

Cauza C-733/23**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

1 decembrie 2023

Instanța de trimitere:

Administrativen sad Burgas (Bulgaria)

Data deciziei de trimitere:

21 noiembrie 2023

Recurentă:

„Beach and bar management” EOOD

Intimat:

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti” Burgas

Obiectul procedurii principale

Procedură de recurs deschisă în urma recursului formulat de „Beach and bar management” împotriva hotărârii Rayonen sad Burgas (Tribunalul de Raion din Burgas), prin care s-a confirmat decizia de sancționare administrativă adoptată de pârât, prin care s-a aplicat recurenteii o sancțiune pecuniară pentru o încălcare a dreptului fiscal.

Compatibilitatea cumulării măsurilor administrative coercitive și a sancțiunilor pecuniare dispuse față de aceeași persoană și pentru aceeași încălcare în proceduri separate cu articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (carta).

Compatibilitatea unei sancțiuni administrative sub forma unei „sancțiuni pecuniare” cu limită inferioară ridicată, fără ca instanța să dispună de o posibilitate procedurală de a stabili o sumă sub limita inferioară sau o formă mai ușoară a sancțiunii, cu articolul 49 alineatul (3) din cartă.

Compatibilitatea somației prin care se dispune o măsură administrativă coercitivă globală pentru mai multe încălcări, precum și admisibilitatea executării provizorii a acesteia, înainte de a dobândi caracter definitiv, în lipsa prevederii unei posibilități procedurale a instanței sau a contravenientului de a verifica proporționalitatea acesteia în raport cu gravitatea fiecărei contravenții în parte, cu articolul 47 primul paragraf și cu articolul 49 alineatul (3) din cartă.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Cerere de decizie preliminară în temeiul articolului 267 primul paragraf litera (b) TFUE.

Întrebările preliminare

- 1) Articolul 325 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că permit o reglementare națională potrivit căreia, pentru mai multe încălcări ale obligațiilor fiscale, se poate dispune o măsură globală de „sigilare a unității comerciale și interdicția de acces la aceasta”, în cazul în care obiectivul său exclusiv este de a limita efectele negative ale încălcării, inclusiv gravitatea prejudiciilor aduse intereselor financiare ale Uniunii Europene, iar nu de a sancționa contravenientul, fără ca această măsură să restrângă posibilitatea de a organiza împotriva acestuia din urmă proceduri separate cu caracter represiv pentru fiecare dintre aceste încălcări a obligațiilor fiscale, în care față de persoana impozabilă să se dispună o măsură sub forma unei sancțiuni financiare, în condițiile în care instanța națională este obligată să examineze și să stabilească în fiecare caz în parte care dintre cele două obiective – cel preventiv-restrictiv sau cel represiv – este urmărit prin măsura administrativă coercitivă globală a „sigilării unității comerciale și interdicției de acces la aceasta” dispusă anterior?
- 2) Articolul 325 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și articolul 49 alineatul (3) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că nu permit un sistem de sancțiuni precum cel în discuție în procedura principală care, independent de natura și de gravitatea încălcărilor, prevede o limită inferioară considerabilă a sancțiunii pecuniare, fără a prevedea posibilitatea de a stabili o sancțiune sub quantumul minim legal sau înlocuirea acesteia cu una mai ușoară?
- 3) Articolul 325 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, articolul 47 primul paragraf,

articolul 48 alineatul (1) și articolul 49 alineatul (3) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că nu permit o reglementare națională potrivit căreia, pentru mai multe încălcări ale obligațiilor fiscale, poate fi dispusă și executată provizoriu înainte de a rămâne definitivă o măsură globală de „sigilare a unității comerciale și interdicția de acces la aceasta”, fără a recunoaște instanței sau contravenientului însuși posibilitatea de a verifica proporționalitatea acesteia cu gravitatea fiecărei contravenții în parte?

Dispoziții de drept și jurisprudența Uniunii

TFUE, articolul 325 alineatele (1) și (2)

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), articolul 273

Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), articolul 47 primul paragraf, articolul 49 alineatul (3) și articolul 50

Hotărârea Curții din 4 mai 2023, MV-98, C-97/21, EU:C:2023:371

Dispoziții naționale

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDS”)

Naredba № N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvaniata kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (Regulamentul nr. N-18 din 13 decembrie 2006 privind înregistrarea și ținerea evidenței prin intermediul caselor de marcat fiscale a vânzărilor efectuate în localurile comerciale, cerințele aplicabile software-urilor de operare, precum și cerințele aplicabile persoanelor care efectuează vânzări prin intermediul magazinelor virtuale, denumit în continuare „Regulamentul nr. N-18”)

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative, denumită în continuare „ZANN”)

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și a asigurărilor sociale, denumit în continuare „DOPK”)

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Recurenta este o persoană juridică care exploatează o unitate comercială, bar și restaurant.

- 2 La 4 august 2022, inspectorii competenți pentru veniturile bugetare din cadrul glavna direksia „Fiskalen kontrol” (Direcția generală „Control fiscal”) au efectuat la ora 15.15 un control în unitatea comercială a recurenteii. În urma controlului, s-a încheiat un proces-verbal, în care s-a menționat că în unitatea comercială existau două cititoare de carduri, precum și 85 de bonuri emise cu cititoarele de carduri pentru plățile acceptate, efectuate cu carduri de debit și de credit, în perioada 25 iunie 2022-26 iulie 2022, în cuantum total de 2 978 BGN. În privința celor 85 de operațiuni de plată s-a constatat că nu a fost emis niciun bon fiscal prin intermediul casei de marcat fiscale disponibile în unitate.
- 3 Autoritatea administrativă a considerat că prin omisiunile constatate, și anume neeliberarea bonurilor fiscale pentru cele 85 de vânzări efectuate, în perioada 25 iunie 2022-26 iulie 2022 au fost săvârșite 85 de încălcări ale articolului 118 alineatul (1) din ZDDS coroborat cu articolul 25 alineatul (1) punctul 1 din Regulamentul nr. N-18. Această dispoziție obligă comercianții să înregistreze și să marcheze toate vânzările realizate într-o unitate comercială prin emiterea bonurilor fiscale prin intermediul unei case de marcat fiscale.
- 4 Autoritatea administrativă a emis la 12 august 2022 o somație prin care a aplicat măsura administrativă coercitivă a „sigilării unității comerciale” și o „interdicție de acces la aceasta” pentru o perioadă de 14 zile. Prin somația privind măsura administrativă coercitivă, autoritatea administrativă a încuviințat, printr-o dispoziție separată, executarea provizorie.
- 5 Somația privind măsura administrativă coercitivă (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka, PAM) din 12 august 2022, precum și dispoziția din aceasta, prin care autoritatea administrativă a încuviințat executarea provizorie a somației, au fost atacate la Administrativen sad Burgas (Tribunalul Administrativ din Burgas, Bulgaria) în două proceduri separate, însă acțiunile au fost respinse.
- 6 Hotărârile judecătorești de soluționare a celor două litigii menționate sunt definitive la momentul judecării din procedura principală, iar sancțiunea „sigilării unității comerciale și a interdicției de acces la aceasta” pentru o perioadă de 14 zile a fost executată.
- 7 Pe baza celor 85 de decizii emise de constatare a unei contravenții, autoritatea care aplică sancțiuni administrative a adoptat 85 de decizii de sancționare administrativă, printre care și decizia atacată în speță, considerând că situația de fapt a fost dovedită. Pentru fiecare dintre cele 85 de încălcări, societății „Beach and bar management” i s-a aplicat o amendă în cuantumul minim prevăzut de dispoziția de sancționare, respectiv 500,00 BGN. Cuantumul total al sancțiunii globale aplicate pentru toate cele 85 de încălcări este astfel de 42 500,00 BGN. Cuantumul total al TVA-ului care nu a fost înregistrat ca urmare a neeliberării bonurilor de casă pentru cele 85 de operațiuni de plată realizate cu cititoarele de carduri este de 268, 02 BGN.

- 8 Toate cele 85 de decizii de sancționare administrativă au fost atacate la Rayonen sad Burgas (Tribunalul de Raion din Burgas). Au fost deschise 85 de proceduri; Rayonen sad Burgas (Tribunalul de Raion din Burgas) a confirmat fiecare dintre deciziile de sancționare administrativă. În prezent, toate cele 85 de hotărâri ale Rayonen sad Burgas (Tribunalul de Raion din Burgas) sunt atacate la Administrativen sad Burgas (Tribunalul Administrativ din Burgas); procedurile nu au fost definitive, ci suspendate în urma formulării unei cereri de decizie preliminară.
- 9 În speță (însă același lucru este valabil pentru toate celelalte 84 de cauze), instanța a considerat că situația de fapt este dovedită și a pornit de la premisa că autoritatea administrativă a aplicat corect dreptul când a considerat că societatea a săvârșit încălcarea. Instanța a reținut că sancțiunea aplicată a fost stabilită la cuantumul minim prevăzut de lege și a confirmat integral decizia de sancționare administrativă. Hotărârea a fost pronunțată înainte de Hotărârea Curții din 4 mai 2023 în cauza C-97/21. În motivarea hotărârii sale, instanța nu a avut în vedere împrejurarea că prin somația din 12 august 2022 și prin dispoziția de executare provizorie a acesteia a fost executată măsura administrativă coercitivă a „sigilării unității comerciale și a interdicției de acces la aceasta” pentru o perioadă de 14 zile, care a fost aplicată pentru toate cele 85 de încălcări, și nici nu a ținut seama de efectul juridic al acestei măsuri administrative coercitive executate asupra prezentei proceduri din a doua instanță, care are ca obiect verificarea amenzi aplicate în cuantum de 500,00 BGN.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 10 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare, pe scurt, „ZDDS”) reglementează colectarea TVA-ului pentru fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii taxabilă efectuată cu titlu oneros. Pentru cazul în care persoana impozabilă nu îndeplinește obligațiile prevăzute de ZDDS, legea prevede două tipuri de măsuri. Pe de o parte, aplicarea măsurilor administrative coercitive (denumite, pe scurt, „PAM”) și, pe de altă parte, sancțiuni administrative (în speță, amenda). Corespunzător Hotărârii Curții în cauza C-97/21, măsurile administrative coercitive sunt considerate măsuri cu caracter represiv (denumite „sancțiuni improprii” în cadrul acestei prezentări).
- 11 Pentru a dispune, a ataca și a executa aceste două tipuri de măsuri sunt aplicabile norme de procedură diferite. Cele referitoare la dispunerea unei sancțiuni pecuniare respectă logica și regulile din dreptul procesual penal. Dispunerea așa-numitei sancțiuni improprii respectă normele dreptului procesual administrativ și (în caz de subsidiaritate) ale dreptului procesual civil.
- 12 Instanța cunoaște și are în vedere aprecierea juridică a Curții de Justiție a Uniunii Europene din Hotărârea din 4 mai 2023 în cauza C-97/21, în special de la punctele 49 și 63.

- 13 Prezenta cauză se circumscrie aceluiași temeiuri juridice, însă se deosebește în privința situației de fapt de cauza menționată mai sus de așa manieră încât instanța sesizată are îndoieli dacă – ținând seama de aplicarea dreptului Uniunii în modul stabilit în Hotărârea din 4 mai 2023 în cauza C-97/21 – cele două cauze trebuie tratate la fel.
- 14 În privința situației de fapt, diferența esențială este că reclamanta din procedura principală în care a fost pronunțată Hotărârea din 4 mai 2023 în cauza C-97/21 s-a opus somației prin care au fost dispuse două măsuri (considerate sancțiuni de Curte) pentru o singură încălcare: 1. o sancțiune improprie – măsura administrativă coercitivă a „sigilării unității comerciale și a interdicției de acces la aceasta”, precum și 2. o sancțiune pecuniară.
- 15 În afara acestui caz, sancțiunea improprie, și anume măsura administrativă coercitivă a „sigilării unității comerciale și a interdicției de acces la aceasta”, poate fi dispusă și pentru mai mult de o încălcare, cu alte cuvinte pentru mai multe încălcări de același fel săvârșite de una și aceeași persoană.
- 16 Prezenta cauză este diferită de cea soluționată anterior de Curte prin faptul că după efectuarea controlului, care s-a desfășurat pe tot parcursul unei perioade financiare de o lună, nu a fost constatată doar o încălcare, ci 85 de încălcări separate. În acest caz, sancțiunea improprie, și anume măsura administrativă coercitivă a „sigilării unității comerciale și a interdicției de acces la aceasta”, a fost dispusă global pentru toate încălcările constatate cu ocazia controlului.
- 17 În prezenta cauză, instanța sesizată consideră că măsura administrativă coercitivă a „sigilării unității comerciale și a interdicției de acces la aceasta” nu are caracter represiv, ci restrictiv și are scopul de a limita gravitatea prejudiciilor aduse intereselor financiare ale Uniunii prin interzicerea temporară a exercitării unei activități profesionale, care din cauza încălcărilor constatate de inspectorii afectează pe termen mai lung sistemul de raportare al TVA-ului.
- 18 Această opinie se bazează, în primul rând, pe articolul 22 din ZANN, potrivit căruia efectul măsurilor administrative coercitive este, pe de o parte, preventiv, restrictiv și previne consecințele negative ale contravențiilor, însă, pe de altă parte, poate fi și represiv, astfel cum a constatat Curtea în Hotărârea în cauza C-97/21.
- 19 În speță nu au fost înregistrate cu un aparat de marcat fiscal 85 de vânzări efectuate în interval de o lună. Potrivit dreptului național, fiecare omisiune constituie o încălcare separată. Pentru toate încălcările constatate a fost stabilită o sancțiune improprie globală, respectiv măsura administrativă coercitivă a „sigilării unității comerciale și a interdicției de acces la aceasta” pentru o perioadă de 14 zile, fără a se examina în concret fiecare dintre cele 85 de încălcări și nici gravitatea fiecăreia dintre acestea și ponderea lor în sancțiunea improprie globală a măsurii administrative coercitive. Aceasta înseamnă că legea nu prevede individualizarea cuantumului fiecărei sancțiuni în parte în raport cu gravitatea fiecărei încălcări și aceasta nici nu a avut loc în această procedură finalizată deja.

- 20 Sancțiunea improprie însăși, respectiv măsura administrativă coercitivă, a fost executată. Prin urmare, din punct de vedere formal și ținând seama de constatările Curții în cauza C-97/21, pare a fi întemeiat să se considere că contravenientul a fost deja sancționat pentru aceeași încălcare și că instanța nu îl va sancționa din nou în lipsa unui mecanism legal privind coordonarea sancțiunii impropriei dispuse deja și a amenziilor în discuție în procedura principală. În opinia instanței de trimitere, o asemenea soluție la această problemă ar constitui în prezenta cauză, referitoare la dispunerea unei măsuri administrative coercitive pentru un total de 85 de încălcări separate, o încălcare a articolului 325 TFUE și a articolului 273 din Directiva 2006/112, pentru că sancțiunea aplicată pentru fiecare încălcare nu este individualizată, ceea ce restrânge posibilitatea de a verifica dacă este legală, justificată și adecvată. Din această cauză, nu se poate verifica nici dacă măsurile dispuse sunt disuasive în sensul articolului 325 și dacă oferă o protecție efectivă pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea în sensul articolului 273 din Directiva 2006/112.
- 21 În opinia instanței sesizate, o sancțiune improprie, și anume măsura administrativă coercitivă, nu este aptă să îndeplinească aceste obiective, deoarece are două fațete, iar caracterul său principal nu este represiv, ci limitativ, îndeplinind funcții represive numai în anumite cazuri.
- 22 Pentru motivarea opiniei sale, instanța sesizată dorește să analizeze din punct de vedere procedural mecanismul și conținutul examinării prevăzute de dreptul național în legătură cu somația prin care a fost aplicată sancțiunea improprie, și anume o măsură administrativă coercitivă.
- 23 Spre deosebire de procedura de contestare a sancțiunii propriu-zise, care se desfășoară integral potrivit dispozițiilor dreptului procesual penal, și în care trebuie dovedit subiectul pasiv și obiectul infracțiunii, latura subiectivă și latura obiectivă, legalitatea tipului de sancțiune și a cuantumului sancțiunii, examinarea de către instanță în cadrul contestării unei sancțiuni improprie, și anume măsura administrativă coercitivă, cuprinde următoarele etape: Somația de aplicare a unei măsuri administrative coercitive a fost emisă de o autoritate competentă? Aceasta a fost emisă în forma juridică prevăzută de lege? Procedura în care a fost emisă a fost desfășurată fără a limita posibilitatea reclamantului de a-și expune toate argumentele și de a strânge toate probele pe care le consideră relevante și fără a îngrădi dreptul la apărare al acestuia? Există într-adevăr motivele de fapt pentru emiterea somației atacate și corespund acestea motivelor legale indicate în somație pentru emiterea sa? Măsura administrativă coercitivă dispusă este proporțională și cuantumul său este justificat? Nu se examinează elementele ce țin de latura obiectivă și subiectivă a încălcării.
- 24 În completarea considerațiilor de mai sus, trebuie de asemenea să se sublinieze că, la examinarea sancțiunii impropriei dispuse, și anume măsura administrativă coercitivă, instanța are posibilitatea de a reduce sau a prelungi durata pentru care a fost dispusă. În situația în care instanța consideră că măsura este disproporționată,

- ea nu are decât posibilitatea de a anula în ansamblu măsura, fără să o poată însă adapta/individualiza în funcție de gravitatea încălcării/încălcărilor.
- 25 Este apoi foarte important să se arate că și în cazul în care instanța apreciază că măsura dispusă este în sine corectă și proporțională, ea poate anula somația, de exemplu, pentru nerespectarea condițiilor de formă pentru emiterea sa, cu toate că s-a constatat cine este contravenientul și existența încălcării.
- 26 Acest lucru determină, pe de o parte, îndoielile instanței referitoare la aspectul dacă o asemenea anulare a măsurii administrative dispuse poate fi considerată achitare în sensul articolului 50 din cartă, ceea ce ar împiedica desfășurarea unei a doua proceduri de sancționare, din cauza lipsei unui mecanism de coordonare a sancțiunii improprie, și anume măsura administrativă coercitivă, și a sancțiunilor pecuniare prevăzute ca urmare a unei proceduri penale desfășurate necorespunzător în raport cu respectarea tuturor garanțiilor și standardelor.
- 27 Pe de altă parte, instanța are de asemenea îndoieli dacă dispunerea acestei sancțiuni improprie globale, și anume măsura administrativă coercitivă, pentru numeroasele încălcări privind disciplina bugetară în modul descris mai sus, poate fi considerată a fi, în lipsa unei tratări individuale a fiecăreia dintre cele 85 de încălcări săvârșite, prima condamnare în sensul articolului 50 din cartă, în condițiile în care sancțiunea pentru fiecare încălcare nu a fost individualizată corespunzător și nu au fost respectate toate standardele prevăzute de dreptul procesual penal pentru protecția făptuitorului, de exemplu, din cauză că există posibilitatea de executare provizorie a măsurii administrative coercitive, care încalcă direct prezumția de nevinovăție consacrată la articolul 48 alineatul (1) din cartă.
- 28 În cauza care stă la baza prezentei cereri de decizie preliminară este necesar să se examineze legalitatea procedurii în care contravenientului i s-a aplicat o sancțiune pecuniară. Întrucât a avansat mai lent decât procedura administrativă în care s-a dispus sancțiunea improprie, și anume măsura administrativă coercitivă, aceasta este din punct de vedere cronologic a doua procedură împotriva comerciantului. Prin urmare, revine instanței de trimitere sarcina de a examina dacă prima sancțiune improprie, și anume măsura administrativă coercitivă a „sigilării unității comerciale și interdicției de acces la aceasta” pentru o perioadă de 14 zile, constituie o „condamnare” în sensul cartei, cu alte cuvinte, dacă s-a desfășurat o procedură penală în sens larg, dacă s-a dispus o măsură de natură penală și dacă, din punct de vedere obiectiv, aceasta a fost dispusă pentru aceeași faptă. Prin natura sa, această examinare reprezintă aplicarea testului „Engel”, care este un algoritm stabilit de Curtea EDO în cauza Engel și alții împotriva Țărilor de Jos, ancorat în jurisprudența Curții EDO, și care a fost preluat complet și dezvoltat de Curtea de Justiție în hotărârile sale (Bonda, C-489/10, punctul 37, Hans Åkerberg Fransson, C-617/10, și altele).
- 29 În ceea ce privește aplicarea testului menționat, instanța de trimitere are în primul rând îndoieli dacă în prima cauză (în care s-a dispus o sancțiune improprie, și

anume măsura administrativă coercitivă) a fost organizată o procedură care să constituie potrivit caracterului său o procedură de natură penală în sens larg, deoarece această măsură a fost dispusă global pentru toate cele 85 de încălcări constatate. Aceasta din urmă nu are un caracter individual, cu alte cuvinte nu este dispusă pentru o anumită încălcare dintre cele 85 de încălcări (cum s-a întâmplat în cazul examinat de Curte în cauza C-97/21) și nu constituie din punct de vedere juridic un cumul al celor 85 de sancțiuni improprii individuale sub forma măsurilor administrative coercitive. Dacă această sancțiune improprie, și anume măsura administrativă coercitivă, este considerată sancțiune în sensul Hotărârii în cauza C-97/21, nu există o individualizare a acesteia pentru fiecare dintre încălcările săvârșite. Acest lucru încalcă în mod direct principiul proporționalității de la articolul 49 alineatul (3) din cartă, potrivit căruia pedepsele nu trebuie să fie disproporționate față de infracțiune – această împrejurare nu poate fi apreciată nici de instanța sesizată, nici de însuși contravenientul în raport cu sancțiunea improprie în discuție, și anume măsura administrativă coercitivă, care a fost aplicată pentru un total de 85 de încălcări.

- 30 Dreptul național nu prevede efectiv absolut nicio posibilitate procedurală de cumulare a sancțiunilor administrative. Dimpotrivă, potrivit articolului 18 din ZANN, se aplică câte o sancțiune pentru fiecare încălcare.
- 31 În fine, această sancțiune improprie, și anume măsura administrativă coercitivă, nu este înscrisă nici într-un registru de evidență a sancțiunilor aplicate, nici nu este avută în vedere în cadrul examinării recidivei sau a infracțiunilor continuate, așa cum se întâmplă în cazul pedepselor aplicate pentru infracțiuni sau al sancțiunilor pecuniare care sunt aplicate, precum în procedura principală, în cadrul procedurilor administrative cu caracter penal.
- 32 Privite în ansamblu, toate împrejurările expuse ale prezentei cauze pot sugera că într-un caz precum cel din procedura principală, în care s-a dispus o măsură administrativă coercitivă pentru un total de 85 de încălcări, fără a se individualiza conținutul măsurii pentru fiecare încălcare în parte, funcția de protecție a măsurii administrative coercitive, care limitează quantumul TVA-ului neînregistrat și necalculat la constatările inițiale, nu prevalează pur și simplu asupra caracterului său represiv, ci constituie în fapt singura formă de măsură administrativă coercitivă din procedura principală prezentată în concret și al cărei scop exclusiv este limitarea gravității prejudiciilor aduse intereselor financiare ale Uniunii.
- 33 Instanța sesizată consideră că instanțele naționale ar trebui să aibă și să exercite competența de a examina care formă a caracterului dual al măsurii a fost aplicată în fiecare caz în parte. Această posibilitate procedurală este pe deplin compatibilă cu indicațiile pe care Curtea le-a oferit instanțelor naționale în cauza Hans Åkerberg Fransson, C-617/10.
- 34 Instanța nu repune în discuție considerațiile Curții expuse în Hotărârea în cauza C-97/21, referitoare la gradul de severitate al sancțiunii improprii, și anume sancțiunea administrativă coercitivă, în raport cu încălcarea pentru care a fost

aplicată în procedura principală, care face obiectul Hotărârii din 4 mai 2023 în cauza C-97/21. Cu toate acestea, dacă această măsură privește 85 de încălcări separate, care au legătură cu eludarea înregistrării vânzărilor și a colectării TVA-ului, cu alte cuvinte se raportează la un comportament constant și de durată, care potrivit constatărilor inspectorilor a continuat timp de o lună, această măsură nu este în opinia instanței de trimitere atât de excesiv de severă și de disproporționată încât să trebuiască asimilată unei măsuri cu caracter represiv, ci are în schimb drept scop, astfel cum s-a arătat deja mai sus, limitarea gravității prejudiciului total suferit de [Uniunea Europeană] din cauza numeroaselor contravenții constatate.

- 35 Dacă onorata Curte va admite poziția prezentată mai sus și va fi de acord cu opinia instanței de trimitere, conform căreia sancțiunea improprie, sub forma unei măsuri administrative coercitive, aplicată pentru toate cele 85 de contravenții, fără individualizarea gravității fiecărei încălcări în parte și a conținutului măsurii administrative coercitive pentru fiecare încălcare individuală, nu constituie o „condamnare” în sens larg, trebuie să se considere în lumina principiului *ne bis in idem* că pentru instanța de trimitere nu există niciun impediment procedural pentru a judeca cauza de contencios administrativ de pe rolul său ca a doua procedură în aceeași cauză și a aplica o sancțiune pecuniară în cazul în care va constata că societatea a săvârșit încălcarea în discuție.
- 36 În aceste condiții, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 325 TFUE, articolul 273 din Directiva 2006/112 și articolul 50 din cartă trebuie interpretate în sensul că nu se opun unor dispoziții naționale potrivit cărora pentru mai multe încălcări ale obligațiilor fiscale se poate dispune măsura administrativă coercitivă globală a „sigilării unității comerciale și a interdicției de acces la aceasta” în cazul în care obiectivul său este exclusiv de a limita efectele negative, inclusiv gravitatea prejudiciului adus intereselor financiare ale Uniunii Europene, iar nu de a sancționa contravenientul, fără ca această măsură să restrângă posibilitatea de a organiza o procedură separată cu caracter represiv pentru fiecare dintre aceste încălcări împotriva aceluiași contravenient și în care să se aplice persoanei impozabile o pedeapsă sub forma unei „sancțiuni pecuniare”, instanța națională fiind obligată să examineze și să constate în fiecare caz în parte care dintre cele două obiective – cel preventiv-restrictiv sau cel represiv – este urmărit prin sancțiunea globală improprie dispusă, și anume măsura administrativă coercitivă a „sigilării unității comerciale și a interdicției de acces la aceasta”.
- 37 Dacă Curtea va răspunde că acest lucru este posibil într-un caz precum cel din procedura principală, instanța va trebui să examineze fondul acțiunii de contencios-administrativ. În acest caz, instanța va trebui să examineze legalitatea sancțiunii aplicate de autoritatea administrativă (dacă instanța va constata că încălcarea a fost săvârșită).
- 38 Chiar în motivarea Hotărârii din 4 mai 2023 în cauza C-97/21 se arată că sancțiunea financiară prevăzută pentru încălcarea în discuție are un caracter prea sever – punctul 48 din hotărâre. Cu toate acestea, în măsura în care în speță este

vorba despre faptul că nu a fost înregistrată o vânzare în cuantum de 30,00 BGN și, drept urmare, nu s-a colectat TVA în cuantum de 9 % din valoarea vânzării, respectiv 2,70 BGN, pentru instanța sesizată este important cuantumul minim prevăzut de lege pentru sancțiunea pecuniară. În cazul persoanelor juridice acesta este de 500,00 BGN.

- 39 Pe de o parte, trebuie să se observe că este vorba despre îndeplinirea unui element constitutiv al încălcării prin simpla săvârșire a acesteia în modalitatea omisiunii, respectiv „neemiterea unui bon de casă”, care nu are legătură cu gravitatea prejudiciului adus intereselor financiare ale Uniunii Europene. Pe de altă parte, tocmai cuantumul TVA-ului necalculat și neplătit este unul dintre elementele de legătură esențiale pentru aprecierea severității pedepsei, întrucât pe baza acestuia se determină, în executarea articolului 325 TFUE și a articolului 273 din Directiva 2006/112, suma TVA-ului eludat și necolectat, articole care permit statului să folosească toate mijloacele pentru colectarea sa și pentru limitarea efectelor negative ale oricărei activități ilegale care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii.
- 40 În completarea considerațiilor de mai sus, este necesar să se amintească articolul 18 din ZANN, care obligă autoritatea administrativă să aplice pentru fiecare încălcare o sancțiune distinctă, care se execută separat. Aceasta înseamnă că legea nu are în vedere efectul global al unei serii de sancțiuni care pot fi aplicate unui contravenient. În acest sens, nu este prevăzut „cumulul” pedepselor, mecanism care există în procedura penală.
- 41 Având în vedere considerațiile de la paragraful de mai sus, instanța socotește că în lumina articolului 49 alineatul (3) din cartă este disproporționată prevederea unei asemenea instituții juridice a cumulării pedepselor în scopul îndeplinirii justiției în materie penală care sancționează acțiunile ilegale mai grave, dar nu și pentru încălcările de gravitate mai redusă, care se judecă în procedura prevăzută de ZANN, cum este cazul în speță. Acest lucru implică riscul aplicării unei pedepse disproporționate din punctul de vedere al naturii și al cuantumului său, care este stabilită în considerarea gravității prejudiciilor aduse intereselor financiare ale Uniunii, fără posibilitatea de a aprecia complet și realist severitatea pedepsei în raport cu încălcarea concretă. Prin aceasta se încalcă de asemenea articolul 47 primul paragraf din cartă, deoarece contravenientul nu dispune de o cale de atac efectivă prin care să poată obține o pedeapsă adecvată pentru efectul negativ cumulat al tuturor celor 85 de contravenții.
- 42 Lipsa instituției juridice menționate în paragraful de mai sus ca posibilitate de individualizare a sancțiunilor pecuniare în cauzele de contencios administrativ este și mai gravă în contextul în care normele procedurale ale ZANN nu permit instanței sesizate să stabilească o sancțiune pecuniară sub cuantumul minim prevăzut de lege, în condițiile în care acest cuantum minim are o valoare nominală deloc neglijabilă. În speță, aceste împrejurări pot determina aplicarea în total a 85 de sancțiuni pecuniare, fiecare în cuantum de cel puțin 500,00 BGN și al căror efect sancționator global se ridică la 42 500,00 BGN, această sumă contribuind

mai curând la insolvența contravenientului, în loc să aibă un efect disuasiv sau corectiv asupra sa.

- 43 În opinia instanței, sancțiunea prevăzută în quantum de 500,00 BGN pare a fi la o analiză comparativă disproporționat de ridicată în raport cu TVA-ul eludat, care se ridică, astfel cum se menționează mai sus, la 2,70 BGN. Disproporționat de ridicat este de asemenea quantumul total al sancțiunii pentru toate cele 85 de încălcări în raport cu suma totală a TVA-ului neînregistrat din toate cele 85 de încălcări, care se ridică la 268,02 BGN.
- 44 Pe de altă parte, nici neaplicarea niciunei sancțiuni repressive, de orice natură și în orice quantum, în considerarea gravității reduse a fiecărei încălcări în parte nu ar contribui la obținerea efectelor și la îndeplinirea sarcinilor stabilite pentru statele membre la articolul 325 TFUE și la articolul 273 din Directiva 2006/112, cu atât mai mult cu cât în speță este vorba despre o activitate ilegală constantă și de durată, care s-a demonstrat că a existat zi de zi timp de cel puțin o lună.
- 45 Pentru motivele prezentate, instanța de trimitere are îndoieli dacă un sistem juridic precum cel național, care prevede o limită inferioară de sancționare considerabilă pentru încălcări ale căror efecte negative asupra intereselor financiare ale Uniunii sunt de o sută de ori mai mici decât sancțiunea prevăzută, fără a permite aplicarea unei sancțiuni sub quantumul minim prevăzut de lege sau o sancțiune globală de forma și în quantumul sancțiunii pentru toate încălcările săvârșite de contravenient, înainte ca el să fie condamnat pentru prima oară printr-un act administrativ cu caracter penal definitiv sau printr-un act jurisdicțional definitiv, încalcă principiul proporționalității în sensul articolului 49 alineatul (3) din cartă.
- 46 În fine, dacă onorata Curte va exprima opinia contrară, și anume că măsura administrativă coercitivă dispusă pentru toate cele 85 de încălcări constituie o „condamnare” în sens larg, cu alte cuvinte dacă această măsură administrativă coercitivă se consideră a fi o sancțiune în sensul Hotărârii în cauza C-97/21 și că nu are loc o individualizare pentru fiecare dintre încălcările săvârșite, instanța de trimitere consideră că acest lucru ar putea fi în contradicție directă cu principiul proporționalității pedepsei în raport cu încălcările săvârșite, consacrat la articolul 49 alineatul (3) din cartă și potrivit căruia pedepsele nu trebuie să fie disproporționate față de infracțiune – această împrejurare nu poate fi apreciată nici de instanța sesizată, nici de contravenientul însuși în raport cu sancțiunea improprie în discuție, și anume măsură administrativă coercitivă, care a fost aplicată pentru un total de 85 de încălcări. Dată fiind lipsa unui mecanism de apărare în legătură cu fiecare încălcare, pentru care se prevede această sancțiune improprie globală sub forma măsurii administrative coercitive, instanța conchide că este încălcat și articolul 47 primul paragraf din cartă, pentru că procedurile astfel prevăzute nu garantează reclamantului dreptul la o cale de atac efectivă și la un proces echitabil.