Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prezentate la 13 februarie 2025 [1]

Cauza C-733/23

„Beach and bar management” EOOD
împotriva
Nachalnik na otdel „Operativni deynosti” – Burgas

[cerere de decizie preliminară formulată de Administrativen sad Burgas (Tribunalul Administrativ din Burgas, Bulgaria)]

„Procedură preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolul 50 – Principiul *ne bis in idem* – Încălcarea obligației de emitere a unui bon de casă – Sigilarea unei unități comerciale – Cumul de sancțiuni pentru aceeași încălcare – Principiul proporționalității”

1. În litigiul care se află la originea prezentei trimiteri preliminare este în discuție caracterul legal a 85 de sancțiuni pecuniare pe care autoritatea fiscală bulgară le-a impus unei societăți ca urmare a tot atâtor încălcări ale legislației privind taxa pe valoarea adăugată (TVA).

2. Sancțiunile pecuniare în litigiu pot fi calificate, în abstract, drept măsuri care vizează colectarea în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii (articolul 273 din Directiva 2006/112/CE) [2].

3. Pe lângă impunerea acestor sancțiunii societății, autoritatea fiscală a dispus sigilarea unității comerciale în care au fost săvârșite încălcările. Spre deosebire de situația de fapt din cauza Ati-19 [3], în prezenta procedură nu se formulează nicio întrebare preliminară cu privire la măsura de sigilare considerată ca atare.

4. Instanța de trimitere dorește să se stabilească în esență dacă o reglementare națională care permite impunerea unor sancțiuni pecuniare pentru încălcări care au făcut obiectul unei măsuri de sigilare deja executate este compatibilă cu articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

[1] Limba originală: spaniola.

[2] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială 09/Vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

[3] În care vom prezenta concluziile noastre la aceeași dată (C-605/23).

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii. Directiva TVA

5. În temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (a), este supusă TVA-ului „livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

6. Articolul 273 prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoanele impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

B. Dreptul național

1. Legea privind TVA-ul[4]

7. Articolul 118 alineatul (1), în versiunea aplicabilă faptelor în litigiu, prevede:

„Orice persoană înregistrată sau neînregistrată în sensul prezentei legi este obligată să înregistreze și să consemneze în scris livrările și vânzările pe care le-a realizat într-o unitate comercială, emițând un bon fiscal de la un dispozitiv fiscal (bon fiscal) sau o chitanță de la un sistem integrat automat de gestionare a tranzacțiilor (bon de sistem), indiferent dacă se solicită un alt document fiscal. Destinatarul trebuie să primească bonul fiscal sau bonul de sistem și să îl păstreze până la părăsirea unității.”

8. Articolul 185 alineatele (1) și (2) prevede:

„(1) Neemiterea unui document justificativ în temeiul articolului 118 alineatul (1) se pedepsește cu amendă – în cazul persoanelor fizice care nu sunt comercianți – între 100 și 500 de leva bulgărești [(BGN)] sau cu sancțiune pecuniară – în cazul persoanelor juridice și al comercianților individuali – între 500 și 2 000 BGN.

(2) În afara cazurilor prevăzute la alineatul (1), săvârșirea sau permiterea săvârșirii unei încălcări a articolului 118 sau a unei dispoziții de punere în aplicare a acestuia se pedepsește cu amendă – în cazul persoanelor fizice care nu sunt comercianți – între 300 și 1 000 BGN, sau cu sancțiune pecuniară – în cazul persoanelor juridice și al comercianților individuali – între 3 000 și 10 000 BGN. În cazul în care încălcarea nu generează neraportarea de venituri, se aplică sancțiunile prevăzute la alineatul (1).”

[4] Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 21 iulie 2006 (DV nr. 63 din 4 august 2006, p. 8, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

9. Articolul 186 din Legea privind TVA-ul prevede:

„(1) Măsura administrativă coercitivă a sigilării unităților comerciale pentru o durată maximă de 30 de zile se dispune, indiferent de amenzile și sancțiunile pecuniare prevăzute, împotriva persoanelor care:

1. nu:

a) emit un document de vânzare corespunzător, în conformitate cu articolul 118;

[…]

(3) Măsura administrativă coercitivă prevăzută la alineatul (1) se aplică prin intermediul unei somații motivate a organului competent pentru colectarea veniturilor sau de către un funcționar abilitat de către acesta.

(4) Calea de atac împotriva somației menționate la alineatul (3) urmează procedura prevăzută de Codul de procedură administrativă.”

10. Potrivit articolului 187 alineatele (1) și (4):

„(1) În cazul dispunerii măsurii administrative coercitive prevăzute la articolul 186 alineatul (1), se interzice și accesul la unitatea sau la unitățile comerciale ale persoanei, iar bunurile prezente în aceste unități și în depozitele adiacente se ridică de persoană sau de mandatarul acesteia. […]

[…]

(4) La cererea contravenientului și cu condiția ca acesta să facă dovada plății în totalitate a amenzii sau a sancțiunii pecuniare, autoritatea pune capăt măsurii administrative coercitive pe care a impus-o. Înlăturarea sigiliului este supusă unei obligații de cooperare din partea contravenientului. În caz de recidivă, înlăturarea sigiliului de pe unitate nu este permisă înainte de expirarea unui termen de o lună de la sigilarea acesteia.”

11. Articolul 188[5] prevede:

„(1) Măsura administrativă coercitivă prevăzută la articolul 186 alineatul (1) este supusă executării provizorii în condițiile prevăzute la articolul 60 alineatele 1-7 din Codul de procedură administrativă.

(2) Hotărârea instanței nu este supusă niciunei căi de atac.”

12. Articolul 193 prevede:

„(1) Constatarea încălcărilor prezentei legi și ale actelor normative de aplicare a acesteia, adoptarea și executarea sancțiunilor administrative, precum și exercitarea căilor de atac sunt reglementate de Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative.

[5] În versiunea aplicabilă litigiului, astfel cum a fost modificată și publicată în DV nr. 100 din 20 decembrie 2019.

(2) Actele privind încălcarea se întocmesc de către organele competente pentru colectarea veniturilor, iar deciziile prin care se aplică sancțiuni administrative sunt adoptate de directorul executiv al Agenției Naționale a Veniturilor Publice sau de funcționarul abilitat în acest scop.”

2. Codul de procedură administrativă [6]

13. În temeiul articolului 6 alineatul (5), în versiunea aplicabilă faptelor în litigiu, autoritățile administrative trebuie să se abțină de la adoptarea de acte și comportamente care pot cauza prejudicii vădit disproporționate față de scopul urmărit.

14. Articolul 60 prevede:

„(1) Actul administrativ include o ordonanță privind executarea sa provizorie în cazul în care viața sau sănătatea cetățenilor o impune, în vederea protejării intereselor deosebit de importante ale statului sau ale publicului, în cazul în care executarea deciziei riscă să fie împiedicată sau îngreunată în mod considerabil ori în cazul în care întârzierea în executare riscă să cauzeze un prejudiciu grav sau dificil de reparat ori la cererea uneia dintre părți – pentru a proteja unul dintre interesele sale deosebit de importante. În această din urmă ipoteză, autoritatea administrativă solicită garanția corespunzătoare.

(2) Ordonanța de executare provizorie se motivează.

[…]

(5) Ordonanța prin care se autorizează sau se refuză executarea provizorie poate face obiectul unei căi de atac prin intermediul autorității administrative în fața instanței, în termen de trei zile de la data notificării ordonanței, indiferent dacă actul administrativ a făcut sau nu obiectul unei căi de atac.

(6) Calea de atac se examinează fără întârziere în camera de consiliu fără notificarea către părți a copiilor căii de atac. Calea de atac nu suspendă executarea provizorie, însă instanța poate suspenda executarea provizorie până la soluționarea definitivă a căii de atac.

(7) Atunci când anulează ordonanța atacată, instanța se pronunță pe fond. În cazul în care executarea provizorie este anulată, autoritatea administrativă restabilește situația anterioară executării.

(8) Ordonanța instanței poate face obiectul unei căi de atac.”

15. În temeiul articolului 128 alineatul (1) punctul 1 din codul menționat, instanțele administrative sunt competente să soluționeze cauze având ca obiect printre altele reformarea sau anularea actelor administrative.

16. Articolul 166 prevede:

„(1) Calea de atac suspendă executarea actului administrativ.

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (Codul de procedură administrativă) (DV nr. 30 din 11 aprilie 2006, denumit în continuare „CPA”).

(2) În fiecare etapă a procesului, până în momentul în care hotărârea rămâne definitivă, instanța poate, la cererea reclamantului, să suspende executarea provizorie, autorizată printr-o ordonanță definitivă a autorității care a emis actul, în conformitate cu articolul 60 alineatul (1), în cazul în care executarea provizorie poate cauza reclamantului un prejudiciu grav sau dificil de reparat […]"

3. Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative [7]

17. Potrivit articolului 22, se pot aplica măsuri administrative coercitive pentru a evita și a pune capăt contravențiilor, precum și pentru a evita și a elimina consecințele prejudiciabile ale acestora.

18. Articolul 27 alineatele (1), (2), (4) și (5) prevede:

„(1) Sancțiunea administrativă se stabilește în conformitate cu dispozițiile prezentei legi în limitele prevăzute pentru încălcarea săvârșită.

(2) La stabilirea sancțiunii se ține seama de gravitatea încălcării, de motivele săvârșirii acesteia și de celelalte circumstanțe atenuante și agravante, precum și de situația patrimonială a autorului.

[…]

(4) Cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 15 alineatul (2), nu este permisă înlocuirea sancțiunilor aferente încălcărilor cu sancțiuni de o natură mai ușoară.

(5) Nu este permisă nici stabilirea sancțiunii sub cuantumul minim prevăzut al sancțiunilor reprezentate de amendă sau de privarea temporară de dreptul de a exercita o anumită profesie sau activitate, cu excepția cazurilor prevăzute de lege."

19. În conformitate cu articolul 59, decizia de sancționare administrativă poate face obiectul unei căi de atac la Rayonen sad (Tribunalul de Raion) în termen de 14 zile de la notificarea sa.

II. Situația de fapt, litigiul și întrebările preliminare

20. „Beach and bar management" EOOD (denumită în continuare „Beach and bar") este o societate cu răspundere limitată care exploatează o unitate comercială (bar și restaurant).

21. La 4 august 2022, administrația fiscală bulgară [8] a efectuat un control în unitatea comercială a Beach and bar, în urma căruia:

– a constatat că existau două cititoare de carduri și 85 de documente justificative privind plăți efectuate cu carduri de debit și de credit aferente perioadei cuprinse între 25 iunie 2022 și 26 iulie 2022;

– a constatat că societatea nu a emis niciun bon fiscal de casă în legătură cu aceste 85 de tranzacții.

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán (Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative) (DV nr. 92 din 28 noiembrie 1969), în versiunea aplicabilă faptelor în litigiu.

[8] Operațiunea a fost realizată de Glavna direktsia „Fiskalen kontrol" (Direcția generală „Control fiscal").

22. La 12 august 2022, administrația fiscală a dispus sigilarea unității comerciale și interdicția de acces la aceasta pentru o perioadă de 14 zile. Printr-o decizie separată, administrația fiscală a încuviințat executarea provizorie a ambelor măsuri.

23. Măsura sigilării, precum și autorizația privind executarea provizorie a acesteia au fost atacate, fără succes, la Administrativen sad Burgas (Tribunalul Administrativ din Burgas, Bulgaria), în cadrul mai multor litigii.

24. Considerând că situația de fapt a fost dovedită, autoritatea administrativă a adoptat 85 de decizii de sancționare[9]. În fiecare dintre acestea a aplicat Beach and bar o amendă de 500 BGN (aproximativ 250 de euro), astfel încât cuantumul global al sancțiunii pentru cele 85 de încălcări este de 42 500 BGN (aproximativ 21 250 de euro).

25. Cuantumul TVA-ului care nu a fost înregistrat (ca urmare a neeliberării bonurilor fiscale de casă pentru cele 85 de operațiuni de plată) este de 268,02 BGN (aproximativ 134 de euro).

26. Cele 85 de decizii de sancționare au fost atacate la Rayonen sad Burgas (Tribunalul de Raion din Burgas) în tot atâtea proceduri, care s-au încheiat cu hotărâri de respingere a căilor de atac formulate.

27. Hotărârile instanței de prim grad de jurisdicție au fost atacate la Administrativen sad Burgas (Tribunalul Administrativ din Burgas), care sesizează Curtea cu trei întrebări preliminare, dintre care o transcriem doar pe prima:

„1) Articolul 325 [TFUE], articolul 273 din Directiva [TVA], precum și articolul 50 din [cartă] […] 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?”

III. Procedura în fața Curții

28. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la Curte la 1 decembrie 2023.

29. Au prezentat observații scrise Beach and bar, guvernul bulgar și Comisia Europeană.

30. Curtea nu a considerat necesară organizarea unei ședințe publice.

[9] Hotărârile judecătorești pronunțate în litigiile privind sancțiunea sigilării și executarea acesteia erau deja definitive la momentul judecății din procedura de contestare a sancțiunilor pecuniare.

31. În urma indicațiilor primite din partea Curții, prezentele concluzii se vor axa pe prima întrebare preliminară.

IV. Analiză

A. Admisibilitate

32. Astfel cum am menționat, instanța de trimitere este chemată să se pronunțe cu privire la 85 de sancțiuni pecuniare impuse Beach and bar ca urmare a săvârșirii tot atâtor încălcări ale Legii privind TVA-ul. Aceste încălcări au condus și la impunerea unei măsuri de sigilare a unității comerciale (și de interdicție a accesului la aceasta) pentru o perioadă de 14 zile.

33. La momentul în care procesul împotriva sancțiunilor pecuniare a ajuns la etapa orală, măsura sigilării, împotriva căreia Beach and bar a introdus, fără succes, o acțiune într-o procedură separată, se executase deja.

34. În acest context, guvernul bulgar consideră că prima întrebare preliminară este inadmisibilă, dat fiind că litigiul care se află la originea trimiterii preliminare vizează exclusiv sancțiunile pecuniare și poate fi soluționat fără a fi necesar să se stabilească compatibilitatea dintre dreptul Uniunii și reglementările naționale care au permis adoptarea măsurii de sigilare deja executate, măsură care nu face obiectul litigiului *a quo*.

35. Comisia împărtășește opinia guvernului bulgar, însă propune reformularea întrebării astfel încât să permită Curții să se pronunțe pe fond [10].

36. În opinia noastră, este inadecvat ca, în răspunsul pe care îl oferă instanței de trimitere, Curtea să se pronunțe cu privire compatibilitatea dintre dreptul Uniunii și legislația națională care reglementează sigilarea unei unități comerciale [11], în condițiile în care măsura sigilării nu este contestată în litigiul principal.

37. Cu toate acestea, întrebarea instanței de trimitere vizează în realitate nu atât stabilirea conformității cu dreptul Uniunii a legislației care reglementează sigilarea, cât pe cea a sancțiunilor pecuniare în litigiu. Din această perspectivă, propunerea de reformulare pe care o sugerează Comisia poate fi acceptată.

38. Prin urmare, nu este vorba despre a analiza dacă dreptul Uniunii este compatibil cu măsura sigilării unei unități comerciale, ci despre a stabili dacă acesta exclude aplicarea unei sancțiuni pecuniare impuse aceleiași persoane pentru aceleași fapte care au condus la sigilarea în cauză.

[10] Punctele 30-32 din observațiile scrise ale Comisiei. În acestea, Comisia sugerează reformularea întrebării astfel încât să se stabilească dacă dreptul Uniunii se opune aplicării unei sancțiuni pecuniare pentru fapte precum cele din speță, având în vedere că încălcarea pedepsită cu această sancțiune pecuniară a făcut deja obiectul unei măsuri administrative de sigilare, impusă pentru aceleași fapte.

[11] Această compatibilitate face tocmai obiectul cauzei C-605/23, Ati-19.

B. Cu privire la fond

1. Impactul Hotărârii din 4 mai 2023, MV-98 [12]

39. În Hotărârea MV-98, Curtea s-a pronunțat cu privire la compatibilitatea dintre legislația națională aplicată în cauza menționată și articolul 50 din cartă.

40. În cauza MV-98, situația de fapt era similară (sub rezerva excepției pe care o vom menționa mai târziu) cu cea din prezenta cauză: în urma unei inspecții fiscale efectuate într-o unitate comercială, administrația fiscală bulgară a constatat că MV-98 nu înregistrase vânzarea unui bun și nu eliberase bonul fiscal aferent acelei vânzări.

41. Pornind de la faptele menționate, administrația fiscală:

– în conformitate cu articolul 185 din Legea privind TVA-ul, a aplicat o sancțiune pecuniară societății MV-98;

– în temeiul articolului 186 din aceeași lege, a adoptat o măsură administrativă de sigilare a unității comerciale pentru o perioadă de 14 zile;

– printr-o ordonanță adoptată în temeiul articolului 60 din CPA, a autorizat executarea provizorie a acestei măsuri.

42. În cauza respectivă, trebuia în esență să se stabilească „[…] dacă articolul 273 din Directiva TVA și articolul 50 din cartă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia unui contribuabil i se poate aplica, pentru aceeași încălcare a unei obligații fiscale și în urma unor proceduri distincte și autonome, o măsură de sancțiune pecuniară și o măsură de sigilare a unei unități comerciale, aceasta putând face obiectul unei căi de atac în fața unor instanțe diferite” [13].

43. Curtea a examinat, în primul rând, „natura penală a măsurilor în discuție în litigiul principal” (punctele 38-49 din Hotărârea MV-98), cerință indispensabilă pentru a stabili aplicabilitatea articolului 50 din cartă.

44. În ceea ce privește măsura de sigilare, analiza celor trei criterii pertinente pentru această apreciere a condus Curtea la următoarele concluzii:

– aspectul că măsura este calificată în dreptul intern drept administrativă nu constituie un obstacol în calea recunoașterii naturii penale a acesteia (punctele 38-41 din Hotărârea MV-98);

– măsura menționată urmărește în același timp obiectivele de descurajare și de sancționare a încălcărilor în materie de TVA. Aceasta nu are doar finalitate conservatorie, astfel cum au susținut unele dintre guvernele care au participat la procedură (punctele 42-44 din Hotărârea MV-98);

– măsura sigilării pare să prezinte un grad de severitate ridicat (punctele 45-47 din Hotărârea MV-98).

[12] Cauza C-97/21 (EU:C:2023:371, denumită în continuare „Hotărârea MV-98”).

[13] Hotărârea MV-98, punctul 27.

45. În acest context, Curtea a semnalat că, „dacă, astfel cum reiese din indicațiile instanței de trimitere, măsurile în discuție în litigiul principal trebuie să fie calificate drept sancțiuni cu caracter penal, ar trebui să se considere că cumulul acestor sancțiuni determină o restrângere a dreptului fundamental garantat la articolul 50 din cartă” [14].

46. Raționamentul ulterior al Curții în Hotărârea MV-98 s-a concentrat pe justificarea unei eventuale restrângeri a dreptului fundamental garantat la articolul 50 din cartă.

47. În urma acestui raționament, Curtea a statuat că „articolul 273 din Directiva TVA și articolul 50 din cartă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia unui contribuabil i se poate aplica, pentru aceeași încălcare a unei obligații fiscale și în urma unor proceduri distincte și autonome, o măsură de sancțiune pecuniară și o măsură de sigilare a unei unități comerciale, acestea fiind supuse căilor de atac în fața unor instanțe diferite, în măsura în care reglementarea menționată nu asigură o coordonare a procedurilor care să permită reducerea la strictul necesar a sarcinii suplimentare pe care o presupune cumulul măsurilor menționate și nu permite să se garanteze că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate corespunde gravității încălcării în cauză” [15].

2. Diferența dintre prezenta cauză și cauza MV-98

48. Astfel cum semnalează instanța de trimitere, prezenta cauză se deosebește de cea analizată în Hotărârea MV-98 într-un aspect concret: în cauza MV-98 era vorba despre o singură încălcare care a condus la o măsură de sigilare și la o sancțiune pecuniară, în timp ce în prezenta cauză există 85 de încălcări în litigiu și tot atâtea sancțiuni pecuniare adoptate, chiar dacă măsura de sigilare adoptată pentru toate aceste încălcări este una singură [16].

49. Această diferență determină instanța de trimitere să sesizeze Curtea cu privire la întinderea considerațiilor expuse de aceasta în Hotărârea MV-98 în ceea ce privește natura penală a măsurii de sigilare. Mai precis, cu privire la finalitatea preventivă sau represivă a acestei măsuri, ca factor esențial pentru o asemenea calificare.

50. În esență, în opinia instanței de trimitere:

– cu excepția diferenței menționate, în prezenta cauză sunt îndeplinite celelalte cerințe necesare pentru a constata existența unui cumul de proceduri și de sancțiuni interzis de articolul 50 din cartă, și anume identitatea faptelor și identitatea sancțiunilor;

– cu toate acestea, adoptarea unei singure măsuri de sigilare a unității comerciale pentru toate cele 85 de contravenții fiscale ridică îndoieli cu privire la *natura penală* a măsurii menționate [17].

51. Instanța de trimitere precizează în termeni nu foarte clari că, întrucât măsura de sigilare nu este individualizată, această circumstanță ar implica faptul că, dincolo de caracterul său represiv, prevalează scopul de a limita gravitatea prejudiciilor aduse intereselor financiare ale Uniunii (și,

[14] Hotărârea MV-98, punctul 49.

[15] Hotărârea MV-98, punctul 63.

[16] Punctul 32 din decizia de trimitere.

[17] Punctul 43 din decizia de trimitere.

prin urmare, latura sa preventivă)[18]. Dacă acest lucru ar însemna că măsura de sigilare nu reprezintă o adevărată *sancțiune cu caracter penal*, ar lipsi una dintre condițiile necesare pentru aplicarea articolului 50 din cartă.

3. Aprecierea noastră

52. Considerăm că răspunsul la această abordare a instanței de trimitere poate fi găsit, fără prea multe dificultăți hermeneutice, în Hotărârea MV-98 și în jurisprudența anterioară a Curții, în special în Hotărârea Menci[19].

53. Astfel, „o sancțiune care are o finalitate represivă prezintă o natură penală în sensul articolului 50 din cartă și […] simpla împrejurare că aceasta urmărește și o finalitate preventivă nu este de natură să îi înlăture calificarea de sancțiune penală”[20].

54. După cum s-a arătat în Hotărârea MV-98, pornind de la informațiile furnizate de instanța de trimitere, „[…] articolul 22 din Legea privind contravențiile și sancțiunile administrative [demonstrează că măsura de sigilare] urmărește să pună capăt contravențiilor săvârșite și să prevină apariția unor încălcări, împiedicând comerciantul în cauză să își exploateze unitatea comercială. În această privință, instanța de trimitere precizează că măsura de sigilare urmărește o finalitate atât preventivă, cât și represivă, în măsura în care urmărește de asemenea să descurajeze persoanele în cauză să încalce obligația prevăzută la articolul 118 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul”[21].

55. Pornind de la această premisă, consecințele pe care Curtea le-a extras din aceasta în Hotărârea MV-98 pot fi extinse la o situație precum cea din speță: considerațiile privind aplicarea articolului 50 din cartă în cazul în care *o singură măsură de sigilare* însoțea *o singură sancțiune pecuniară*, ambele în legătură cu *o singură infracțiune*, sunt valabile și în cazul în care cel de al doilea element al ecuației nu îl constituie una, ci 85 de sancțiuni pecuniare.

56. Instanța de trimitere nu exclude ca măsura de sigilare în discuție să fie lipsită de conținut represiv. Înțelege totuși că, dat fiind caracterul său global și neindividualizat, funcția preventivă prevalează asupra celei represive, până la punctul în care anulează natura penală a acesteia.

57. Astfel cum am susținut în Concluziile noastre prezentate în cauza Menci, suntem de părere că „este incontestabil faptul că normele cu caracter de sancțiune din domeniul fiscal urmăresc în același timp să pedepsească contribuabilii ale căror fraude au fost descoperite și să servească drept avertizare sau măsură de prevenire a celorlalți contribuabili, pentru a-i împiedica să cedeze tentației de a nu își plăti taxele”[22].

[18] Punctul 47 din decizia de trimitere: „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 cuantumul 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 în procedura principală prezentată în concret și al cărei scop exclusiv este limitarea gravității prejudiciilor aduse intereselor financiare ale Uniunii.”

[19] Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, denumită în continuare „Hotărârea Menci”).

[20] Hotărârea Menci, punctul 31. În aceeași linie, Hotărârea MV-98, punctul 42.

[21] Hotărârea MV-98, punctul 44.

[22] Concluziile în cauza Menci (C-524/15, EU:C:2017:667), punctul 113. Am adăugat atunci (nota de subsol 99) că „[d]ezbaterea academică (uneori filozofică) privind temeiul, justificarea și, în sfârșit, scopul sau scopurile pedepselor durează de câteva sute de ani, existând teorii divergente, dintre care unele pun accentul pe aspectele compensatorii, iar altele pe efectele de prevenție (prevenție generală sau specială) sau de descurajare”.

58. În orice caz, Curtea consideră că „este în însăși natura sancțiunilor penale ca acestea să aibă ca obiect atât reprimarea, cât și prevenirea comportamentelor ilicite”[23].

59. În mod logic, sigilarea unei unități comerciale împiedică exercitarea unei activități economice și implică privarea persoanei în cauză de veniturile sale. Atunci când, astfel cum este situația în speță, această măsură nu este adoptată din considerente sanitare sau similare[24], ci ca urmare a săvârșirii unor contravenții fiscale, componenta represivă (și aflictivă) a măsurii ni se pare incontestabilă[25].

60. Din această perspectivă, funcția represivă a unei măsuri precum sigilarea unei unități comerciale nu depinde de corespondența sa cu numărul mai mic sau mai mare de încălcări pe care este menită să le *pedepsească*. În această apreciere împărtășim opinia Comisiei, pentru care existența unei finalități represive nu depinde de faptul că se aplică uneia sau mai multor încălcări cumulate[26].

61. Dacă s-ar admite raționamentul care pare că stă la baza abordării instanței de trimitere, măsura de sigilare prevăzută la articolul 186 din Legea privind TVA-ul ar avea caracter represiv și, prin urmare, natură penală, numai în cazul în care ar fi fost adoptată pentru fiecare dintre cele 85 de încălcări în litigiu, putând astfel să ajungă să însumeze până la 2 550 de zile de închidere a unității comerciale.

62. Considerăm că o atare concluzie, vădit disproporționată, nu poate fi admisă. Este cert că sigilarea dispusă în acești termeni ar fi mult mai severă din perspectiva sa represivă, întrucât ar implica închiderea unității comerciale pentru câțiva ani. Acest caracter represiv subzistă însă în cazul în care sigilarea, deși este în mod semnificativ mai puțin severă, provoacă persoanei în cauză prejudiciul inerent imposibilității de a-și exercita activitatea comercială timp de 14 zile, cu pierderile economice pe care aceasta le implică[27].

63. Din punctul nostru de vedere, latura *preventivă* a măsurii de sigilare nu se impune, în cazuri precum cel de față, până la punctul în care să se suprapună laturii *represive*, anulând-o pe aceasta din urmă.

64. În prezenta cauză, administrația fiscală a luat ca atare existența unui *concurs* de infracțiuni, pentru a adopta nu 85, ci o singură măsură de sigilare a unității comerciale. Poate ar fi putut fi mai riguroasă, mărind perioada (unică) de închidere până la maximul de 30 de zile autorizat de articolul 186 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, însă acest aspect ține doar de competența sa.

65. În definitiv, aprecierile Curții din Hotărârea MV-98 în ceea ce privește natura penală a unei măsuri de sigilare pentru o perioadă de 14 zile, adoptată ca răspuns împotriva unei singure contravenții fiscale, sunt pe deplin aplicabile în cazul în care această măsură se adoptă în ansamblu pentru un total de 85 de încălcări cumulate.

[23] Hotărârea MV-98, punctul 42.

[24] Nu excludem că sigilarea unităților comerciale poate fi dispusă pe motive care țin exclusiv de prevenție, spre exemplu în funcție de existența unor riscuri iminente și grave pentru sănătatea publică. În astfel de situații, lipsite de orice conotație punitivă, ar lipsi elementul represiv caracteristic oricărei sancțiuni.

[25] Curtea a recunoscut de asemenea caracterul *sever* al măsurii de sigilare care, în condițiile în care putea fi dispusă pentru o perioadă de până la 30 de zile, a avut în cauza respectivă, ca și acum, o durată de 14 zile. Hotărârea MV-98, punctul 47.

[26] Punctul 43 din observațiile scrise ale Comisiei.

[27] Astfel cum a observat Comisia, închiderea administrativă a unei unități comerciale, chiar și pentru o perioadă scurtă, poate implica pentru comerciant o sancțiune mai severă decât o sancțiune pecuniară (punctul 46 din observațiile sale scrise).

66. Prin urmare, răspunsul care se impune la prima întrebare preliminară este că măsura administrativă de sigilare și de interdicție de acces la o unitate comercială pentru o perioadă de 14 zile își menține caracterul represiv atât în cazul în care este adoptată ca răspuns la o singură încălcare a Legii privind TVA-ul, cât și pentru săvârșirea, într-o anumită perioadă de timp, a 85 de încălcări ale acestei legi, considerate în ansamblu.

V. Concluzie

67. În temeiul considerațiilor prezentate, propunem Curții să răspundă Administrativen sad Burgas (Tribunalul Administrativ din Burgas, Bulgaria) după cum urmează:

„Articolul 325 TFUE, 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

aprecierile în temeiul cărora Curtea a pronunțat Hotărârea din 24 mai 2023, MV-98 (C-97/21, EU:C:2023:371), pot fi extinse la o situație în care autoritatea fiscală națională aplică unui contribuabil 85 de sancțiuni pecuniare ca urmare a încălcării succesive a obligațiilor sale privind taxa pe valoarea adăugată, pe lângă adoptarea măsurii de sigilare și de interdicție de acces la unitatea comercială pentru o perioadă de 14 zile pentru toate contravențiile fiscale săvârșite.”