

Processo C-97/21**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

16 de fevereiro de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunal Administrativo de Blagoevgrad, Bulgária)

Data da decisão de reenvio:

12 de fevereiro de 2021

Recorrente:

MV – 98

Recorrido:

Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» – grad Sofia v glavna direktsia «Fiskalen kontrol» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (chefe do Departamento «Atividades Operacionais» da cidade de Sófia da Direção-Geral «Controlo Fiscal» da Administração Central da Agência Nacional das Receitas Públicas)

Objeto do processo principal

Recurso do ato das autoridades tributárias adotado ao abrigo da Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado) que aplicou medidas administrativas coercivas, nomeadamente a «selagem de instalações comerciais» geridas por um comerciante por um período de 14 dias e a «proibição de entrada nas mesmas».

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Pedido, apresentado ao abrigo do artigo 267.º TFUE, de interpretação dos artigos 47.º, n.º 1, 49.º, n.º 3, 50.º e 52.º, n.º 1, da Carta dos Direitos

Fundamentais da União Europeia, bem como do artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

Questões prejudiciais

1. Devem o artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o artigo 50.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual podem ser cumulados contra a mesma pessoa um procedimento administrativo para a aplicação de uma medida administrativa coerciva e um procedimento penal administrativo para a aplicação de uma sanção pecuniária, instaurados devido à falta de registo e de contabilização da venda de bens mediante a emissão de um recibo de venda?

1.1. Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, devem então o artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o artigo 52.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual um procedimento administrativo para a aplicação de uma medida administrativa coerciva e um procedimento penal administrativo para a aplicação de uma sanção pecuniária instaurados devido à falta de registo e de contabilização da venda de bens mediante a emissão de um recibo de venda podem ser cumulados contra a mesma pessoa, tendo em conta que essa regulamentação não impõe simultaneamente às autoridades responsáveis pela condução de ambos os procedimentos e aos órgãos jurisdicionais a obrigação de assegurarem a aplicação efetiva do princípio da proporcionalidade atendendo à gravidade global de todas as medidas cumuladas em relação à gravidade da infração concreta?

2. Se a aplicabilidade dos artigos 50.º e 52.º, n.º 1, da Carta não for confirmada no presente caso, devem então o artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o artigo 49.º, n.º 3, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição nacional como o artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS [Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado)] que, pela infração que consiste na falta de registo e de contabilização da venda de bens mediante a emissão de um recibo de venda, prevê, além da aplicação de uma sanção pecuniária por força do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS, a aplicação, à mesma pessoa, da medida administrativa coerciva de «selagem de instalações comerciais» por um período máximo de 30 dias?

3. Deve o artigo 47.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia ser interpretado no sentido de que não se opõe às medidas introduzidas pelo legislador nacional para salvaguardar o interesse protegido pelo artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, como a execução provisória da medida administrativa coerciva de «selagem de instalações comerciais» por um período máximo de 30 dias, com vista à proteção de um presumível interesse público, quando a proteção jurisdicional face a estas medidas se limita à apreciação de um interesse privado comparável oposto?

Disposições e jurisprudência da União invocadas

Carta Europeia dos Direitos Fundamentais da União Europeia – Artigos 47.º, n.º 1, 49.º, n.º 3, 50.º, 51.º, n.os 1 e 2, 52.º, n.º 1;

Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Artigo 2.º, n.º 1, artigo 273.º;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de setembro de 1989, Hoechst/Comissão, 46/87 e 227/88, EU:C:1989:337;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de outubro de 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de junho de 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de maio de 2014, Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de abril de 2017, Orsi e Baldetti, C-217/15 e C-350/15, EU:C:2017:264;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de março de 2018, Garlsson Real Estate e o., C-537/16, EU:C:2018:193;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de março de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197;

Acórdão do Tribunal de Justiça de 31 de maio de 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357;

Acórdão do Tribunal Geral de 26 de outubro de 2017, Marine Harvest/Comissão, T-704/14, EU:T:2017:753.

Disposições de direito nacional invocadas

Administrativnoprotsesualen kodeks (Código do Procedimento Administrativo) – Artigos 6.º, 57.º, n.ºs 1, 4 e 5, 60.º, 90.º, n.º 1, 128.º, n.º 1, ponto 1, 132.º, n.º 1, 145.º, n.º 1, 146.º, 166.º, n.ºs 1, 2 e 3, 172.º, n.º 2, 268.º, pontos 1 e 2;

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código do Processo Tributário e da Segurança Social) – Artigo 50.º, n.º 1;

Targovski zakon (Lei Comercial) – Artigos 1.º, n.º 1, ponto 1, 56.º;

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Lei Relativa às Infrações e Sanções Administrativas) – Artigos 16.º, 22.º, 27.º, 34.º, n.º 3, 36.º, n.º 1, 42.º, 44.º, n.º 1, 53.º, n.º 1, 59.º, n.ºs 1 e 2, 63.º, n.º 1;

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado) – Artigos 1.º, 2.º, ponto 1, 3.º, n.ºs 1 e 2, 118.º, n.º 1, 185.º, n.ºs 1, 2, 4 e 5, 186.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), n.ºs 3 e 4, 187.º, n.º 1, 188.º, 193.º, n.ºs 1 e 2, e § 1, n.º 40, e § 1a, das Dopalnitelni rasporedbi (disposições complementares):

– Artigo 118.º, n.º 1, na versão aplicável aos factos no processo principal:

«(1) Qualquer pessoa registada ou não para efeitos da presente lei deve registar e contabilizar as entregas/vendas por si efetuadas no seu estabelecimento comercial, emitindo um recibo fiscal por intermédio de um dispositivo de registo fiscal (recibo fiscal).»

– Artigo 185.º, n.ºs 1 e 2, na versão aplicável aos factos do processo principal:

«(1) Quem não emitir um recibo nos termos do artigo 118.º, n.º 1, é punido, se for uma pessoa singular e não for comerciante, com coima de 100 a 500 Leva (BGN), ou, se for uma pessoa coletiva ou um empresário em nome individual, com sanção pecuniária de 500 a 2 000 Leva (BGN).

(2) Com exceção dos casos referidos no n.º 1, quem cometer ou tolerar uma infração ao artigo 118.º ou a uma disposição para a aplicar é punido, se for uma pessoa singular e não for comerciante, com coima de 300 a 1 000 Leva (BGN), ou, se for uma pessoa coletiva ou um empresário em nome individual, com sanção pecuniária de 3 000 a 10 000 Leva (BGN). Se a infração não resultar na não declaração de rendimentos, são aplicadas as sanções previstas no n.º 1.»

– Artigo 186.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), na versão aplicável aos factos do processo principal:

«(1) A medida administrativa coerciva de selagem de instalações comerciais por um período máximo de 30 dias deve ser decretada independentemente das coimas e sanções pecuniárias previstas contra a pessoa que:

1. Não cumpra o procedimento ou modalidade em relação ao seguinte:

a) a emissão de um recibo de venda conforme com as formalidades estabelecidas para as entregas/vendas;

[...]»

– Artigo 187.º, n.º 1, na versão aplicável aos factos no processo principal:

«(1) No caso de aplicação da medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, é igualmente proibida a entrada no estabelecimento comercial ou nas instalações da pessoa [...]»

– Artigo 188.º, na versão aplicável aos factos no processo principal:

«A medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, é provisoriamente executória nas condições estabelecidas no Administrativnoprotsesualen kodeks (Código do Procedimento Administrativo).»;

Naredba n.º N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite objekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (Regulamento n.º N-18, de 13 de dezembro de 2006, Relativo ao Registo e Contabilização de Vendas nos Estabelecimentos Comerciais por Intermédio de Dispositivos de Registo Fiscal, aos Requisitos Aplicáveis aos Programas Informáticos de Empresa e aos Requisitos Aplicáveis às Pessoas que Efetuam Vendas em Linha) – Artigo 3.º, n.º 1, bem como artigo 1.º, ponto 6, das Dopolnitelni razporedbi (disposições complementares).

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 O recorrente é um empresário em nome individual registado ao abrigo da Targovski zakon (Lei Comercial) e inscrito no Registo Comercial, com sede na cidade de Gotse Delchev, Bulgária. A sua principal atividade é a compra e venda de bens.
- 2 A 9 de outubro de 2019, os inspetores da Natsionalna agentsia po prihodite (Agência Nacional das Receitas Públicas) realizaram uma inspeção num estabelecimento comercial gerido pelo recorrente.
- 3 A inspeção envolveu um «controlo de compra de bens», ou seja, antes de se identificarem, os inspetores compraram um maço de cigarros no valor de 5,20 Leva (BGN) (cerca de 2,66 euros), que pagaram em numerário. O recorrente aceitou o pagamento, mas não emitiu um recibo fiscal através de um dispositivo de registo fiscal.
- 4 Os inspetores verificaram que as vendas efetuadas nesse dia, no total de 141,20 Leva (BGN) (cerca de 72,20 euros), tinham sido contabilizadas na caixa

registadora, mas, na realidade, havia 166,40 Leva (BGN) (cerca de 85,08 euros) na caixa. Segundo os inspetores, a diferença entre estes dois montantes confirmava também que a venda do maço de cigarros que compraram não tinha sido registada e contabilizada através da emissão de um recibo fiscal por meio de um dispositivo de registo fiscal no estabelecimento comercial.

- 5 No mesmo dia, foi levantado um auto de infração, tendo sido instaurado um procedimento penal administrativo contra o recorrente ao abrigo das disposições da Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Lei Relativa às Infrações e Sanções Administrativas; a seguir, também, ZANN) por uma infração administrativa ao artigo 118.º, n.º 1, da Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS»). O incumprimento da referida disposição é punível com sanção pecuniária, por força do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS, sendo que o artigo 186.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), desta lei também prevê a aplicação de uma medida administrativa coerciva.
- 6 A 21 de outubro de 2019, o recorrido decidiu aplicar uma medida administrativa coerciva, nomeadamente de «selagem de instalações comerciais» por um período de 14 dias e de «proibição de acesso às mesmas», por força do artigo 186.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), e do artigo 187.º, n.º 1, da ZDDS.
- 7 Foi igualmente decretada a execução provisória dessa medida, uma vez que o recorrido considerou que era «necessária à proteção de interesses públicos particularmente importantes, nomeadamente o interesse do Orçamento de Estado no registo e na contabilização adequados, pelo contribuinte, das vendas nas instalações inspecionadas, através de um dispositivo de registo fiscal, ou na determinação correta das receitas geradas por este último e do montante da sua dívida pública».
- 8 A decisão foi objeto de recurso para o órgão jurisdicional de reenvio.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 9 O recorrente considera que a medida administrativa coerciva aplicada é contrária aos objetivos previstos no artigo 22.º da ZANN, que consistem na aplicação de medidas dessa natureza para efeitos de prevenção e de cessação das infrações administrativas e de prevenção e de eliminação dos seus efeitos prejudiciais. O recorrente invoca o reduzido valor da venda em questão, bem como o facto de ter violado pela primeira vez o artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS.
- 10 O recorrido alega que o artigo 186.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da ZDDS prevê a aplicação cumulativa de medidas administrativas coercivas do tipo estabelecido na decisão impugnada relativamente à infração constatada.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 11 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à compatibilidade com os artigos 50.º e 52.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta») e com o princípio da proporcionalidade, nos termos do artigo 49.º, n.º 3, da Carta, da cumulação de uma medida administrativa coerciva com uma sanção pecuniária contra a mesma pessoa pela mesma infração.
- 12 A ZDDS refere expressamente que esta lei transpõe as disposições da Diretiva 2006/112. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a aplicação da ZDDS, incluindo as medidas sancionatórias previstas na ZDDS, constitui uma aplicação do direito da União na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, uma vez que a jurisprudência do Tribunal de Justiça reconhece que a aplicação de sanções administrativas pelas autoridades tributárias nacionais em matéria de imposto sobre o valor acrescentado constitui uma aplicação dos artigos 2.º e 273.º da Diretiva 2006/112 e, conseqüentemente, do direito da União, pelo que devem respeitar o direito fundamental garantido pelo artigo 50.º da Carta.
- 13 O incumprimento da obrigação prevista no artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS por pessoas coletivas e empresários em nome individual que sejam sujeitos passivos, é constitutivo de uma infração administrativa, por força do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS e punível com uma sanção pecuniária por força dessa disposição.
- 14 Ao mesmo tempo, em caso de incumprimento da obrigação prevista no artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS, esta lei também prevê a aplicação de uma medida administrativa coerciva em conformidade com o artigo 186.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da ZDDS, nomeadamente a «selagem de instalações comerciais» por um período máximo de 30 dias. A medida é aplicada independentemente da sanção pecuniária prevista e, no caso de ser decretada, a pessoa é também proibida de entrar nas instalações da empresa.
- 15 Ambas as medidas - a sanção pecuniária prevista no artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS e a medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da ZDDS -, são decretadas em virtude do mesmo facto gerador, nomeadamente o incumprimento das disposições relativas à emissão de um recibo de venda conforme sob a forma de um recibo fiscal através de um dispositivo de registo fiscal.
- 16 O artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS pune o incumprimento da obrigação de emitir um recibo de venda de bens como infração administrativa e aplica-se a todos os casos, independentemente do valor da venda. Do mesmo modo, a medida prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS aplica-se a todos os casos de infração ao artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS, independentemente do valor da venda. A aplicação simultânea das medidas está prevista na lei para todos os casos de incumprimento da obrigação prevista no artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS.

- 17 Ambos os procedimentos, a saber, o de aplicação de uma sanção pecuniária e o de aplicação de uma medida administrativa coerciva de «selagem de instalações comerciais», são geridos por entidades na estrutura da Natsionalna agentsia po prihodite (Agência Nacional das Receitas Públicas), mas obedecem a regras processuais diferentes.
- 18 O procedimento destinado ao apuramento e punição de uma infração ao artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS é instaurado em conformidade com a Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Lei Relativa às Infrações e Sanções Administrativas). É iniciado com o levantamento de um auto de infração administrativa que constata a existência desta e termina com a adoção de uma decisão punitiva que aplica uma sanção pecuniária por força do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS.
- 19 A sanção pecuniária prevista no artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS é aplicada no âmbito de um procedimento de natureza penal. No caso do processo principal, foi instaurado um procedimento contra o empresário em nome individual com a decisão de constatação de existência de uma infração administrativa. A decisão que aplica a sanção pecuniária prevista no artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS é um ato de natureza punitiva.
- 20 A sanção pecuniária prevista no artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS não se limita à reparação do prejuízo causado pela infração [sob a forma de imposto sobre o valor acrescentado não pago sobre a venda não registada de um maço de cigarros no valor de 5,20 Leva (BGN)], mas visa punir, tendo em conta a sua gravidade, o incumprimento da obrigação prevista no artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS.
- 21 A medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS é aplicada durante o procedimento administrativo, mas tem carácter sancionatório. A medida não visa garantir outro processo (por exemplo, para apuramento de dívidas fiscais), mas pune o incumprimento da obrigação prevista no artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS. Tendo em conta as consequências para a atividade económica do empresário em nome individual (cessação da atividade no estabelecimento comercial), a medida prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS tem um efeito não só preventivo mas também dissuasor, nomeadamente para dissuadir a redução do volume de negócios por não emissão de recibos de venda.
- 22 No presente caso, o objeto do processo principal é precisamente a cumulação de diferentes formas de medidas coercivas públicas que punem os mesmos atos no planos factual e jurídico, e não os seus aspetos individuais, e que prosseguem objetivos comuns e não complementares, que suscita dúvidas quanto à compatibilidade do direito nacional com os princípios do direito da União e, em particular, com o artigo 50.º da Carta.
- 23 Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se a cumulação da medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS com a sanção pecuniária prevista no artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS

é coberta pelo âmbito de aplicação do artigo 50.º da Carta e se é conforme com o princípio da proporcionalidade consagrado no artigo 52.º, n.º 1, da Carta.

- 24 O Tribunal de Justiça esclareceu que a acumulação de sanções «[...] deve ser sujeita a regras que permitam garantir que a severidade do conjunto de sanções aplicadas corresponde à gravidade da infração em causa [...] Estas regras devem prever a obrigação de as autoridades competentes, em caso de aplicação de uma segunda sanção, assegurarem que a severidade do conjunto de sanções aplicadas não exceda a gravidade da infração constatada» (Acórdão de 20 de março de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, n.º 55). Além disso, as medidas administrativas ou repressivas permitidas por uma legislação nacional não devem exceder os limites do que é necessário para a realização dos objetivos legitimamente prosseguidos por essa legislação (Acórdão de 31 de maio de 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, n.ºs 41 e 42 e jurisprudência referida).
- 25 O direito nacional não prevê uma limitação da cumulação de uma sanção pecuniária por força do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS com uma medida administrativa coerciva na aceção do artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS, pelo valor da venda não registada através da emissão de um recibo fiscal [5,20 Leva (BGN) no processo principal] e/ou pelo montante do imposto sobre o valor acrescentado não pago. O exercício dessa competência pelas autoridades tributárias responsáveis pela aplicação das duas medidas constitui uma decisão vinculativa. A lei obriga essas autoridades a aplicarem, em caso de apuramento de uma infração ao artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS, a medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS, além e independentemente da aplicação de uma sanção pecuniária ao abrigo do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS.
- 26 As leis processuais [a ZANN e o Administrativnoprotsesualen kodeks (Código do Procedimento Administrativo)], que regem os dois procedimentos, independentes entre si, ou seja, a aplicação de uma sanção pecuniária e a aplicação de uma medida administrativa coerciva, não preveem a possibilidade de suspender um deles até à conclusão do outro.
- 27 Nestas condições, não está excluído que a medida prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS seja executada antes da conclusão do procedimento penal administrativo que aplica uma sanção pecuniária, em conformidade com o artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS. Isto deve-se, por um lado, à possibilidade, prevista na lei, de permitir a execução provisória da decisão de aplicação da medida e, por outro, à diferente duração dos dois procedimentos independentes. Segundo o direito nacional, o prazo para a conclusão do procedimento administrativo com a adoção de uma decisão de sanção punitiva é de 6 meses a contar da adoção da decisão, enquanto o prazo para a adoção de uma decisão de aplicação de uma medida administrativa coerciva é de 14 dias a um mês.
- 28 Além disso, os diferentes procedimentos de adoção de uma decisão que aplica uma sanção por força do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS (procedimento penal administrativo) e de uma decisão que aplica uma medida administrativa coerciva

ao abrigo do artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS (procedimento administrativo) implicam meios de proteção jurídica distintos contra essas decisões.

- 29 O Rayonen sad (Tribunal Regional) tem competência para conhecer dos recursos de decisões que apliquem sanções pecuniárias por força do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS, ao passo que os recursos das decisões que aplicam medidas administrativas coercivas por força do artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS são da competência do Administrativen sad (Tribunal Administrativo).
- 30 No âmbito dos dois processos judiciais distintos, o Rayonen sad (Tribunal Regional) e o Administrativen sad (Tribunal Administrativo) podem apreciar, embora independentemente um do outro, a proporcionalidade da sanção pecuniária e da medida administrativa coerciva. Na análise da proporcionalidade da sanção pecuniária prevista no artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS, o Rayonen sad está vinculado pelo montante mínimo previsto e não pode reduzi-lo em função das circunstâncias concretas do caso. A apreciação da proporcionalidade da medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS só é possível em relação à sua duração, dado que a sua aplicação é, em si mesma, obrigatória.
- 31 Uma vez que ambos os processos judiciais decorrem paralelamente e independentemente um do outro, e em momentos diferentes, não é de excluir que a infração seja julgada de forma diferente. É possível que o Administrativen sad (Tribunal Administrativo) negue provimento ao recurso da medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS e que o Rayonen sad, no âmbito do processo judicial de impugnação da decisão punitiva, anule a sanção pecuniária aplicada ao abrigo do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS, considerando que não foi praticada ou provada uma infração ao artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS.
- 32 Nestas condições, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se a aplicação simultânea, pelos mesmos factos e à mesma pessoa, de uma sanção pecuniária por força do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS e de uma medida administrativa coerciva por força do artigo 186.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da ZDDS é conforme com o princípio da proporcionalidade consagrado no artigo 52.º, n.º 1, da Carta, visto que a fiscalização do juiz no âmbito de processos distintos não garante que a gravidade global das duas medidas seja proporcional à gravidade da infração em causa.
- 33 Na hipótese de o âmbito de aplicação dos artigos 50.º e 52.º da Carta não abranger a cumulação da medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS com a sanção pecuniária prevista no artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS pelos mesmos factos e contra a mesma pessoa (neste caso, por uma infração ao artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, a título alternativo, se a adoção de uma medida administrativa coerciva por força do artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS, além e independentemente da aplicação de uma sanção pecuniária ao abrigo do artigo 185.º, n.º 2, da ZDDS, pelos mesmos factos e contra a mesma pessoa, é proporcional à luz do artigo 49.º, n.º 3, da Carta. Tendo em conta a interpretação ampla feita pelo Tribunal de Justiça do conceito

de «infração» na aceção do artigo 49.º, n.º 3, da Carta, esta disposição afigura-se aplicável ao processo principal.

- 34 No caso do processo principal, a autoridade tributária autorizou igualmente, com base no artigo 188.º da ZDDS, a execução provisória da decisão de aplicação da medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS. Em conformidade com o direito nacional, esta decisão constitui uma exceção ao princípio da execução dos atos administrativos depois de estes se terem tornado definitivos, contornando a proibição da sua execução antes do termo do prazo de recurso.
- 35 A proteção jurídica contra a decisão de aplicação de uma medida administrativa coerciva só pode ser obtida através de um recurso distinto interposto no Administrativen sad (Tribunal Administrativo), juntamente com o pedido de suspensão da execução provisória. Neste processo, o Administrativen sad não faz o «apuramento» dos factos. Os factos são dados por provados com base no auto lavrado na inspeção efetuada pelas autoridades tributárias nas instalações da empresa e na decisão de constatação da existência de uma infração administrativa.
- 36 Ao mesmo tempo, a disposição do artigo 188.º da ZDDS, conjugada com o âmbito da proteção jurisdicional contra a execução provisória da medida prevista no artigo 186.º, n.º 1, da ZDDS, cria as condições para uma interpretação jurisprudencial não uniforme. Em alguns casos, considera-se que a proteção jurisdicional contra a decisão de execução provisória também inclui a verificação da existência de um «interesse público importante», enquanto, noutros casos, se presume a existência de um «interesse público importante», ao qual deve ser oposto e provado um interesse privado comparável.
- 37 Não é de excluir que os efeitos jurídicos da decisão de aplicação de uma medida administrativa coerciva ao abrigo do artigo 186.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da ZDDS, que foi declarada provisoriamente executória, se produzam e que a decisão seja posteriormente anulada pelo juiz por ser ilegal.
- 38 Nestas condições, não é claro, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, se a proteção jurisdicional prevista no direito nacional contra a execução provisória autorizada da decisão de aplicação da medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da ZDDS constitui um recurso efetivo à luz do artigo 47.º, n.º 1, da Carta.