

## Version anonymisée

Traduction

C-605/23 – 1

### Affaire C-605/23

#### Demande de décision préjudicielle

**Date de dépôt :**

4 octobre 2023

**Juridiction de renvoi :**

Administrativen sad Blagoevgrad (Bulgarie)

**Date de la décision de renvoi :**

21 septembre 2023

**Partie requérante :**

« ATI-19 » EOOD

**Partie défenderesse :**

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

---

### ORDONNANCE

[OMISSIS]

[OMISSIS] Affaire administrative n° 20237030700894/2023 [OMISSIS] :

La procédure est régie par l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'Administrativnoprotsesualenia kodeks (code de procédure administrative, ci-après l'« APK »).

Elle trouve son origine dans le recours formé le 19 septembre 2023 par une société unipersonnelle à responsabilité limitée, « Ati-19 » – Blagoevgrad – partie requérante au principal, à l'encontre de l'injonction n° FK-S2341-0127640 du 30 août 2023, adoptée par le Nachalnik na otdel « Operativni deynosti » – grad Sofia v glavna direktsia « 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) – Ville de Sofia.

## **I. Les parties à la procédure**

- 1 Partie requérante : société unipersonnelle à responsabilité limitée « Ati-19 » (ci-après « Ati-19 » ou la « société »), [OMISSIS].
- 2 Partie défenderesse : Nachalnik na otdel « Operativni deynosti » – grad Sofia v glavna direktsia « 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 ») [OMISSIS].

L'agence nationale des recettes publiques est l'autorité étatique spécialisée relevant du ministre des Finances chargée de l'établissement, des garanties et du recouvrement de créances publiques et de créances de droit privé de l'État qui sont désignées par la loi – article 2, paragraphe 1, du Zakon za Natsionalnata agentsia za prihodite (loi relative à l'Agence nationale des recettes publiques).

## **II. Objet de la procédure principale**

- 3 La procédure principale devant l'Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunal administratif de Blagoevgrad) trouve son origine dans le recours formé « Ati-19 » EOOD à l'encontre de l'injonction d'appliquer une mesure administrative coercitive portant le n° FK-S2341-0127640 du 30 août 2023, adoptée par le Nachalnik na otdel « Operativni deynosti » – grad Sofia v glavna direktsia « Fiskalen kontrol » pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Chef de la division « activités opérationnelles », ville de Sofia, direction générale « Contrôle fiscal » auprès du « TU de la NAP »). L'injonction décrète une « mise sous scellés » d'un local commercial pendant 14 jours – « un bistrot », situé dans la ville de Blagoevgrad, [OMISSIS], géré par « Ati-19 » EOOD, 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. Objet de la procédure au titre de l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK**

- 4 Dans le cadre de la procédure principale, le 19 septembre 2023, la société requérante, « Ati-19 » EOOD, a introduit devant le tribunal de céans, au titre de l'article 166, paragraphe 2, de l'APK, une demande de suspension de l'exécution

provisoire assortissant l'injonction attaquée n° FK-S2341-0127640 du 30 août 2023, en vertu d'une ordonnance de l'auteur de l'injonction.

- 5 La décision rendue par le tribunal à propos de cette demande par voie d'ordonnance est définitive conformément à l'article 188, paragraphe 2, du ZDDS.

#### **IV. Les faits de la procédure principale**

- 6 La partie requérante dans la procédure devant l'Administrativen sad Blagoevgrad (tribunal administratif de Blagoevgrad) est une société unipersonnelle à responsabilité limitée, dont la dénomination sociale est « Ati-19 » et qui est enregistrée en vertu du Targovskia Zakon (loi commerciale) de la République de Bulgarie et inscrite au registre du commerce de l'Agentsia po vpisvaniata (l'Agence chargée des inscriptions aux registres). Le siège social et administratif de cette société est situé à Blagoevgrad, [OMISSIS] République de Bulgarie.
- 7 La société a pour activité principale l'achat de biens ou d'autres objets en vue de les revendre sous leur forme d'origine, sous une forme transformée ou traitée ; la vente de biens qu'elle produit elle-même ; le leasing ; la représentation commerciale et le courtage commercial ; des opérations de commission, d'expédition et de transport sur le territoire national et à l'étranger ; des opérations de stockage ; des opérations de licence ; la surveillance de biens ; des services d'hôtellerie, de restauration, des services touristiques, publicitaires, d'informations, récréatifs, de gestion d'artistes ou autres ; l'achat de biens immobiliers en vue de la revente ; construction et/ou l'équipement de biens immobiliers en vue de la vente ; le commerce d'alcool, cigarettes et toute autre activité non interdite par la loi [OMISSIS].
- 8 Le 3 août 2023, des inspecteurs des recettes de l'État relevant de la direction principale du « Contrôle fiscal » auprès du TU de la NAP ont procédé à une vérification dans un local commercial au sens du paragraphe 1, point 41 des dispositions complémentaires du ZDDS, situé dans la ville de Blagoevgrad, [OMISSIS], géré par « Ati-19 » EOOD.
- 9 Lors de la vérification du 3 août 2023, un inspecteur des recettes de l'État a effectué un achat contrôlé de biens, en l'occurrence de la nourriture et des boissons, pour une valeur totale de 14,80 BGN acquittée en espèces [OMISSIS]. Le paiement en espèces de la somme de 14,80 BGN n'a pas donné lieu à l'émission d'un bon de caisse fiscal par un l'appareil fiscal portant le numéro d'identification 02843273, enregistré à l'administration des recettes fiscales, fixé dans le local commercial et mis en service [OMISSIS] à Blagoevgrad. Le paiement a été reçu par un membre du personnel dans le local commercial.
- 10 Après que les inspecteurs des recettes fiscales ayant effectué l'achat contrôlé ont justifié la qualité en laquelle ils agissaient, a été imprimé à partir de l'appareil fiscal situé dans le local commercial un rapport des comptes journaliers reprenant

les ventes effectuées le 3 août 2023 et indiquant que le chiffre d'affaires des ventes du jour dans le local s'élevait à 327,80 BGN. Il a été établi que la caisse du local commercial comptait, en réalité, un montant total de 573,55 BGN en espèces. Un inventaire des sommes disponibles dans la caisse a été dressé en annexe du procès-verbal de la vérification effectuée dans le local portant le n° 0127640 du 3 août 2023.

- 11 Le procès-verbal n° 0127640 du 3 août 2023 a été dressé à titre d'élément de preuve des résultats de la vérification effectuée le 3 août 2023 dans le local commercial de la société [OMISSIS], à Blagoevgrad.
- 12 Le 8 août 2023, a été établi l'acte de constat d'infraction administrative n° F719922 par lequel une procédure administrative à caractère pénal a été engagée à l'encontre de la société au titre du Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (loi sur les infractions et sanctions administratives, ci-après le « ZANN ») au motif que, le 3 août 2023, lors d'un achat contrôlé de nourriture et de boissons pour un montant total de 14,80 euros, payé en espèces par un service des recettes, dans un local commercial, à Blagoevgrad, [OMISSIS], géré par « Ati-19 » EOOD, un ticket de caisse n'a pas été émis par l'appareil fiscal portant le numéro d'identification 398727, fixé et mis en service dans le local commercial. Ce fait constitue une infraction administrative au titre de l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS.
- 13 Sur le fondement de l'acte de constat d'une infraction administrative n° F719922/08.08.2023, le Chef de la division « activités opérationnelles », ville de Sofia, direction générale « Contrôle fiscal » auprès du « TU de la NAP » a adopté une décision de sanction administrative n° 722176-F719922, le 29 août 2023, par laquelle il a infligé à « Ati-19 » EOOD, sur la base de l'article 185, paragraphe 1<sup>er</sup>, du ZDDS, une sanction administrative s'élevant à 1000 (mille) BGN pour l'infraction administrative visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS (décrite au point 12), qui a été commise le 3 août 2023.
- 14 Le 30 août 2023, le Chef de la division « activités opérationnelles », ville de Sofia, 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, l'injonction attaquée au principal de mesure administrative coercitive n° FK-S2341-0127640/30.08.2023 (ci-après l'« injonction ») par laquelle il a décidé la « mise sous scellés » du local commercial [OMISSIS] situé à Blagoevgrad pendant 14 jours, ainsi que l'« interdiction d'y accéder ».
- 15 L'injonction a été notifiée à la société par l'intermédiaire de son représentant légal, le 6 septembre 2023, la date de la mise sous scellés du local commercial ayant été fixée le 21 septembre 2023 dans l'accusé de réception de la notification.
- 16 Le 14 septembre 2023, la société a formé auprès de l'Administrativen sad Blagoevgrad (le tribunal administratif de Blagoevgrad) par l'intermédiaire du TU

de la NAP un recours contre l'injonction n° FK-S2341-0127640/30.08.2023, dans lequel elle a demandé, au titre de l'article 60 de l'APK, l'annulation de l'ordonnance d'exécution provisoire.

- 17 Par l'ordonnance n° 1579 du 18 septembre 2023, le tribunal n'a pas examiné la demande d'annulation de l'ordonnance d'exécution provisoire de l'injonction au motif que le délai imparti par l'article 60, paragraphe 5, de l'APK était écoulé.
- 18 Le 19 septembre 2023, la société a formé devant le tribunal de céans une demande au titre de l'article 166, paragraphe 2, de l'APK en vue de la suspension de l'exécution provisoire de l'injonction n° FK-S2341-0127640/30.08.2023. Cette demande fait l'objet de la présente procédure.

## V. Positions des parties

- 19 Dans sa requête au titre de l'article 166, paragraphe 2, de l'APK du 19 septembre 2023, « Ati-19 » EOOD invoque le défaut de motivation et l'absence de réunion des conditions requises par l'article 60, paragraphe 1, de l'APK pour autoriser l'exécution provisoire de l'injonction n° FK-S2341-0127640/30.08.2023. En l'espèce, le fait que la vente du 3 août 2023 de biens d'une valeur totale de 14,80 BGN n'a pas donné lieu à l'émission d'un bon de caisse fiscal ne met pas en danger la vie ni la santé des citoyens, ne porte pas atteinte à des intérêts de l'État ou du public particulièrement importants. Quant à l'exécution de la mise sous scellés du local commercial lorsque l'injonction sera devenue définitive, elle ne risque pas davantage d'être tenue en échec ou considérablement entravée ni d'entraîner un préjudice grave ou difficilement réparable.
- 20 Dans sa requête contre l'injonction elle-même, la société a mis en avant le fait que la mise sous scellés du local commercial qu'elle gère entraînera un préjudice matériel important pour son activité. Cette position est justifiée par le caractère unique de l'infraction visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS dans le cadre de l'activité de la société.
- 21 Le Chef de la division « activités opérationnelles », ville de Sofia, direction générale « Contrôle fiscal » auprès du « TU de la NAP » n'a pas fait part de son point de vue en envoyant le dossier administratif.

## VI. Droit interne applicable

- 22 Targovski zakon (loi commerciale) [OMISSIS]

**Art. 1<sup>er</sup>** de cette loi dispose :

(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 d'autres objets dans le but de les revendre sous leur forme d'origine, sous une forme transformée ou traitée ;
  2. [OMISSIS] la vente de biens qu'elle produit elle-même ;
  3. [OMISSIS] l'achat de valeurs mobilière en vue de les vendre ;
  4. [OMISSIS] la représentation commerciale et le courtage commercial ;
  5. [OMISSIS] des opérations de commission, d'expédition et de transport ;
  6. [OMISSIS] des opérations d'assurance ;
  7. [OMISSIS] des opérations bancaires et monétaires ;
  8. [OMISSIS] des lettres de change, des billets à ordre et des chèques ;
  9. [OMISSIS] des opérations de stockage ;
  10. [OMISSIS] des opérations de licence ;
  11. [OMISSIS] la surveillance de biens ;
  12. [OMISSIS] des opérations de propriété intellectuelle ;
  13. [OMISSIS] des services d'hôtellerie, touristiques, publicitaires, d'informations, récréatives, de gestion d'artistes ou autres ;
  14. [OMISSIS] l'achat, la construction ou l'équipement de biens immobiliers en vue de la vente ;
  15. [OMISSIS] le leasing.
- (2) Sont des commerçants :
1. les sociétés commerciales ;
  2. les coopératives à l'exclusion des coopératives de logement.
- (3) Est réputée commerçante toute personne ayant constitué une entreprise dont l'objet et la taille exigent que les affaires soient gérées de manière commerciale, même si ses activités ne figurent pas au paragraphe 1<sup>er</sup>.

**Art 113 :**

La société à responsabilité limitée peut être constituée par une ou plusieurs personnes, qui répondent des obligations de la société sur leur part sociale dans le capital de la société

23 **Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS ») [OMISSIS]**

**Art. 1<sup>er</sup> :**

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

**Art. 2, point 1**, de cette loi, intitulé « objet de la taxation » :

Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée

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

**Article 3, paragraphes 1 et 2**, de cette loi, 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, y compris dans le domaine de l'exploitation minière et de l'exploitation agricole ainsi que l'exercice d'une profession libérale, y compris de celle de huissier de justice privé et de notaire. Constitue également une activité économique indépendante toute activité exercée régulièrement ou à titre professionnel moyennant une rémunération, y compris l'exploitation de patrimoine matériel et immatériel dans le but d'en tirer un revenu régulier.

**Article 5, paragraphes 1 et 2** de cette loi, intitulée les « biens » :

(1) Constitue un bien au sens de la présente loi tout bien meuble ou immeuble, ce qui inclut l'énergie électrique, le gaz, l'eau, la chaleur ou le froid et les objets similaires, ainsi que les logiciels standard

(2) Ne constituent pas des biens au sens du paragraphe 1 la monnaie en circulation ainsi que les devises étrangères, utilisées en tant que moyen de paiement.

**Article 6, paragraphe 1** de cette loi, intitulée « livraison de biens » :

(1) [OMISSIS] La livraison de biens au sens de la présente loi s'entend du transfert du droit de propriété ou d'un autre droit réel sur les biens, ainsi que de tout autre droit de disposition des biens en qualité de propriétaire.

[...]

**Article 118, paragraphes 1, 2, 3 et 4** de cette loi, intitulé « bons de caisse et transmission d'informations » :

(1) 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 automatisé intégré de gestion de l'activité commerciale (ticket de système), et ce qu'une autre pièce justificative fiscale soit demandée ou non. Le destinataire doit recevoir le ticket de caisse ou le ticket de système et le conserver jusqu'à ce qu'il ait quitté le local.

(2) Les appareils fiscaux et les systèmes automatisés intégrés de gestion de l'activité commerciale doivent obligatoirement permettre l'installation d'une connexion à distance par laquelle ils transmettent des données à l'Agence nationale des recettes. Les prescriptions techniques, les modalités et les modes d'installation et de réalisation de la connexion à distance sont déterminés par le règlement visé au paragraphe 4 et en accord avec l'Institut de métrologie bulgare.

(3) [OMISSIS] Le ticket de caisse et le ticket de système sont des documents papier enregistrant une vente/livraison d'un bien ou d'un service dans un local commercial qui est payée en espèces, par chèque, bon d'achat, carte de crédit ou de débit, ou par d'autres moyens de paiement remplaçant l'argent, délivrés par un appareil fiscal mis en service et par un modèle agréé ou par un système automatisé intégré agréé de gestion de l'activité commerciale. En cas de ventes de services revêtant un caractère récréatif ou de biens au moyen d'appareils fiscaux intégrés dans des distributeurs automatiques à alimentation électronique, le ticket de caisse enregistrant la vente peut seulement être visualisé sur l'écran, sans que soit émis un document papier selon la procédure et les modalités prévues par le règlement visé au paragraphe 4. En cas de ventes de biens ou de services au moyen d'un magasin en ligne, le ticket fiscal/de système enregistrant la vente peut être généré électroniquement et être automatiquement transmis à une adresse électronique du destinataire, sans émettre un document papier, selon la procédure et les modalités prévues à l'article 4 du règlement. [...]

(4) Le ministre des finances adopte un règlement dans lequel il définit :

1. les conditions, la procédure et les modalités d'agrément ou d'annulation du modèle, de mise en exploitation ou hors d'exploitation, d'enregistrement/de radiation, de consignation par écrit, de conservation de documents émis par ou en lien avec un appareil fiscal et un système automatisé intégré de gestion de l'activité commerciale ;

[...]

4. l'émission de bons de caisse fiscaux par un appareil fiscal et de tickets de caisse par un système intégré automatisé de gestion de l'activité commerciale, ainsi que les éléments constitutifs qu'ils doivent impérativement contenir ;

5. le type des données introduites, la forme et les délais de leur introduction ;



[...].

**L'article 185, paragraphes 1 et 2, 4 et 5** de cette loi, vingt-sixième chapitre, intitulé « mesures administratives coercitives et dispositions administratives à caractère pénal », dans sa version en vigueur au moment de la survenance des faits au principal [OMISSIS] :

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

[...].

**Art. 186, paragraphe 1, point 1, sous a)** de cette loi, dans la version en vigueur à la date de survenance des faits au principal :

(1) [OMISSIS] 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 toute personne qui :

1. [OMISSIS] omet :

a) [OMISSIS] de délivrer une pièce justificative correspondante de vente aux termes de l'article 118.

[...]

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

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

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

(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 recette 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.

(2) Lorsque l'enlèvement s'accompagne de difficultés significatives pour les services des recettes et/ou de frais significatifs pour la personne, l'autorité qui a décrété la mise sous scellés peut ordonner que les biens se trouvant dans le local ou les locaux soient laissés sous la responsabilité de la personne à qui la garde est confiée. L'ordonnance ne concerne pas les biens faisant l'objet de l'infraction visée à l'article 186, paragraphe 1, point 2.

(3) Dans les cas visés au paragraphe 1, lorsque les biens ne sont pas enlevés par la personne dans le délai imparti, le service des recettes les enlève et les place devant le local, sans être tenu de les garder et sans supporter la responsabilité pour leur endommagement, détérioration ou perte, qui continue à incomber à la personne.

(4) [OMISSIS] L'autorité qui a appliqué la mesure administrative coercitive y met un terme à la demande de la personne à laquelle la sanction administrative a été imposée et après la production par cette dernière de la preuve du paiement de l'intégralité de l'amende ou de la sanction pécuniaire. La personne est tenue de coopérer à la levée des scellés. En cas de récidive, la levée des scellés n'aura lieu qu'un mois après la mise sous scellés.

**Art. 188** de cette loi, dans la version en vigueur à la date de survenance des faits au principal :

(1) [OMISSIS] La mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, est soumise à une exécution provisoire dans les conditions prévues par l'article 60, paragraphes 1 à 7 de l'administrativnoprotsesualen kodeks (code de procédure administrative).

(2) [OMISSIS] L'ordonnance du tribunal est insusceptible de recours.

**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]

(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.

**§1<sup>er</sup>, points 40 et 41** des dispositions complémentaires de la présente loi :

«§ 1<sup>er</sup>. 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. Sont des appareils fiscaux :

- a) les appareils de caisse électroniques enregistreuse ;
- b) les imprimantes fiscales ;
- c) les systèmes électroniques agréés par l'administration fiscale de déclaration des ventes de combustibles liquides grâce à des moyens de mesure du débit agréés au sens de la loi relative aux mesures ;
- d) les appareils fiscaux intégrés dans des distributeurs automatiques.

41. Un « local commercial » est tout endroit, local ou installation (par exemple : tables, stands ou autres) dans un lieu couvert ou découvert, dans lequel ou à partir duquel sont réalisées des ventes de biens ou de services, même si le local ou l'installation peut en même temps servir aussi à d'autres fins (par exemple : bureau, logement ou autres), qu'il fasse partie d'un bien immobilier détenu en propriété (par exemple : garage, cave, pièce ou autres) ou qu'il s'agisse d'un local de fabrication ou d'un moyen de transport à partir duquel des ventes sont réalisées.

[...].

**Le paragraphe 1a** des dispositions complémentaires stipule :

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 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 (JO L 2009, 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 L 2010, 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 L 2009, 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 L 2009, 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 L 2010, 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 L 2013, 201/4 du 26 juin 2013).
8. [OMISSIS] la directive 2013/61/UE du Conseil du 17 décembre 2013 modifiant les directives 2006/112/CE et 2008/118/CE en ce qui concerne les régions ultrapériphériques françaises et en particulier Mayotte (JO L 353/5 du 28 décembre 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 L 2016, 142/12 du 31 mai 2016).

10. [OMISSIS] la directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons (JO L 177/9 du 1<sup>er</sup> juillet 2016).

11. [OMISSIS] la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens (JO L 348/7 du 29 décembre 2017).

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 L 2018, 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 L 2018, 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 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 L 2018, 282/5 du 12 novembre 2018).

15. [OMISSIS] la directive (UE) 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la simplification de certaines règles dans le système de taxe sur la valeur ajoutée pour la taxation des échanges entre les États membres (JO L 311/3 du 7.12.2018).

16. [OMISSIS] la directive (UE) 2018/1713 du Conseil du 6 novembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqués aux livres, journaux et périodiques (JO L 286/20 du 14 novembre 2018).

17. [OMISSIS] la directive (UE) 2019/475 du Conseil du 18 février 2019 modifiant les directives 2006/112/CE et 2008/118/CE en ce qui concerne l'inclusion de la municipalité italienne de Campione d'Italia et des eaux italiennes du lac de Lugano dans le territoire douanier de l'Union et dans le champ d'application territorial de la directive 2008/118/CE (JO L 83/42 du 25 mars 2019).

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 L 310/1 du 2 décembre 2019).
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 L 2020, 396/1, du 25 novembre 2020).
20. [OMISSIS] la directive (UE) 2020/2020 du Conseil du 7 décembre 2020 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne des mesures temporaires relatives à la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux vaccins contre la COVID-19 et aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie en réaction à la pandémie de COVID-19 (JO L 419/1 du 11 décembre 2020).
21. [OMISSIS] la directive (UE) 2019/2235 du Conseil du 16 décembre 2019 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise en ce qui concerne l'effort de défense dans le cadre de l'Union (JO L 336/10 du 30 décembre 2019).
22. [OMISSIS] la directive (UE) 2021/1159 du Conseil du 13 juillet 2021 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les exonérations temporaires relatives aux importations et à certaines livraisons ou prestations, en réaction à la pandémie de COVID-19 (JO L 250/1 du 15 juillet 2021).
23. [OMISSIS] la directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 107/1 du 6 avril 2022).
24. [OMISSIS] la directive (UE) 2020/284 du Conseil du 18 février 2020 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'instauration de certaines exigences applicables aux prestataires de services de paiement (JO L 62/7 du 2 février 2020).
25. [OMISSIS] la directive (UE) 2022/890 du Conseil du 3 juin 2022 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne la prolongation de la période d'application du mécanisme d'autoliquidation facultatif aux 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 L 155/1 du 8 juin 2022).
24. **Naredba n° N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravljenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (Règlement n° H-18 du 13 décembre 2006 sur l'enregistrement et la consignation par écrit au moyen d'appareils fiscaux des**

**ventes dans les locaux commerciaux, les exigences à l'égard des logiciels de gestion de ceux-ci et les exigences à l'égard des personnes qui effectuent des ventes par l'intermédiaire d'un magasin en ligne) du ministre des Finances (ci-après la « Naredba »)[OMISSIS].**

**Art. 3, paragraphe 1**, de cette Naredba, dans la version applicable lors de la survenance des faits au principal :

(1) [OMISSIS] Toute personne est tenue d'enregistrer et de consigner par écrit les ventes de biens ou les prestations de services qu'elle a effectuées dans un local commercial ou à partir de celui-ci en délivrant un bon de caisse fiscal d'un appareil fiscal ou un bon de caisse produit par un système automatisé intégré de gestion de l'activité commerciale, sauf lorsque le paiement est effectué au moyen d'un versement en numéraires sur un compte à vue, d'un virement, d'un prélèvement automatique, ou d'un transfert de numéraires, effectué par un fournisseur d'un service payé au sens du Zakon za platezhnite uslugi i platezhnite sistemi (loi sur les services de paiement et les systèmes de paiement) ou par un transfert postal d'argent, effectué via un opérateur postal agréé pour des transferts postaux d'argent au sens du Zakon za poshtenskite uslugi (loi sur les services postaux). Lorsque le paiement est effectué par transfert postal d'argent, le client reçoit un document électronique ou sur support papier contenant au moins les informations visées à l'article 26, paragraphe 1, points 1, 4, 7 et 8.

**Article 25, paragraphe 1, point 1 et paragraphes 6 et 9** de cette Naredba, dans la version en vigueur lors de la survenance des faits au principal [OMISSIS] :

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

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

[...]

(3) Dans les cas visés au paragraphe 1, le bon de caisse fiscal est délivré lors du paiement. Au moment où les personnes visées à l'article 3 reçoivent le paiement, elles sont tenues de fournir simultanément au client le bon de caisse fiscal émis. En cas de ventes visées à l'article 3, paragraphe 8, le bon de caisse fiscal est visualisé sur l'écran de commande de l'appareil fiscal intégré dans un distributeur automatique.

[...]

(9) Le bon de caisse fiscal d'un appareil fiscal ou le bon de caisse d'un système automatisé intégré de gestion de l'activité commerciale est émis en un exemplaire destiné au client. Une copie de chaque bon imprimé/généré sous forme électronique est conservée sur une bande de contrôle par des moyens électroniques. Les données de chaque bon de caisse fiscal sont automatiquement transférées à partir de l'appareil fiscal/ du système automatisé intégré de gestion de l'activité commerciale via le lien à distance à la NAP conformément à l'annexe n° 17.

[...].

§ 1<sup>er</sup>, point 6 des dispositions complémentaires de cette Naredba :

§ 1<sup>er</sup>. Au sens de cette Naredba,

[...]

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 attesté 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.

[...].

25 **Administrativnoprotsesualen kodeks (code de procédure administrative)**  
[OMISSIS]

**Article 21** de ce code, intitulé « Définition de l'acte administratif individuel »

(1) [OMISSIS] Un acte administratif individuel est une manifestation de volonté exprimée expressément ou par une action ou une inaction d'une autorité administrative ou d'un autre organe ou organisme habilité par la loi, de personnes exerçant des fonctions publiques et d'organismes de service public, créant des droits ou des obligations ou portant directement atteinte à des droits, des libertés ou des intérêts légaux de certains citoyens ou de certaines organisations, ainsi que le refus d'adopter un tel acte.

[...].

**L'article 60** de ce code, intitulé « exécution provisoire » :

(1) L'acte administratif comporte une ordonnance relative à son exécution provisoire 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 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 aux parties. 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** de ce 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** de ce 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 d'actes et de contrats administratifs.

[...].

**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 actes administratifs 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.

**Article 149** de ce code, intitulé « Délais de recours » :

(1) Les actes administratifs sont susceptibles de recours dans un délai de 14 jours à partir de leur notification.

[...].

**Article 164** de ce code, intitulé « Formation du tribunal administratif » :

Le tribunal administratif examine l'affaire dans une chambre à juge unique.

**Article 166** du même 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.

(4) [OMISSIS] L'exécution provisoire d'un acte administratif autorisée en vertu d'une loi distincte, lorsque le contrôle judiciaire n'est pas explicitement interdit, peut, sur demande du requérant, être suspendue par le tribunal aux conditions du paragraphe 2.

**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 ;
3. les conventions conclues devant les autorités administratives ou devant le tribunal ;
4. [OMISSIS] les contrats administratifs définitifs ou soumis à une exécution provisoire.

26 Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (le code de procédures en matière de fiscalité et de sécurité sociale, 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.

[...].

## VII. Le droit applicable de l'Union européenne

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

**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.

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

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

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

**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 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. »

**VIII. Motifs du renvoi préjudiciel**

29 **Objet de la demande préjudicielle**

30 Effectivité des recours de droit interne à l'encontre de l'exécution provisoire d'un acte administratif

31 **Recevabilité**

32 Selon les explications relatives à l'article 51 de la Charte, qui doivent être prises en considération en vue de son interprétation, conformément à l'article 6,

paragraphe 1, troisième alinéa du TUE et l'article 52, paragraphe 7, de la Charte, 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.

- 33 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 (voir points 16 à 31 de l'arrêt précité).
- 34 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 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 – 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).
- 35 **Pertinence des questions préjudicielles**
- 36 Le ZDDS régit l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de toute livraison de biens ou de prestation de services à titre onéreux. L'imposition de mesures administratives coercitives et l'infliction de sanctions administratives y assortissent l'inexécution d'obligations découlant de la loi par les personnes redevables.
- 37 Plus spécifiquement, le ZDDS sanctionne le même fait au moyen d'un cumul de différentes mesures.
- 38 Constitue une infraction administrative au titre de l'article 118, paragraphe 1<sup>er</sup>, du ZDDS l'inexécution de l'obligation visée à cette disposition par des personnes morales et des commerçants agissant en leur nom personnel qui ont la qualité de redevables au sens de l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup> du ZDDS et de l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup> de la Naredba n° H-18 du 13 décembre 2006, d'enregistrer et de consigner par écrit les ventes qu'ils ont 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 automatisé intégré de gestion de l'activité commerciale (ticket de système), et ce qu'une autre pièce justificative fiscale soit demandée ou non.

- 39 L'infraction administrative visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS est assortie d'une sanction pécuniaire à hauteur des montants visés à l'article 185, paragraphe 1 et 2 du ZDDS, infligée dans le cadre d'une procédure administrative par un service des recettes de la NAP conformément à l'article 193 du ZDDS ; le même fait est également passible de l'imposition d'une mesure administrative coercitive au titre de l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS intitulée « mise sous scellés d'un local commercial » pour une période de 30 jours, pendant laquelle l'accès à ce local commercial est également interdit, conformément à l'article 187, paragraphe 1, du ZDDS.
- 40 Les deux mesures – la « mise sous scellés » et la « sanction pécuniaire » ont un caractère pénal. Constitue une restriction inadmissible au droit prévu à l'article 50 de la Charte le fait d'imposer ces deux mesures pour le même acte, commis par le même commerçant, à l'issue de procédures distinctes et autonomes, lesdites mesures étant susceptibles de recours devant des juridictions différentes, dans la mesure où la réglementation nationale n'assure pas une coordination des procédures permettant de réduire au strict nécessaire la charge supplémentaire que comporte le cumul desdites mesures et ne permet pas de garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction concernée (dispositif de l'arrêt du 4 mai 2023 dans l'affaire C-97/21, ECLI:EU:C:2023:371).
- 41 La mesure de « mise sous scellés » au titre de l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS est appliquée par l'adoption d'une injonction d'un service des recettes ou d'une personne habilitée par ce dernier dans le cadre d'une procédure de nature administrative (article 186, paragraphe 3, du ZDDS). L'injonction revêt les caractéristiques d'un acte administratif individuel au sens de l'article 21, paragraphe 1, de l'APK.
- 42 En principe, le recours contre un acte administratif individuel en suspend l'exécution – jusqu'à la résolution définitive du litige relatif à la légalité de cet acte – article 166, paragraphe 1, de l'APK. Constituent des exceptions à cette règle les cas d'exécution provisoire de l'acte autorisée par la loi et les cas dans lesquels l'autorité qui a adopté l'acte en autorise l'exécution provisoire dans une ordonnance.
- 43 L'injonction d'appliquer une mesure de « mise sous scellés » visée à l'article 186, paragraphe 1, du ZDDS n'est pas soumise à une exécution provisoire – tant qu'elle n'est pas devenue définitive, auquel cas elle constitue, en vertu de la loi, un titre exécutoire conformément à l'article 268, point 1, de l'APK. Cependant, le législateur a habilité le service des recettes à adopter une ordonnance relative à l'exécution provisoire de cette injonction selon la procédure et aux conditions visées à l'article 60, paragraphes 1 à 7 de l'APK – article 188, paragraphe 1, du ZDDS. Tel est précisément le cas d'espèce.
- 44 En adoptant l'injonction n° FK-S2341-0127640 du 30 août 2023 relative à la « mise sous scellés » du local commercial géré par « Ati-19 » EOOD, le service

des recettes en a autorisé l'exécution provisoire par l'ordonnance visée à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK, qui fait partie intégrante du contenu de l'injonction.

- 45 Indépendamment du non respect de la forme de l'ordonnance, ainsi que d'une mention dans la motivation de l'injonction aux termes de laquelle « En l'absence des conditions requises à cet effet, n'est pas imposée l'exécution provisoire de la mesure administrative coercitive infligée de “mises sous scellés” du local commercial » (page 7 de l'injonction), l'accusé de réception de l'injonction indique la date de mise sous scellés du local commercial – à savoir le 21 septembre 2023, laquelle est antérieure à l'acquisition du caractère définitif de l'injonction, à la suite de l'exercice par la société de son droit de recours devant le tribunal par le dépôt de sa requête. Dans la motivation, l'autorité n'a pas indiqué de manière univoque que l'injonction serait exécutée par l'intermédiaire d'une mise sous scellés du local commercial après l'écoulement de son délai de recours ou, en cas de recours, après la décision définitive du tribunal relative à ce dernier. Elle a préféré fixer un délai d'enlèvement des biens dans le local et les entrepôts attenants, courant à compter de la date de notification de l'injonction (paragraphe 8 de la page 7 de l'injonction). En réalité, en indiquant la date de mise sous scellés du local du 21 septembre 2023, qui survient au cours d'une procédure juridictionnelle pendante, le service des recettes a arrêté l'exécution provisoire de l'injonction, ce qui a fait naître l'intérêt juridique de la société de saisir le tribunal d'une demande au titre de l'article 166, paragraphe 2, de l'APK.
- 46 L'exécution provisoire, autorisée par l'ordonnance visée à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK, combiné avec l'article 188, paragraphe 1, du ZDDS, constitue une exception à la règle selon laquelle les actes administratifs ne peuvent être exécutés que lorsqu'ils sont devenus définitifs (article 268 APK) et lève l'interdiction qui leur est faite de produire des effets tant que n'est pas écoulé leur délai de recours administratif (article 166, paragraphe 1, APK) ou judiciaire (article 166, paragraphe 1, de l'APK) ou, selon le cas – en cas de dépôt d'un recours ou d'une réclamation du procureur – tant que le litige n'a pas été résolu par l'autorité administrative supérieure ou le tribunal compétent. L'exécution provisoire sert à protéger la vie et la santé des citoyens, des intérêts de l'État ou du public particulièrement importants, à garantir l'issue fructueuse de la procédure d'exécution ou à protéger un intérêt particulièrement important d'une partie à la procédure d'adoption de l'acte administratif unilatéral.
- 47 Il existe deux voies de recours contre l'exécution provisoire d'actes administratifs individuels qui consistent à contester l'ordonnance autorisant celle-ci soit par un recours en annulation de l'ordonnance selon la procédure prévue à l'article 60, paragraphes 5 à 7 de l'APK, soit par un recours en suspension de l'exécution provisoire lorsque l'ordonnance est devenue définitive, selon la procédure et aux conditions de l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK. Dans le deuxième cas, la demande de suspension de l'exécution provisoire de l'injonction est recevable à chaque stade de la procédure de recours à l'encontre de l'injonction.

- 48 L'ordonnance relative à l'exécution par le biais d'une mise sous scellés du local commercial, le 21 septembre 2023, figurant dans l'injonction attaquée au principal est devenue définitive. Conformément à l'article 60, paragraphe 5, de l'APK, un recours peut être formé contre cette ordonnance dans un délai de 3 jours à partir de sa notification. En l'espèce l'injonction a été notifiée à la société par l'intermédiaire de son représentant légal en date du 6 septembre 2023, alors que le recours en annulation formé contre cette injonction au titre de l'article 60, paragraphe 5, de l'APK, a été déposé le 14 septembre 2023. Ce recours n'a pas été examiné dans l'ordonnance du tribunal du 18 septembre 2023 en raison de son caractère tardif.
- 49 Lorsque l'ordonnance de mise sous scellés du local du 21 septembre 2023 a acquis son caractère définitif, la protection contre l'exécution pendant la durée de la procédure juridictionnelle de recours à l'encontre de l'injonction elle-même n'est possible qu'en vertu de la procédure et aux conditions prévues par l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK.
- 50 Le recours formé contre l'injonction a été déposé dans le délai imparti par l'article 149, paragraphe 1, de l'APK et émane de la société qui gère le local commercial – laquelle a qualité pour agir conformément à l'article 147, paragraphe 1, de l'APK. Ces circonstances permettent également de conclure à la recevabilité de la demande formée le 19 septembre 2023 au titre de l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK dont le tribunal de céans est saisi.
- 51 C'est précisément la portée du contrôle juridictionnel au titre de l'article 166, paragraphe 2, de l'APK qui soulève la question de l'effectivité de cette demande au regard de l'article 47, paragraphe 1, de la Charte.
- 52 L'ordonnance de mise sous scellés du local, en date du 21 septembre 2023, trouve indubitablement son fondement dans la loi. L'article 188, paragraphe 1, du ZDDS permet au service des recettes d'autoriser l'exécution provisoire de l'injonction. La question est de savoir si la protection juridictionnelle à l'encontre de cette exécution avant que le tribunal statue sur la légalité de l'injonction elle-même de mise sous scellés du local crée suffisamment de garanties contre une intervention arbitraire et disproportionnée dans la sphère d'activité de la société.
- 53 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).
- 54 Dans le cadre d'une procédure au titre à la fois de l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK et de l'article 60, paragraphe 5, de l'APK, les faits constitutifs de l'infraction visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS sont réputés établis par le



procès-verbal relatif aux résultats de la vérification effectuée par le service des recettes dans le local commercial et par l'acte de constat de l'infraction.

- 55 Conformément à l'article 50, paragraphe 1, du DOPK, 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.
- 56 L'article 50, paragraphe 1, du DOPK a été interprété en ce sens dans plusieurs arrêts du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, ci-après le « VAS »). Dans l'arrêt n° 15811 du 21 décembre 2020, prononcé dans l'affaire administrative n° 7889/2020, VIII<sup>ème</sup> section, le VAS a décidé que « [...] les procès-verbaux dressés au titre de l'article 50 du DOPK jouissent d'une valeur probante en ce qui concerne les faits qui y sont décrits [...] ». Par analogie, selon l'arrêt 13805 du 9 novembre 2020, prononcé dans l'affaire administrative n° 7102/2020, VIII<sup>ème</sup> section, l'infraction à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS est « [...] établie par le service des recettes lors d'une vérification, dont les circonstances sont décrites dans un procès-verbal [...], qui jouit d'une valeur probante matérielle au titre de l'article 50, paragraphe 1, du DOPK en ce qui concerne les faits et les circonstances établis ».
- 57 Selon la jurisprudence relative au recours contre une injonction telle que celle en cause au principal, l'acte de constat de l'infraction administrative visée à l'article 118, paragraphe 1, du ZDDS qui a été dressé (dans la présente procédure, l'acte de constat d'infraction administrative n° F719922/08.08.2023) est considéré comme une « pièce justificative officielle faisant foi, revêtue de la valeur probante matérielle » pour les faits constitutifs de l'infraction, qui renverse la charge de la preuve. Voir en ce sens arrêt n° 6517 du 2 mai 2019 du VAS dans l'affaire administrative n° 1615/2019, VIII<sup>ème</sup> section, Ordonnance n° 10193 du 26 juillet 2018 du VAS dans l'affaire administrative n° 9331/2018, première section. Dans l'arrêt cité dans l'ordonnance du 26 juillet 2018, n° 384 du 13 janvier 2014 du VAS dans l'affaire administrative n° 13259/2013, VII<sup>ème</sup> section, le VAS a jugé que l'acte de constat d'une infraction administrative jouit d'une valeur probante matérielle et que c'est précisément pour ce motif, conformément à l'article 179, paragraphe 1, du GPK, combiné à l'article 144 de l'APK, que la charge de la preuve est renversée 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.
- 58 Au regard de ce qui vient d'être exposé aux points 56 à 58 ci-dessus, ainsi que de la loi, le contrôle juridictionnel dans la procédure au titre de l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK ne s'étend pas aux conditions d'adoption d'une injonction de « mise sous scellés » d'un local commercial au titre de l'article 186, paragraphe 1, sous a), du ZDDS – le tribunal ne procède pas à une « instruction » à propos des faits qui ont servi de base à l'adoption de l'injonction. De même, bien que l'article 166, paragraphe 2, de l'APK « [...] concerne la garantie du droit

de recours [...] » (motifs de l'arrêt interprétatif n° 5 du 8 septembre 2009 du VAS siégeant en chambres réunies dans la procédure en interprétation n° 1 de 2009), le tribunal ne procède pas à une appréciation du caractère vraisemblable du bien-fondé du recours contre l'injonction elle-même au regard des moyens visés à l'article 146 de l'APK. La défense dans le cadre de l'article 166, paragraphes 2 et 3 ne peut se fonder que sur le « préjudice grave ou difficilement réparable » que causerait l'exécution provisoire au destinataire.

- 59 Au regard des conditions de l'article 60, paragraphe 1, de l'APK, en particulier en cas de « protection d'un intérêt important de l'État » – l'intérêt fiscal de l'État (motifs des pages 4 à 7 de l'injonction), les conditions d'adoption de l'ordonnance d'exécution provisoire ne sont pas non plus soumises à un réexamen au titre de l'article 188, paragraphe 1, du ZDDS. Elles ne relèvent pas de la portée du contrôle ni des violations des formes requises en vue de l'adoption de l'ordonnance. Après l'écoulement du délai de recours en annulation de l'ordonnance prévu à l'article 60, paragraphe 5, de l'APK, cette dernière est réputée avoir été adoptée dans le respect de la loi.
- 60 La portée du contrôle juridictionnel au titre de l'article 60, paragraphes 5 à 7 de l'APK à l'égard d'une ordonnance d'exécution provisoire au titre de l'article 188, paragraphe 1, du ZDDS ne se distingue pas fondamentalement de la portée du contrôle au titre de l'article 166, paragraphe 2, de l'APK. S'il existe des différences, elles résident dans la portée plus large du contrôle juridictionnel au titre de l'article 60, paragraphe 5, de l'APK, dans le cadre duquel le tribunal peut réexaminer l'appréciation par l'autorité de la réunion des conditions visées à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK. Toutefois, l'article 188, paragraphe 1, du ZDDS ne fait pas l'objet d'une interprétation et d'une application univoques.
- 61 Dans certains cas, l'article 188 du ZDDS a été interprété comme une présomption d'un « intérêt important de l'État » protégé. Ainsi, dans l'ordonnance n° 6202 qu'il a rendue le 23 avril 2019 dans l'affaire administrative n° 4186/2019, première section, le VAS a jugé que : « [l]a 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 (Arrêt interprétatif du 8 septembre 2009 dans l'affaire commerciale n° 1/2009 du VAS siégeant en chambres réunies), c'est-à-dire les cas dans lesquels le législateur a autorisé l'exécution provisoire, après en avoir apprécié la nécessité », sans que cela soit susceptible d'un réexamen.
- 62 Dans d'autres cas, le VAS a jugé que l'article 188 du ZDDS ne présume pas l'existence d'un « intérêt important de l'État » imposant l'exécution provisoire d'une injonction telle que celle en cause au principal. Par exemple, dans son ordonnance n° 13030 du 3 octobre 2019, dans l'affaire administrative n° 11252/2019, première section, le VAS a indiqué que : « [...] l'exécution provisoire 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. » Pour ce motif, « [...] l'intérêt particulièrement important de l'État et la survenance d'un préjudice grave ou difficilement réparable doivent être motivées par l'autorité au cas par cas et c'est sur elle que repose la charge de la preuve des faits qu'elle invoque ».

- 63 En raison du libellé de l'article 188, paragraphe 1, du ZDDS retenu par le législateur, qui est parfois considéré comme une présomption d'un intérêt important de l'État à l'exécution provisoire d'une mesure de « mise sous scellés » imposée, la portée de la protection à l'encontre de l'ordonnance au titre de l'article 60, paragraphe 1, de l'APK a également été limitée au « préjudice grave ou difficilement réparable » causé au destinataire, ce qui correspond à la portée du contrôle juridictionnel au titre de l'article 166, paragraphe 2, de l'APK. La différence entre la procédure au titre de l'article 60, paragraphe 5, de l'APK et celle au titre de l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK réside dans les conséquences. L'annulation de l'ordonnance « rétablit » la situation antérieure (article 60, paragraphe 7, deuxième phrase), alors que la suspension de l'exécution interdit les modifications de la situation pour l'avenir (article 166, paragraphe 2, de l'APK) – jusqu'à ce que la décision prise sur le recours formé contre l'injonction soit définitive. Par conséquent, la procédure au titre de l'article 60, paragraphes 5 à 7 ne confère pas une protection plus effective.
- 64 La procédure au titre de l'article 166, paragraphes 2 et 3, de l'APK se déroule en chambre du conseil, sur la base de pièces et ne permet pas au tribunal de vérifier si l'exécution provisoire de l'injonction qui n'a pas acquis de caractère définitif vise à défendre un intérêt important de l'État (voir points 55 à 60), ce qui serait une mesure de protection contre une exécution injustifiée tant que le tribunal n'a pas statué définitivement sur la légalité de cette injonction. Dans ce contexte, il n'est pas exclu qu'une injonction au titre de l'article 186, paragraphe 1, point 1, sous a), du ZDDS, dont l'exécution provisoire a été autorisée, ait déjà produit ses effets juridiques et soit ultérieurement annulée par le tribunal en raison de son absence de conformité à la loi. Pour ce motif, la portée limitée du contrôle juridictionnel au titre de l'article 166, paragraphe 2, de l'APK suscite un doute quant à savoir s'il existe un recours effectif à l'encontre de l'exécution provisoire d'un acte administratif non définitif.
- 65 Le droit à un recours effectif en droit interne au sens de l'article 47 de la Charte, interprété à la lumière de la jurisprudence de la Cour EDH relative à l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH exige que l'autorité appelée à réexaminer des actes administratifs assure un « contrôle suffisant » dans la procédure (Cour EDH, arrêt du 21 juin 2016 *r.*, *Al-Dulimi et Montana Management Inc. c. Suisse*, requête n° 5809/08, ECLI:CE:ECHR :2016:0621JUD000580908, point 130).
- 66 Comme l'a indiqué la Commission européenne dans les observations écrites qu'elle a présentées dans l'affaire MV-98 C-97/21 (EU:C:2023:371), le contrôle est « suffisant » si le tribunal a « [...] le pouvoir de réformer en tous points, en fait

comme en droit, la décision entreprise ». Par conséquent, le contrôle de l'autorité judiciaire ne saurait se limiter au contrôle de la légalité « procédurale » de l'acte administratif (point 7[6] des observations écrites). Même après que l'ordonnance visée à l'article 60, paragraphe 1, de l'APK est devenue définitive, le requérant doit disposer de la possibilité « de procéder dans une certaine mesure à un réexamen tant des faits que de la procédure qui ont donné lieu aux constatations de fait » (Cour EDH, arrêt du 20 octobre 2015, Fazia Ali c. Royaume-Uni, requête n° 40378/10, ECLI:CE:ECHR :2015:1020JUD004037810, points 83 et 84).

- 67 Eu égard aux considérations qui précèdent, pour statuer sur la demande formée par la société le 19 septembre 2023 en vue de la suspension de l'exécution provisoire de l'injonction n° FK-S2341-0127640 du 30 août 2023, autorisée par l'ordonnance définitive du service des recettes, le tribunal de céans a besoin de l'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne sur le point de savoir si constitue un recours effectif au sens de l'article 47 de la Charte la procédure telle que celle en cause en vertu de l'article 166, paragraphes 2 et 3 de l'APK, qui exclut une vérification des faits et limite la portée du contrôle juridictionnel à l'existence d'un préjudice subi.
- 68 Pour les motifs qui ont été exposés et au titre de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, le tribunal de céans

**ORDONNE :**

**LE RENVOI D'UNE DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE À LA COUR DE JUSTICE EUROPÉENNE** portant sur la question suivante :

Convient-il d'interpréter l'article 47, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en ce sens qu'il permet une réglementation nationale de protection contre l'exécution provisoire de mesures instaurées par le législateur national pour garantir l'intérêt visé à l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, alors que la portée du contrôle du tribunal est limitée à l'existence d'un préjudice subi dans le cadre de cette réglementation nationale ?

[OMISSIS]