuvent être examinés sur la base des éléments de preuve produits simultanément à la demande ou à la proposition d'entamer la procédure, ou sur la base des éléments de preuve produits par une autre autorité administrative qui les détient, ou encore sur la base de faits notoires, de faits connus d'office, ou de présomptions légales [OMISSIS].

(5) [OMISSIS] À l'exception des cas visés à l'article 4, et de l'hypothèse dans laquelle il est nécessaire de permettre à d'autres citoyens ou à d'autres organisations de se défendre, l'acte est adopté dans un délai d'un mois à dater du début de la procédure. »

Article 60 de code, intitulé « Exécution provisoire » :

(1) L'acte administratif comporte une ordonnance relative à son exécution provisoire [Or. 15], lorsque la vie ou la santé des citoyens le requiert, en vue de protéger des intérêts de l'État ou du public particulièrement importants, lorsque l'exécution de la décision risque d'être tenue en échec ou d'être considérablement entravée, ou si le retard dans l'exécution risque d'entraîner un préjudice grave ou difficilement réparable, ou encore à la demande de l'une des parties – pour protéger un de ses intérêts particulièrement importants pour elle. Dans cette dernière hypothèse, l'autorité administrative exige la garantie correspondante.

(2) [OMISSIS] L'ordonnance d'exécution provisoire est motivée.

(3) [OMISSIS] L'exécution provisoire peut également être autorisée après l'adoption de l'acte.

(4) [OMISSIS] Une partie ne peut réitérer sa demande au titre du paragraphe 1 que sur la base de nouvelles circonstances.

(5) [OMISSIS] L'ordonnance autorisant ou refusant l'exécution provisoire peut faire l'objet d'un recours d'abord par l'intermédiaire de l'autorité administrative devant le tribunal dans un délai de trois jours à dater de la notification de l'ordonnance, que l'acte administratif ait ou non fait l'objet d'un recours.

(6) [OMISSIS] Le recours est examiné dans les meilleurs délais en chambre du conseil sans notification de copies du recours. Le recours n'est pas suspensif de l'exécution provisoire, mais le tribunal peut suspendre l'exécution provisoire jusqu'à ce qu'il se prononce définitivement sur le recours.

(7) [OMISSIS] Lorsqu'il annule l'ordonnance attaquée, le tribunal statue au fond. Si l'exécution provisoire est annulée, l'autorité administrative rétablit la situation antérieure à l'exécution.

(8) [OMISSIS] L'ordonnance du tribunal peut faire l'objet d'un recours. »

Article 90, paragraphe 1 du présent code, intitulé « interdiction d'exécution d'un acte »

« (1) Les actes administratifs ne sont pas exécutés tant que les délais des recours dont ils peuvent faire l'objet ne sont pas écoulés. En cas de recours ou de réclamation du procureur, ils ne sont pas exécutés tant que l'autorité compétente n'a pas statué. »

Article 128, paragraphe 1, point 1 du présent code, intitulé « compétence juridictionnelle » :

« (1) Sont de la compétence des juridictions administratives toutes les affaires visant à obtenir :

1. [OMISSIS] l'adoption, la réformation, l'annulation ou la déclaration de nullité [Or. 16] d'actes administratifs [OMISSIS] ».

[OMISSIS]

Article 132, paragraphe 1 du présent code, intitulé « Compétence matérielle »

« (1) Sont du ressort des juridictions administratives toutes les affaires administratives, à l'exclusion de celles qui relèvent du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême). »

Article 145, paragraphe 1 de ce code, intitulé « Objet du recours » :

« (1) Les décisions administratives peuvent faire l'objet d'un recours juridictionnel portant sur leur conformité à la loi. »

Article 146 intitulé « les moyens du recours » :

« Les moyens du recours contre les actes administratifs sont les suivants :

- 1) incompétence ;
- 2) vice de formes ;
- 3) violation caractérisée de règles de procédure administrative ;
- 4) violation de dispositions de droit matériel ;
- 5) incompatibilité avec l'objectif poursuivi par la loi. »

[OMISSIS]

Article 166 de ce code, intitulé « Suspension de l'exécution de l'acte administratif » :

« (1) Le recours suspend l'exécution de l'acte administratif.

(2) [OMISSIS] À chaque stade du procès jusqu'au moment où le jugement devient définitif, le Tribunal peut, à la demande du requérant, suspendre l'exécution provisoire, autorisée par une ordonnance définitive de l'autorité auteur de l'acte visé à l'article 60, paragraphe 1, si l'exécution provisoire est susceptible de causer au requérant un préjudice grave ou difficilement réparable. L'exécution peut être suspendue uniquement sur la base de nouvelles circonstances.

(3) [OMISSIS] La demande visée au paragraphe 2 est examinée en chambre du conseil. Le Tribunal statue dans les meilleurs délais par voie d'ordonnance qui est susceptible de recours dans un délai de 7 jours à compter de sa notification.

[OMISSIS] [Or. 17] [OMISSIS] »

Article 172, paragraphe 2, intitulé « Jugement relatif au litige » :

« (2) Le Tribunal peut déclarer la nullité de l'acte administratif attaqué, l'annuler en tout ou en partie, le réformer ou rejeter le recours. »

Article 268 de ce code, intitulé « titres exécutoires » :

« Constituent des titres exécutoires en vertu du présent code

1. les actes administratifs individuels ou à portée générale ;
 2. les jugements et les ordonnances des juridictions administratives ;
- définitifs ou soumis à une exécution provisoire. »

[OMISSIS]

22 **IV. Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (loi sur les infractions et sanctions administratives)** [OMISSIS]

Article 16 de cette loi, dans la version en vigueur au moment de la survenance des faits de la procédure principale [OMISSIS] :

« La privation du droit d'exercer une certaine profession ou activité 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 [OMISSIS] ».

Article 22 :

« 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 ».

Article 27, paragraphes 1, 2, 3, 4 et 5 de cette loi, dans la version en vigueur à la date de survenance des faits dans la procédure principale [OMISSIS] :

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

(2) Lors de la détermination de la sanction, il est tenu compte de la sévérité 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. **[Or. 18]**

(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.

(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. »

Article 34, paragraphe 3 :

« (3) La procédure administrative à caractère pénal prend fin, si une décision de sanction administrative n'a pas été adoptée dans un délai de six mois à dater de l'établissement de l'acte ».

Article 36, paragraphe 1 :

« (1) Une procédure administrative à caractère pénal est engagée par l'établissement d'un acte de constat de l'infraction administrative qui a été commise. »

Article 42 de cette loi, dans la version en vigueur au moment de l'entrée en vigueur des faits de la procédure principale [OMISSIS] :

« L'acte de constat d'infraction administrative doit contenir :

1. le prénom, le patronyme, et le nom de famille de son auteur et de sa fonction ;
2. la date d'établissement de l'acte ;
3. la date et le lieu de commission de l'infraction ;
4. une description de l'infraction et des circonstances dans lesquelles elle a été commise ;
5. les dispositions légales qui ont été violées ;
6. le prénom, le patronyme et le nom de famille, ainsi que l'âge du contrevenant, son adresse exacte et son lieu de travail, son numéro d'identification unique ;
7. les noms et adresses exactes des témoins, leurs numéros d'identification uniques ;
8. les explications données par le contrevenant, ou les objections qu'il a soulevées, s'il en a fait ;
9. les noms et adresses exactes des personnes qui ont subi un préjudice patrimonial du fait de l'infraction, leur numéro d'identification unique ;
10. un inventaire des pièces écrites et, le cas échéant, des biens saisis dont il a la garde. »

Article 44, paragraphe 1 de la présente loi, dans la version en vigueur au moment de la survenance des faits de la procédure principale [OMISSIS] :

« (1) Outre les objections soulevées au moment de l'établissement de l'acte dans un délai de trois jours à partir de sa signature, le contrevenant peut également formuler des objections écrites à propos de cet acte. »

Article 53, paragraphe 1 de cette loi, dans la version applicable au moment de la survenance des faits de la procédure principale [OMISSIS] :

« (1) Lorsqu'il a été établi que le contrevenant s'est rendu coupable d'un acte délictueux, à défaut [Or. 19] de fondement permettant d'appliquer les articles 28 et 29, l'autorité investie du pouvoir de sanction adopte une décision par laquelle elle inflige au contrevenant une sanction administrative correspondante ».

Article 59, paragraphes 1 et 2 de cette loi, dans la version en vigueur au moment de la survenance des faits de la procédure principale [OMISSIS]

« (1) La décision de sanction administrative et la décision électronique de sanction sont susceptibles de recours devant le Rayonen sad (tribunal d'arrondissement), dans l'arrondissement où l'infraction a été commise ou consommée, et, pour les infractions commises à l'étranger, devant le tribunal d'arrondissement de Sofia.

(2) Le contrevenant et le demandeur en indemnités peuvent contester la décision dans un délai d'une semaine à partir de sa notification, et le procureur peut s'opposer à cette décision dans un délai de deux semaines à partir de son adoption.[OMISSIS] »

Article 63, paragraphe 1, de cette loi, dans la version en vigueur au moment de la survenance des faits de la procédure principale [OMISSIS] :

« (1) Le Rayonen sad (tribunal d'arrondissement), siégeant à juge unique, connaît du fond de l'affaire et statue par un jugement qui peut confirmer, réformer ou annuler soit la décision infligeant une sanction, soit la décision électronique de sanction. Le jugement est susceptible d'un pourvoi en cassation devant l'Administrativen sad (tribunal administratif) pour les motifs prévus par le nakazatelnoprotsesualen kodeks (code de procédure pénale) et selon les modalités prévues au douzième chapitre de l'administrativnoprotsesualen kodeks (code de procédure administrative). »

[OMISSIS]

- 23 **Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (le code de procédures en matière de fiscalité et de sécurité sociale ¹, ci-après le « DOPK »)** [OMISSIS]

Article 50, paragraphe 1 :

« (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. »

VI. Droit de l'Union applicable [Or. 20]

- 24 **Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée**

¹ Publié au DV n° 105 du 29 décembre 2005, modifié et complété à de multiples reprises, la dernière modification ayant été publiée au DV n° 105 du 11 décembre 2020.

L'article 2, paragraphe 1 de cette directive détermine les opérations qui sont soumises à la 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.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

25 **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 droits 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 « principes de légalité et de proportionnalité des délits et des peines » :

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

Article 50 de la Charte, intitulé « Droit à ne pas être jugé ou puni pénalement deux fois pour une même infraction » :

« 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 ».

Article 51, paragraphes 1 et 2 de la Charte, intitulé « Champ d'application » :

« 1. Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives et dans le respect des limites des compétences de l'Union telles qu'elles lui sont conférées dans [Or. 21] les traités.

2. La présente Charte n'étend pas le champ d'application du droit de l'Union au-delà des compétences de l'Union, ni ne crée aucune compétence, ni aucune tâche nouvelles pour l'Union et ne modifie pas les compétences et tâches définies dans les traités. »

Article 52, paragraphe 1, de la Charte, intitulé « Portée et interprétation des droits et des principes » :

« 1. Toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par la présente Charte doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel desdits droits et libertés. Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui. »

VII. Motifs du renvoi préjudiciel

26 Objet de la demande préjudicielle

Compatibilité du cumul de mesures administratives coercitives et de sanctions à l'encontre de la même personne pour un seul acte avec l'article 50, l'article 52, paragraphe 1 de la Charte et avec l'exigence de proportionnalité au titre de l'article 49, paragraphe 3, de la Charte. Effectivité des voies de recours internes.

27 Recevabilité

Selon les explications relatives à l'article 51 de la Charte, qui, conformément à l'article 6, paragraphe 1, troisième alinéa du TUE et à l'article 52, paragraphe 7 de la Charte, doivent être prises en considération en vue de son interprétation, « l'obligation de respecter les droits fondamentaux définis dans le cadre de l'Union ne s'impose aux États membres que lorsqu'ils agissent dans le champ d'application du droit de l'Union ».

Il résulte de la jurisprudence de la Cour que par « la mise en œuvre du droit de l'Union » au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte, l'on entend tous les cas dans lesquels le droit de l'Union s'applique – arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), point 19. Il en va en fortiori ainsi, lorsque les réglementations nationales tendent à transposer les directives de l'Union en droit national, même si les réglementations nationales examinées n'ont pas été adoptées pour transposer la directive 2006/112/UE – voir points 16 à 31 de l'arrêt précité.

Au paragraphe 1bis des dispositions complémentaires du ZDDS, le législateur national indique explicitement que le ZDDS introduit les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Par conséquent, l'application du ZDDS constitue une mise en œuvre du droit de l'Union au sens de l'article 51,

paragraphe 1, de la Charte et cela vise aussi l'application des mesures répressives au titre du ZDDS, dans la mesure où la jurisprudence de la Cour admet que l'imposition de sanctions administratives par les services fiscaux nationaux [Or. 22] en matière de TVA constitue une mise en œuvre des articles 2 et 273 de la directive 2006/112 et, donc, du droit de l'Union et qu'il convient dès lors 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.

28 Pertinence des questions préjudicielles

- 29 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 il prévoit l'application de mesures administratives coercitives et l'imposition de sanctions administratives, dans l'hypothèse où l'assujetti n'exécute pas les obligations qui résultent de la loi.
- 30 Plus spécifiquement, le ZDSS cumule des mesures de natures différentes (des mesures administratives coercitives et des sanctions administratives) pour réprimer un seul acte – la dissimulation de sommes soumises à imposition, en raison de la non-délivrance d'une pièce justificative de la vente de biens effectuée (un bon de caisse fiscal émanant d'un appareil fiscal).
- 31 L'inexécution de l'obligation visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS par des personnes morales et par des commerçants individuels qui sont des personnes assujetties [OMISSIS] est qualifiée d'infraction administrative – article 185, paragraphe 2 du ZDDS.
- 32 L'inexécution de l'obligation visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS est assortie d'une sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS, imposée par la voie administrative par un service relevant du pouvoir exécutif, à savoir un service des recettes de la NAP [OMISSIS].
- 33 En cas d'inexécution de l'obligation visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS, la loi (le ZDDS) prévoit simultanément l'application d'une mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, sous a), du ZDDS, consistant en une mise sous scellés d'un local pour une durée maximale de 30 jours. La mesure est appliquée indépendamment des amendes ou des sanctions pécuniaires prévues [OMISSIS].

[OMISSIS]

En cas d'application de la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS, l'accès au local est interdit à la personne, conformément à l'article 187, paragraphe 1 du ZDDS.

- 34 L'application de la mesure visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS passe par une injonction d'un service de recettes ou d'un fonctionnaire mandaté par ce dernier, qui est adoptée dans le cadre d'une procédure de nature [Or. 23] administrative (article 186, paragraphe 3, du ZDDS).
- 35 Les deux mesures – la sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS et la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS – ont pour fondement un seul et même fait matériel – le non-respect du mode de délivrance d'une pièce justificative correspondante de vente – à savoir la délivrance d'un bon de caisse fiscal par un appareil fiscal (ticket de caisse) lors du paiement. L'acte factuel est le non-respect de l'obligation visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS [OMISSIS].
- 36 La loi nationale qualifie la sanction pécuniaire de sanction administrative à caractère pénal (article 83 du ZANN) et elle considère la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS comme administrative.
- 37 Les deux dispositions – de l'article 185, paragraphe 2 et de l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS, visent toute personne enregistrée ou non enregistrée au titre du ZDDS, destinataire de l'obligation visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS.
- 38 L'inexécution de l'obligation de délivrer une pièce justificative de la vente du bien (article 118, paragraphe 1 du ZDDS) est sanctionnée en qualité d'infraction administrative par l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS, qui s'applique à toutes les ventes, quelle que soit leur valeur. De manière analogue, la mesure visée à l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS s'applique à tous les cas d'infraction visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS, quelle que soit la valeur de la vente. Leur application simultanée a été prévue par la loi dans tous les cas d'inexécution de l'obligation visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS.
- 39 Les deux procédures prévues en cas d'infraction visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS – à savoir la procédure d'infliction d'une sanction pécuniaire et celle d'application d'une mesure administrative coercitive de « mise sous scellés de local » pour une durée maximale de 30 jours – se déroulent devant des services relevant de l'Agence nationale des recettes, mais selon des voies procédurales différentes.
- 40 Selon l'article 193, paragraphe 1 du ZDDS, la procédure de constat et de sanction d'une infraction visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS est introduite en vertu du Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (loi sur les infractions et sanctions administratives, ci-après le « ZANN »). Elle débute par l'établissement par un service des recettes du NAP d'un acte de constat d'infraction administrative au titre de l'article 36, paragraphe 1, du ZANN et elle prend fin avec l'adoption de la décision d'infliger une sanction pécuniaire au titre de l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS, adoptée par le directeur exécutif du NAP

ou par le fonctionnaire habilité par ce dernier (article 193, paragraphe 2, du ZDDS).

- 41 La sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS est infligée dans le cadre d'une procédure de nature pénale, qui, dans le cas de la procédure principale, a été introduite à l'encontre du commerçant individuel par l'acte de constat d'une infraction administrative visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS. La décision infligeant la sanction pécuniaire au titre de l'article 185, paragraphe 2 du ZDDS est un acte à caractère pénal. [Or. 24]
- 42 La sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2 du ZDDS ne se borne pas à remédier au préjudice causé par l'infraction (le montant non versé de la TVA de la vente d'un paquet de cigarettes d'une valeur de 5,20 BGN qui n'a pas été consignée par écrit) ; elle vise à réprimer le non-respect de l'obligation visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS en prenant en considération la gravité de cette violation.
- 43 La mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS est appliquée dans le cadre d'une procédure à caractère administratif en vertu du droit national, mais elle a un caractère répressif. Elle ne garantit pas une autre procédure (par exemple d'établissement de dettes fiscales) ; elle sanctionne le non-respect de l'obligation visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS. Compte tenu de ses conséquences sur l'activité économique du commerçant individuel (la cessation de son activité dans le local), la mesure visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS n'a pas seulement un effet préventif ; elle a également un effet dissuasif, à savoir décourager toute dissimulation du chiffre d'affaires par l'absence de délivrance de pièce justificative de la vente visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS. En outre, comme elle a pour effet de suspendre l'activité du commerçant dans le local faisant l'objet de la mesure, dans l'hypothèse où celle-ci s'exerce exclusivement dans le local concerné, la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS peut être assimilée à la sanction administrative visée à l'article 16 du ZANN de « privation du droit d'exercer une certaine profession ou activité » (interdiction temporaire d'exercice d'une profession ou d'une activité, par rapport à laquelle l'infraction a été commise), infligée à des personnes physiques en raison de la commission d'infractions administratives.
- 44 Le caractère répressif de la mesure visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS est reconnu par les services des recettes – dans les motifs de l'injonction attaquée [OMISSIS] [du] 21 octobre 2019 [OMISSIS], qui reconnaissent également son caractère dissuasif [« [...] si mesure administrative coercitive n'est pas imposée, il existe un risque qu'une nouvelle infraction soit commise (indirectement jusqu'à une nouvelle fraude fiscale) » [OMISSIS].

Dans sa jurisprudence, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) de République de Bulgarie (ci-après le « VAS ») a également mis l'accent sur le caractère répressif de la mesure de l'article 186, paragraphe 1, du

ZDDS et son effet éducatif (voir arrêt [OMISSIS] du 3 décembre 2020 [OMISSIS] : « le caractère répressif de la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS a pour objectif d'éduquer les commerçants à réaliser leur activité économique ».)

- 45 L'application de la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS, ainsi que de la sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS ont pour objectif principaux la répression et la dissuasion, qui sont reconnus comme étant des caractéristiques des sanctions pénales. (Cour EDH, 9 octobre 2003, Ezeh et Connors c. Royaume-Uni du 9 octobre 2003, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, points 102 et 105)
- 46 S'agissant de la sévérité de la mesure, elle est déterminée en fonction de la peine maximale prévue par la législation pertinente. Si la peine infligée constitue un élément pertinent, cela ne diminue pas l'importance de l'enjeu initial. (Cour EDH, 9 octobre 2003, Ezeh et Connors c. Royaume-Uni du 9 octobre 2003, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, [Or. 25] point 120). C'est pourquoi, est dénué d'importance le montant spécifique de la sanction pécuniaire qui sera infligé pour l'infraction spécifique.

Cependant, le caractère pénal de la même sanction pécuniaire qui se traduit par le paiement d'une certaine somme d'argent peut être déterminé par le montant de celle-ci (Mamidakis/Grèce, requête n° 35533/04, arrêt du 11 janvier 2007, points 20 et 21) – dans le cas de la sanction pécuniaire dans la procédure principale— elle est d'un montant maximal de 10 000 BGN et de 20 000 BGN en cas de récidive.

- 47 Dans la procédure principale, c'est précisément le cumul de mesures de contrainte d'origine étatique définies par la loi nationale comme étant de types différents, réprimant non pas les différents aspects du même acte, mais le même acte d'un point de vue factuel et juridique et poursuivant des objectifs, non pas complémentaires, mais communs, qui suscite un doute quant à la compatibilité de la loi nationale avec les principes du droit de l'Union européenne (article 50 de la Charte), compte tenu de l'interprétation large de la notion de « sanction » par la Cour : « Certes, le principe ne bis in idem s'applique dans les procédures tendant à l'imposition d'amendes, relevant du droit de la concurrence, et **cela indépendamment de la qualification de ces amendes comme étant de nature pénale ou non** ». (arrêt du 26 octobre 2017, Marine Harvest/Commission, T-704/14, EU:T:2017:753, point 312).
- 48 Plus spécifiquement, le cumul d'une mesure administrative coercitive visée par l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS et d'une sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS relève-t-il du champ d'application de l'article 50 de la Charte et est-il conforme à l'exigence de proportionnalité visée à l'article 52, paragraphe 1 de la Charte ?

- 49 Dans sa jurisprudence, la Cour européenne des droits de l’homme (ci-après la « Cour EDH ») interprète largement la notion de « procédure pénale » au sens de l’article 4, paragraphe 1, du protocole n° 7 de la Convention européenne des droits de l’Homme (ci-après la « CEDH »), pour englober non seulement les procédures qui peuvent se clore par l’infliction de sanctions que le législateur national définit comme relevant de la sphère pénale, mais aussi les procédures qui, même si elles sont qualifiées d’administratives, de fiscales ou de disciplinaires, ont un caractère principalement pénal. Les critères d’une telle interprétation, établis dans l’arrêt 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#{), point 82, ont été retenus également par la Cour dans son arrêt du 5 juin 2012, *Bonda*, C-489/10, EU:C:2012:319, points 37 à 43.
- 50 Ceci dit, le cumul de sanctions dans la législation nationale peut en lui-même ne pas constituer une violation de l’article 50 de la Charte— (arrêt du 27 mai 2014, *Spasic*, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586), le cumul de poursuites et de sanction, lorsqu’il vise à garantir la perception intégrale des recettes provenant de la TVA, étant fondé, lorsque ces poursuites et ces sanctions visent, en vue de la réalisation d’un tel objectif, des buts complémentaires ayant pour objet, le cas échéant, des aspects différents du même comportement infractionnel concerné, – arrêt du 20 mars 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197 [Or. 26].
- 51 Plus loin, la Cour a précisé que « le cumul de sanctions [...] doit être assorti de règles permettant de garantir que la sévérité de l’ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l’infraction concernée [...]. Ces règles doivent prévoir l’obligation pour les autorités compétentes, en cas d’infliction d’une seconde sanction, de veiller à ce que la sévérité de l’ensemble des sanctions imposées n’excède pas la gravité de l’infraction constatée » (arrêt du 20 mars 2018, *Menci*, C 524/15, EU:C:2018:197, point 55). En particulier, les mesures administratives ou répressives permises par une législation nationale ne doivent pas excéder les limites de ce qui est nécessaire à la réalisation des objectifs légitimement poursuivis par cette législation (arrêt du 31 mai 2018, *Zheng*, C-190/17, EU:C:2018:357, points 41 et 42 et jurisprudence citée).
- 52 Dans sa jurisprudence, la Cour EDH relève aussi que « [...] les États doivent avoir la possibilité de choisir les voies de recours en vue de lutter contre des actes présentant un danger pour la société (comme le non-respect des règles de la circulation routière/la fraude fiscale) au moyen de différentes procédures formant un tout, de façon à pouvoir à répondre à différents aspects du fait litigieux, à condition que l’ensemble des procédures ne représente pas un fardeau excessif pour l’intéressé. » Selon la Cour EDH, si les procédures parallèles ne sont pas exclues en cas d’application (cumulée) de sanctions fiscales dans le cadre de procédures administratives, d’une condamnation et de sanction pour fraude fiscale dans le cadre de procédures pénales, elle a conclu que, dans certains cas, le cumul de ces différentes sanctions violait l’article 4 du Protocole n° 1 à la Convention sur le fondement du critère du « lien, tant matériel que temporel, suffisamment étroit » (Cour EDH, 20 mai 2014, *Glantz/Finlande*,

<http://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-144114>, point 57 ; 20 mai 2014, Nykänen/Finlande, [https://hudoc.echr.coe.int/fre#%22itemid%22:\[%22001-}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#%22itemid%22:[%22001-}), point 47, 27 novembre 2014, Lucky Dev/ Suède, <http://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-148184>, point 58).

- 53 Dans la législation nationale, le pouvoir de cumuler la sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS et une mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS n'est pas limité par la valeur de la vente qui n'a pas été enregistrée au moyen de la délivrance d'un bon de caisse fiscal (5,20 BGN en l'espèce), ni par le montant de la TVA non acquittée. L'exercice de ce pouvoir par les services des recettes qui sont compétents pour appliquer les deux mesures (article 186, paragraphe 3 et article 193 du ZDDS) s'effectue dans le cadre d'une compétence liée : en cas de constat d'une infraction visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS, la loi oblige les services des recettes à imposer une mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS, en plus de la sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS, et indépendamment de celle-ci.
- 54 En même temps, la loi n'a pas subordonné l'application de la mesure visée à l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS à la clôture de la procédure administrative à caractère pénal, introduite en raison de la violation visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS.

Une position en ce sens a également été exprimée dans la jurisprudence, comme par exemple dans un arrêt [OMISSIS] du 1^{er} décembre 2020 du VAS [OMISSIS], selon lequel : « La procédure d'imposition de la mesure administrative coercitive et la procédure administrative à caractère pénal sont des procédures indépendantes et la procédure administrative à caractère pénal n'est pas préjudicielle par rapport à [Or. 27] la procédure d'imposition d'une mesure administrative coercitive ».

- 55 Les lois de procédure (le ZANN et l'APK) régissant la conduite des deux procédures indépendantes, à savoir la procédure d'infliction d'une sanction pécuniaire et celle d'application d'une mesure administrative coercitive, ne prévoient pas la possibilité de suspendre une procédure jusqu'à la clôture de l'autre procédure.

En ce sens, l'arrêt [OMISSIS] du 14 décembre 2020 du VAS indique que : « Le fondement de l'application d'une prinuditelna administrativna miarka (mesure administrative coercitive, ci-après une "PAM") n'est pas lié à la procédure administrative à caractère pénal : l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS prévoit que la PAM s'applique indépendamment des amendes ou des sanctions pécuniaires prévues. En effet, l'article 187, paragraphe 4 du ZDDS subordonne la cessation de la mesure administrative coercitive au paiement de l'amende ou de la sanction pécuniaire, mais cette corrélation est dénuée de pertinence pour apprécier la conformité à la loi de l'injonction contestée ordonnant une PAM. »

- 56 Dans ce contexte, il n'est pas exclu que l'injonction relative à la mesure appliquée au titre de l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS soit exécutée avant la clôture de la procédure administrative à caractère pénal tendant à l'infliction de la sanction pécuniaire prévue à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS, d'une part, parce que le législateur prévoit la possibilité d'autoriser l'exécution provisoire de l'injonction (indépendamment de l'éventualité de sa contestation devant le tribunal) d'appliquer la mesure prévue par l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS (l'article 188 du ZDDS, dans la version en vigueur lors de la survenance des faits dans la procédure principale) et, d'autre part, parce que les deux procédures, indépendantes, sont d'une durée différente. Le délai pour clore la procédure administrative à caractère pénal en adoptant une décision de sanction est de six mois à partir de l'établissement de l'acte, conformément à l'article 34, paragraphe 3 du ZANN, alors que le délai pour adopter une injonction au titre de l'article 186, paragraphe 3 du ZDDS est le délai général prévu dans l'APK : de 14 jours à un mois, conformément à l'article 57, paragraphes 1 et 5 de l'APK.
- 57 De surcroît, les différentes procédures d'adoption des actes d'infliction de sanction en raison d'une infraction prévue à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS (procédure administrative à caractère pénales) et des actes d'application d'une mesure administrative coercitive au titre de l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS (procédure administrative) impliquent des procédures différentes de protection juridictionnelle à l'encontre de ces actes.
- 58 Les recours introduits contre une décision infligeant une sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS et contre une injonction d'appliquer une mesure visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS sont du ressort des deux juridictions différentes que sont respectivement le Rayonen sad (tribunal d'arrondissement) (article 63, paragraphe 1 du ZANN) et l'Administrativen sad (tribunal administratif) (article 128, paragraphe 1 et article 132, paragraphe 1 de l'APK).
- 59 Dans le cadre des deux procédures juridictionnelles de contestation de la décision de sanction et de l'injonction d'appliquer une mesure administrative coercitive, le Rayonen sad (tribunal d'arrondissement) et l'Administrativen sad (tribunal administratif) sont respectivement investis du pouvoir d'apprécier la proportionnalité de la sanction (article 27 du ZANN) [Or. 28] et de la mesure administrative coercitive (article 146, point 5, combiné à l'article 6 de l'APK), mais chacune de ces appréciations est effectuée de manière indépendante. La question de la proportionnalité de la sanction (sanction pécuniaire) n'est pas une question pertinente pour apprécier la proportionnalité de la mesure administrative coercitive et inversement.

De surcroît, le Rayonen sad (tribunal d'arrondissement) est lié, dans son appréciation de la proportionnalité de la sanction visée à l'article 185, paragraphe 2 du ZDDS, par le montant minimal prévu, en-dessous duquel il ne pourrait pas fixer la sanction en fonction des circonstances concrètes (article 27, paragraphe 5 du ZANN).

La proportionnalité de la mesure administrative coercitive prévue à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS peut être appréciée en ce qui concerne sa durée, puisque l'application de la mesure administrative est obligatoire [OMISSIS] – en ce sens, voir l'arrêt [OMISSIS] du 1^{er} décembre 2020 du VAS [OMISSIS] : « [...] après avoir constaté la violation du mode de consignation par écrit des ventes dans le local commercial, le service des recettes au titre de l'article 186, paragraphe 1, point 3, du ZDDS agit dans les conditions d'une compétence liée et il ne peut pas apprécier s'il convient d'imposer ou non une mesure administrative coercitive prévue dans la loi ». Voir également l'arrêt [OMISSIS] du 27 janvier 2021 du VAS [OMISSIS] : « [...] en cas du non-respect dûment constaté de l'obligation de consignation par écrit des ventes par la délivrance d'un bon de caisse fiscal [OMISSIS], l'autorité administrative impose au commerçant, dans le cadre d'une compétence liée, une mesure administrative coercitive de "mise sous scellés de local et interdiction d'y accéder". Voir aussi – "Le service prend en considération la durée de la mesure au vu de toutes les circonstances et tous els faits du cas d'espèce : pour en déterminer la durée, il dispose d'un pouvoir d'appréciation qui résulte également de l'expression utilisée à l'article 186, paragraphe 1 "pour une durée maximale de 30 jours" » (arrêt précité du VAS).

Cependant, selon jurisprudence du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême), lorsque le Tribunal contrôle la proportionnalité de la durée de la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS, il ne pourrait pas en réformer la durée déterminée par le service des recettes.

En ce sens, selon l'arrêt [OMISSIS] du 13 juin 2019, [OMISSIS] du VAS [OMISSIS] : « [...] la loi ne confère pas au Tribunal [OMISSIS] le pouvoir de se substituer au service des recettes en réformant l'acte administratif et en écourtant la durée de la mesure coercitive imposée [...] ». Par analogie, dans l'arrêt [OMISSIS] du 8 avril 2019 du VAS [OMISSIS], il a été jugé que la juridiction de première instance a mal « [...] apprécié, sur le fondement de l'article 172, paragraphe 2, de l'APK, sa possibilité de réformer l'acte administratif adopté en ce qui concerne sa durée et ce, pour le motif suivant : dans l'exercice de sa compétence de déterminer cette durée, l'autorité administrative dispose d'un pouvoir d'appréciation ». Dans le même sens, l'arrêt [OMISSIS] du 4 décembre 2019 du VAS [OMISSIS] indique : « Contrairement à ce qui est exposé dans la conclusion du procureur, la loi ne confère pas au Tribunal le pouvoir de se substituer au service des recettes en réformant l'acte administratif et en écourtant la durée de la mesure administrative coercitive imposée ». [Or. 29]

- 60 Dans la mesure où les deux procédures juridictionnelles (devant le tribunal administratif et devant le tribunal d'arrondissement), se déroulent de manière parallèle, indépendante et à des moment différents, il n'est pas non plus exclu que l'appréciation du fait à l'origine des deux mesures soit différente.

Dans la procédure juridictionnelle tendant à contester l'injonction, il est possible que le tribunal administratif rejette le recours introduit à l'encontre d'une mesure

administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS en raison de la valeur probatoire contraignante du procès-verbal visé à l'article 50 du DOPK sur la base duquel l'injonction a été adoptée et de l'acte de constat d'une infraction administrative visée à l'article 118, paragraphe 1 du ZDDS, alors que, dans le cadre de la procédure juridictionnelle de contestation de la décision d'infliction d'une sanction, le tribunal d'arrondissement annule la sanction pécuniaire infligée au titre de l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS après avoir apprécié qu'une infraction visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS n'a pas été commise ou qu'elle n'a pas été établie.

Le respect des effets du jugement du tribunal d'arrondissement rendu sur le recours formé contre la décision d'infliger une sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS n'est possible que si la procédure de recours à l'encontre de cette décision se déroule et est close jusqu'à la clôture de la procédure juridictionnelle sur le recours formé contre l'injonction d'appliquer une mesure coercitive administrative visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS. Or, cette condition n'est pas garantie par les lois procédurales régissant le déroulement des deux procédures juridictionnelles, alors qu'elle pourrait l'être, par exemple, si une norme prévoyait la suspension d'une procédure juridictionnelle jusqu'à la clôture de l'autre procédure.

En ce sens, dans son arrêt [OMISSIS] du 25 juin 2020, le VAS [OMISSIS] indique que : « C'est sans fondement que le défendeur invoque la circonstance que l'infraction commise n'a pas donné lieu à l'établissement d'une décision de sanction. L'article 187, paragraphe 4, du ZDDS prévoit que l'autorité met un terme à la mesure qu'elle a imposée en cas de paiement de l'amende ou de la sanction pécuniaire infligée [...]. Par conséquent, l'adoption d'une décision de sanction et l'exécution de la sanction administrative ne constituent pas des conditions de droit matériel requises pour appliquer la mesure visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS. [...] En effet, si un jugement définitif annulant la décision de sanction de cette infraction au motif que cette dernière n'a pas été commise est produit au cours de la procédure devant le tribunal de première instance ou devant l'instance en cassation, le tribunal, ou selon le cas, cette instance de cassation doit, dans son examen du recours formé contre la mesure administrative coercitive, tenir compte du jugement annulant la décision de sanction. Cette connexité n'existe pas, si aucune décision de sanction n'a été adoptée, ou si le recours introduit contre cette dernière a été rejeté, ou lorsque la décision de sanction a été annulée par le tribunal compétent pour des motifs non pas de fond, mais de forme. »

- 61 C'est pourquoi des doutes surgissent également quant à savoir si l'application concomitante d'une sanction visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS et d'une mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS pour un même fait, à l'encontre de la même personne est conforme au principe de proportionnalité visé à l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, dans la mesure où le contrôle des tribunaux dans les procédures séparées ne garantit pas [Or. 30] le respect de l'exigence de proportionnalité de la sévérité

de l'ensemble des deux mesures par rapport à la gravité de l'infraction administrative concrète visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS.

- 62 À titre subsidiaire – à supposer que l'article 50 et l'article 52 de la Charte ne couvrent pas le cumul de la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS et de la sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS pour un seul fait à l'encontre de la même personne (infraction visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS) – se pose la question de savoir si l'application de la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS, en sus de l'infliction d'une sanction pécuniaire visée à l'article 185, paragraphe 2, du ZDDS et indépendamment de celle-ci est proportionnée au regard de l'article 49, paragraphe 3 de la Charte.
- 63 Compte tenu de l'interprétation large de la notion d'« infraction » au sens de l'article 49, paragraphe 3, de la Charte qui a été retenue par la Cour (arrêts du 5 juin 2012, *Bonda*, C-489/10, EU:C:2012:319, point 37, du 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, point 35, et du 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate e.a.*, C-537/16, EU:C:2018:193, point 28), l'article 49, paragraphe 3, de la Charte semble applicable à la procédure principale.
- 64 L'exigence de proportionnalité des sanctions est considérée comme étant applicable aux sanctions administratives dans la jurisprudence de la Cour EDH relative à l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la CEDH [Cour EDH, arrêts du 11 janvier 2007, *Mamidakis/Grèce*, requête n° 35533/04, arrêt du 11 janvier 2007, points 47 et 48 ; du 6 novembre 2008, *Ismayilov c. Russie*, 6 novembre 2008 (arrêt non publié au *Recueil des arrêts et décisions*, accessible sur le site Internet de la Cour <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-89412>), point 38 et du 26 février 2009, *Grifhorst c. France* (arrêt non publié au *Recueil des arrêts et décisions*, accessible sur le site Internet de la Cour <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-91448>), points 94 à 106].
- 65 Indépendamment de cela, le litige au principal concerne une mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS sanctionnant le non-respect d'une obligation visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS. Or, le ZDDS (*Zakon za danaka varhy dobavenata stoynost* (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée) constitue une loi mettant en œuvre le droit de l'Union européenne au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte et il suscite une question relative à l'article 47, paragraphe 1 de la Charte : la question de l'effectivité de la protection juridictionnelle à l'encontre de l'exécution provisoire de la mesure administrative coercitive qui a été autorisée en l'espèce.
- 66 Conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, « [...] une protection contre des interventions de la puissance publique dans la sphère d'activité privée d'une personne, qu'elle soit physique ou morale, qui seraient arbitraires ou disproportionnées constitue un principe général du droit de

l'Union » (arrêts du 21 septembre 1989, Hoechst/Commission, 46/87 et 227/88, EU:C:1989:337, point 19 et du 22 octobre 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, point 27).

- 67 Dans le cas de la procédure principale, le service des recettes a autorisé l'exécution provisoire de l'injonction d'appliquer la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS – laquelle comportait l'ordonnance, visée à l'article 60, paragraphe 1 de l'APK, sur la base de l'article 188 du ZDDS.
- 68 Conformément à l'article 188 du ZDDS, dans la version en vigueur au moment de la survenance des faits de la procédure principale, la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS est soumise à une exécution provisoire dans les conditions de l'APK – par une ordonnance des services des recettes visée à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK, autorisant **[Or. 31]** son exécution provisoire.
- 69 L'ordonnance visée à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK est une dérogation à la règle selon laquelle les actes administratifs sont exécutés quand ils sont définitifs (article 268 APK) et elle prévaut sur l'interdiction de procéder à leur exécution tant que le délai de recours n'est pas écoulé (article 90, paragraphe 1 et article 166, paragraphe 1 de l'APK), ou – si un recours ou une réclamation du procureur est introduit – jusqu'à la résolution du litige par l'autorité compétente.
- 70 La défense contre l'ordonnance d'exécution provisoire visée à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK de la mesure coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS est organisée uniquement devant le tribunal (le tribunal administratif) : un recours distinct est formé contre l'ordonnance autorisant l'exécution provisoire devant le tribunal administratif au titre de l'article 60, paragraphe 5, de l'APK. Lorsque l'ordonnance est devenue définitive, elle peut être contestée au moyen du recours formé contre l'injonction elle-même, joint à une demande de suspension de l'exécution provisoire de cette dernière par le tribunal administratif au titre de l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK. La demande de suspension de l'exécution de l'injonction est recevable à tous les stades de la procédure tendant à l'annulation de cette injonction.
- 71 Dans les procédures au titre de l'article 60, paragraphe 5 de l'APK et de l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK, le tribunal administratif ne procède pas à une « instruction » à propos des faits et des hypothèses de l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS, qui sont en même temps des éléments constitutifs de l'infraction visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS. Les faits sont considérés comme établis lorsqu'ont été dressés un procès-verbal de la vérification à laquelle il a été procédé dans le local par les services des recettes et un acte de constat de l'infraction administrative.

Conformément à l'article 50, paragraphe 1 du DOPK, le procès verbal établi par le service des recettes 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 circonstances établis – voir en ce sens arrêt [OMISSIS] du 27 janvier 2021 du VAS [OMISSIS] : « [...] les procès-verbaux établissent le fait de l’infraction commise en y indiquant ses particularités quant au lieu et au moment de l’infraction, etc. [...] », et arrêt [OMISSIS] du 21 décembre 2020 du VAS [OMISSIS] : « [...] les procès-verbaux établis au titre de l’article 50 du DOPK revêtent une valeur probatoire en ce qui concerne les faits qui y sont décrits », ainsi que l’arrêt [OMISSIS] du 9 novembre 2020 du VAS [OMISSIS] : « [...] une infraction à l’article 118, paragraphe 1 combiné à l’article 3 du Règlement est constatée par les services des recettes lors de la vérification dont les circonstances sont reproduites dans un procès-verbal [du] 22 mars 2019, qui, en vertu de l’article 50, paragraphe 1, du DOPK, jouit d’une valeur probatoire matérielle en ce qui concerne les actes accomplis par les services des recettes et les circonstances et les faits qui y sont contestés ».

L’acte de constat d’une infraction administrative (l’infraction visée à l’article 118, paragraphe 1 du ZDDS, dans la procédure principale) n’est pas susceptible de faire l’objet d’un recours distinct : la protection contre cet acte de constat est assurée au cours de la procédure administrative à caractère pénal devant le service compétent des recettes lors de son établissement au moyen d’une objection qui figure dans l’acte de constat (article 42, point 8 du ZANN [OMISSIS] [Or. 32] [OMISSIS]) ou au moyen d’une objection écrite après l’établissement de celui-ci formulée devant l’autorité compétente en matière de sanctions administratives (article 44, paragraphe 1, du ZANN, dans sa version en vigueur au moment de la survenance des faits dans la procédure principale).

Selon la jurisprudence relative à la contestation de l’injonction d’appliquer une mesure visée à l’article 186, paragraphe 1 du ZDDS, l’acte de constat d’une infraction administrative visée à l’article 118, paragraphe 1, du ZDDS est considéré comme une « pièce justificative officielle faisant foi, revêtue de la force probatoire matérielle » pour les faits de l’infraction et il déplace la charge de la preuve – arrêt [OMISSIS] du 2 mai 2019 du VAS [OMISSIS] , ordonnance [OMISSIS] du 26 juillet 2018 du VAS [OMISSIS] : « L’acte de constat d’une infraction administrative [...] est une pièce justificative officielle faisant foi, dont la valeur probatoire n’a pas été réfutée [...] » et voir la citation dans l’arrêt [OMISSIS] du 13 janvier 2014 du VAS [OMISSIS] : « En tant qu’attestation officielle, l’acte de constat d’une infraction administrative jouit d’une valeur probatoire matérielle et c’est précisément pour cette raison, et conformément à l’article 179, paragraphe 1, du Grazhdanski protsesualen kodeks (code de procédure civile, ci-après le “GPK”) combiné à l’article 144 de l’APK, qu’il renverse la charge de la preuve en ce sens que les faits faisant l’objet de la déclaration sont réputés s’être produits de la façon indiquée dans le constat jusqu’à la preuve du contraire]. »

- 72 Cependant, s’agissant de la portée de la protection juridictionnelle à l’encontre d’une exécution provisoire de la mesure au titre de l’article 186, paragraphe 1, du

ZDDS, l'article 188 du ZDDS ouvre la porte à une interprétation jurisprudentielle qui n'est pas exempte d'ambiguïté.

Si, dans l'un des cas, la jurisprudence a considéré l'article 188 du ZDDS comme une présomption d'un « intérêt important de l'État » protégé, dans d'autres cas, elle a jugé que la référence aux conditions visées à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK excluait la présomption d'un « intérêt important de l'État » protégé. Ainsi, dans certains cas, la protection juridictionnelle à l'encontre d'une ordonnance autorisant l'exécution provisoire implique une appréciation de la réunion des conditions d'autorisation d'une exécution provisoire au titre de l'article 60, paragraphe 1, de l'APK [OMISSIS], alors que dans d'autres cas, elle sur base sur un « intérêt important de l'État » présumé, auquel doit être opposé et établi un intérêt privé comparable.

Par exemple, selon l'ordonnance [OMISSIS] du 23 avril 2019 du VAS [OMISSIS]: « La présente formation de jugement estime que l'exécution provisoire a été autorisée conformément à la loi pour protéger un intérêt de l'État, à savoir l'intérêt du fisc au paiement des taxes sur les recettes effectivement réalisées sur les ventes. Ceci explique la présence, dans le ZDDS (l'article 188) d'une disposition explicite prévoyant que la mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1 est soumise à exécution provisoire, en dépit de la précision "dans les conditions prévues par l'APK". En effet, même en l'absence d'une règle comme l'article 188, l'autorité administrative peut autoriser une exécution provisoire de l'acte administratif en cas de réunion d'une ou de plusieurs conditions visées à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK. Infractions mentionnées à l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS sont relatives au non-respect des modalités réglementaires d'enregistrement et de consignation par écrit de ventes dans des locaux commerciaux. Il est constant que l'exécution stricte par les commerçants de l'obligation [Or. 33] d'enregistrer et de consigner par écrit les ventes est primordiale, car elle garantit des rentrées dans le budget de fonds relatifs aux taxes sur les recettes des ventes effectivement réalisées et aux recettes de l'activité commerciale. C'est ce qui résulte également clairement du libellé de l'article 186, paragraphe 1 du ZDDS, selon lequel, en cas de constat de l'infraction, l'autorité administrative impose une mesure administrative coercitive et agit dans le cadre d'une compétence liée. La loi qui a prévu l'exécution provisoire vise à défendre des intérêts importants concernés de l'État ou du public ou à empêcher d'autres conséquences visées dans sa portée et son champ d'application : il s'agit des cas mentionnés dans la règle générale de l'article 60 de l'APK [OMISSIS] dans lesquels le législateur a autorisé l'exécution provisoire, après en avoir apprécié la nécessité. Cependant, il est vrai que le libellé de l'article 188 du ZDDS n'est pas précis et qu'il ouvre la porte à une interprétation contradictoire, à laquelle il conviendra de remédier de lege ferenda. »

À l'inverse, l'ordonnance [OMISSIS] du 3 octobre 2019 du VAS [OMISSIS] indique que : « Dans le cas où le ZDDS se réfère à l'APK et en ce qui concerne les conditions visées à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK, comme l'intérêt particulièrement important de l'État et la survenance d'un préjudice grave ou

difficilement réparable, l'autorité doit en indiquer la motivation au cas par cas et c'est sur elle que repose la charge de la preuve des faits qu'elle invoque. En effet, il est possible de qualifier d'intérêts de l'État ou du public particulièrement importants au sens de l'article 60, paragraphe 1, de l'APK l'intérêt du budget de l'État au respect des exigences de délivrance de bons de caisse fiscaux, qui donne effectivement la possibilité de déterminer exactement les chiffres d'affaires des personnes assujetties et les recettes réalisées par l'assujetti, ainsi que le montant de ses dettes publiques. Cependant, il ne va pas de soi que le législateur a entendu autoriser de plein droit une exécution provisoire de cette catégorie d'actes [...], l'exécution provisoire en l'espèce ne découle pas de plein droit de la loi : elle est une conséquence de la déclaration de volonté de l'autorité administrative. Autrement dit, la loi ne présume pas la réunion des conditions de l'article 60, paragraphe 1 de l'APK, pour l'unique raison qu'une infraction administrative a été commise. »

Cependant, le caractère impératif de la disposition de l'article 188 du ZDDS ne laisse pas de doutes : dans tous les cas de mesure imposée au titre de l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS (quelle que soit la valeur de la vente de biens ou de services non enregistrée), il y a lieu d'adopter une ordonnance d'exécution provisoire, ce qui semble présumer l'intérêt public. L'intérêt public présumé par la loi réduit la protection juridictionnelle contre l'ordonnance du service des recettes à l'appréciation du point de savoir s'il existe un intérêt privé comparable, opposé et établi, dont l'atteinte par l'exécution provisoire créerait un préjudice difficilement réparable ou irréparable au destinataire.

- 73 Dans la procédure au titre de l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK – de défense contre une exécution provisoire d'une mesure visée à l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS quand l'ordonnance visée à l'article 60, paragraphe 1 de l'APK est devenue définitive – la protection juridictionnelle se réduit à apprécier le « préjudice grave ou difficilement réparable » que causerait l'exécution provisoire au destinataire. Quand l'ordonnance visée à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK, est définitive, « l'intérêt important de l'État » dont la défense motive l'exécution provisoire est une présomption irréfragable. Dans ce cas, la demande de suspension de l'exécution provisoire par le Tribunal ne peut être **[Or. 34]** fondée que sur un “préjudice grave ou difficilement réparable” comparable que subirait le commerçant du fait de l'exécution provisoire de la mesure visée à l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS.
- 74 Dans ce contexte, il n'est pas exclu qu'une injonction d'appliquer une mesure administrative coercitive au titre de l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS exécutoire par provision ait produit ses effets pour être ultérieurement annulée par le juge en raison de son absence de conformité à la loi.
- 75 C'est pourquoi, il ne va pas de soi que la protection juridictionnelle nationale à l'encontre de l'autorisation d'exécution provisoire de l'injonction d'appliquer une mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, point 1,

sous a), du ZDDS constitue une voie de recours effective à la lumière de l'article 47, paragraphe 1, de la Charte.

- 76 Pour les motifs qui ont été exposés et sur la base de l'article 267 du TFUE, le Tribunal de céans

ORDONNE

[OMISSIS]

QUE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE SOIT SAISIE à titre préjudiciel des questions suivantes :

1. Convient-il d'interpréter l'article 273 de la directive 2006/112/CE 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 en ce sens qu'ils permettent une réglementation nationale comme celle en cause dans la procédure principale, en vertu de laquelle sont cumulables une procédure administrative d'application d'une mesure administrative coercitive et une procédure administrative à caractère pénal d'infliction d'une sanction pécuniaire à l'encontre de la même personne, pour un même fait consistant à avoir omis d'enregistrer une vente de biens et de la consigner par écrit par la délivrance d'une pièce justificative de la vente ?

1.1. En cas de réponse affirmative, convient-il d'interpréter l'article 273 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et l'article 52, paragraphe 1 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en ce sens qu'ils n'autorisent pas une réglementation nationale comme celle en cause dans la procédure principale en vertu de laquelle sont cumulables une procédure administrative d'application d'une mesure administrative coercitive et une procédure administrative à caractère pénal d'infliction d'une sanction pécuniaire à l'égard de la même personne, pour un même fait consistant à avoir omis d'enregistrer une vente de biens et de la consigner par écrit par la délivrance d'une pièce justificative de la vente, alors que cette réglementation ne prévoit pas pour les autorités compétentes pour conduire les deux procédures et pour les juridictions une obligation concomitante de veiller à une application effective du **[Or. 35]** principe de proportionnalité en prenant en considération la sévérité de l'ensemble des mesures cumulées par rapport à la gravité de l'infraction concrète ?

2. Si l'applicabilité des articles 50 et 52, paragraphe 1, de la Charte n'est pas confirmée dans le cas présent, y a-t-il lieu d'interpréter l'article 273 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et l'article 49, paragraphe 3 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en ce sens qu'ils n'autorisent pas une réglementation nationale comme celle de l'article 186, paragraphe 1 du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, le « ZDDS ») qui prévoit, en sus de l'infliction d'une sanction pécuniaire au titre de l'article 185,

paragraphe 2, du ZDDS, l'application d'une mesure administrative coercitive de "mise sous scellés de local" pour une durée maximale de 30 jours à l'égard de la même personne, pour un même fait consistant à avoir omis d'enregistrer une vente de biens et de la consigner par écrit par la délivrance d'une pièce justificative de la vente ?

3. Convient-il d'interpréter l'article 47, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en ce sens qu'il autorise des mesures, introduites par le législateur national pour garantir l'intérêt visé à l'article 273 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telles que l'exécution provisoire de la mesure administrative coercitive de "mise sous scellés de local" pour une durée maximale de 30 jours pour protéger un intérêt public présumé, lorsque la protection juridique juridictionnelle contre l'exécution provisoire est limitée à l'appréciation d'un intérêt privé opposé comparable ?

SURSEAIT À STATUER [OMISSIS] jusqu'à ce que la Cour de l'Union européenne statue [OMISSIS]

[OMISSIS] [signature]

DOCUMENT DE TRAVAIL