

**Cauza C-1/21****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

4 ianuarie 2021

**Instanța de trimitere:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Tarnovo, Bulgaria)

**Data deciziei de trimitere:**

18 noiembrie 2020

**Reclamant:**

MC

**Pârât:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Directorul Direcției „Contestații și practică în materie de fiscalitate și de asigurări sociale” - Veliko Tarnovo din cadrul Agenției Naționale a Veniturilor Publice)

**Obiectul procedurii principale**

Procedura are ca obiect acțiunea formulată de MC din Veliko Tarnovo, prin care contestă legalitatea unui act de verificare emis de Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, denumită în continuare „NAP”) din Veliko Tarnovo și rectificat printr-o decizie fiscală rectificativă. În partea contestată prin acțiunea introdusă la instanța de trimitere, decizia fiscală rectificativă a fost confirmată prin decizia adoptată de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo. Decizia fiscală rectificativă a stabilit existența unei datorii publice a reclamantului în cuantum total de 45.008,25 leva (BGN) pentru perioada fiscală a lunii decembrie 2014, din care 12.837,50 leva (BGN) sunt dobânzi acumulate. Suma menționată face parte din datoriile fiscale neachitate ale

unui alt subiect fiscal, și anume societatea „ZZ” AD, al cărei director general era reclamantul în perioada pentru care este datorată suma menționată. După deschiderea procedurii pe fond, Tribunalul consideră că, pentru a pronunța o decizie corectă, este necesară interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii. Prin urmare, această instanță sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE.

## **Obiectul și temeiul juridic al procedurii preliminare**

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Articolul 9 din Convenția elaborată în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene

Articolul 273 din Directiva 2006/112/CE

Compatibilitatea cu dreptul Uniunii a articolului 19 alineatul (2) din Danachno osiguritelen protsesualen kodeks (Codul de procedură în materie fiscală și de securitate socială, denumit în continuare „DOPK”) Această dispoziție permite angajarea răspunderii pentru prejudicii patrimoniale a unui administrator sau a unui membru al organului de conducere al unei întreprinderi, ale cărui acte necinstite au avut ca efect reducerea patrimoniului întreprinderii, motiv pentru care aceasta din urmă datorează impozite și/sau contribuții legale de securitate socială. Este în discuție o răspundere personală, dar pentru datorii străine. Astfel, debitorul este răspunzător până la valoarea reducerii patrimoniului cauzate de el întreprinderii pe care o conduce. Instituirea măsurilor de siguranță și executarea silită au loc, mai întâi, în patrimoniul debitorului pentru a cărui datorie fiscală sau de securitate socială este angajată răspunderea. Răspunderea administratorului [sau a membrului organului de conducere] necinstit încetează atunci când datoria pentru care a fost constatată este stinsă.

Compatibilitatea dispoziției naționale menționate în special cu principiul proporționalității

Compatibilitatea [cu dreptul Uniunii] a răspunderii administratorului [sau a membrului organului de conducere] necinstit în ceea ce privește dobânzile datorate pentru creanțele de drept public, inclusiv atunci când întârzierea în efectuarea plăților care determină remunerarea datoriilor nu rezultă din comportamentul administratorului [sau al membrului organului de conducere] necinstit, ci din comportamentul unei alte persoane sau din realizarea unor împrejurări obiective.

## Întrebări preliminare

- 1) Articolul 9 din Convenția elaborată în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene coroborat cu articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu se opune, în materia armonizată a TVA-ului, unui instrument juridic național precum cel prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK, a cărui aplicare determină angajarea *a posteriori* a unei răspunderi solidare a unei persoane fizice neimpozabile, care nu datorează TVA-ul, dar al cărei comportament necinstit a determinat neachitarea TVA-ului de către persoana juridică impozabilă, care este persoana obligată la plata TVA-ului?
- 2) Interpretarea acestor dispoziții și aplicarea principiului proporționalității nu se opun instrumentului juridic național prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK nici în ceea ce privește dobânzile aferente TVA-ului neachitat la timp de persoana impozabilă?
- 3) Instrumentul juridic național prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK este contrar principiului proporționalității în cazul în care achitarea cu întârziere a TVA-ului, care a determinat remunerarea datoriei de TVA, nu este rezultatul comportamentului persoanei fizice neimpozabile, ci al comportamentului unei alte persoane sau al realizării unor împrejurări obiective?

## Legislația și jurisprudența Uniunii Europene

Articolul 9 din Convenția elaborată în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene ([JO 1995, C 316, p. 49, Ediție specială, 19/vol. 12, p. 51], denumită în continuare „convenția”).

Considerentul (44), articolul 9 alineatul (1), precum și articolele 206 și 273 din Directiva 2006/112/CE a 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”).

Instanța de trimitere arată că nu a fost în măsură să identifice o jurisprudență a Curții care să conțină răspunsul la întrebările preliminare, necesar pentru soluționarea corectă a litigiului. În materia armonizată a sistemului TVA-ului, Curtea a precizat în mai multe rânduri aplicarea principiului proporționalității, fără a se pronunța totuși cu privire la aplicarea acestuia în împrejurări identice sau similare cu cele din procedura principală. Potrivit instanței de trimitere, interpretarea articolului 205 din directivă în jurisprudența Curții de Justiție nu este relevantă, întrucât, pe de o parte, răspunderea solidară prevăzută de mecanismul juridic național nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții, iar, pe de altă

parte, răspunderea solidară prevăzută la acest articol se referă la o persoană impozabilă în sensul directivei.

### **Dispoziții de drept național**

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și de securitate socială, denumit în continuare „DOPK”):

Articolul 14. Debitorii sunt persoane fizice sau juridice, care:

1. sunt supuse impozitului sau contribuțiilor legale de securitate socială;

Articolul 19 (2) Un administrator sau un membru al unui organ de conducere care efectuează în mod necinstit prestații în natură sau în numerar provenite din activele unei persoane juridice debitoare în sensul articolului 14 punctele 1 sau 2, care constituie o distribuire ascunsă de profit sau de dividende ori transferă bunuri debitorului la prețuri net inferioare prețurilor pieței, reducând activele debitorului și, prin urmare, nefiind achitate impozite sau contribuții legale la asigurările sociale, răspunde pentru aceste datorii până la concurența prestațiilor efectuate, respectiv a reducerii activelor.

Articolul 20 În cazurile prevăzute la articolul 19, garanția și executarea silită se efectuează într-o primă etapă asupra bunurilor debitorului pentru a cărui datorie fiscală sau de asigurări sociale este angajată răspunderea.

Articolul 21 (3) Răspunderea terților dispare atunci când datoria pentru care a fost constatată printr-un act juridic cu forță obligatorie se stinge. În acest caz, sumele plătite sunt rambursate potrivit procedurii prevăzute la capitolul 16 secțiunea 1.

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată)

Articolul 3 (1) Persoană impozabilă în sensul prezentei legi este orice persoană care exercită o activitate economică independentă, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestei activități.

Articolul 89 (1) În cazul în care, pentru această perioadă, există un rezultat cu titlu de taxă, persoana înregistrată este obligată să achite taxa în beneficiul bugetului de stat în termenul stabilit pentru prezentarea declarației privind TVA-ul aferente acestei perioade fiscale, în contul Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice).

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Legea privind dobânzile aferente impozitelor, taxelor și altor creanțe publice similare)

Articolul 1 (1) Impozitele, taxele, deducerile aferente profitului, contribuțiile și alte creanțe publice similare neplătite, nereținute sau reținute în termenele

prevăzute pentru plata voluntară, dar neachitate la timp, sunt recuperate în cuantum majorat cu dobânzile legale.

Instanța de trimitere arată că jurisprudența instanței de casație referitoare la existența unei obligații de plată de dobânzi în temeiul articolului 19 alineatul (2) din DOPK este contradictorie. Există hotărâri, în care se consideră că răspunderea administratorului necinstit include și dobânzile. Cu toate acestea, există de asemenea hotărâri în care se susține că răspunderea prevăzută la articolul 19 alineatul (2) menționat include doar creanța principală.

### **Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii**

- 1 Reclamantul era directorul general al întreprinderii „ZZ” AD, care a făcut obiectul unei decizii de impunere cu privire la suma de 3.799.590,92 leva (BGN). Această sumă include de asemenea dobânzile aferente TVA-ului neachitat, în cuantum de 691.911,94 leva (BGN). Nu există nicio îndoială că, atât în temeiul dreptului fiscal național, cât și în temeiul dreptului Uniunii, tocmai această societate este persoana impozabilă și din fondurile disponibile trebuie să achite TVA-ul, precum și dobânzile aferente acestuia la momentul exigibilității datoriilor.
- 2 În vederea recuperării sumelor datorate, a fost inițiată o procedură de executare silită de recuperare a creanțelor publice. Au fost trimise debitoarei mai multe cereri de plată voluntară, însă o asemenea plată nu a fost efectuată niciodată.
- 3 S-a constatat că societatea are și alte datorii, care sunt garantate ca totalitate a drepturilor și obligațiilor prin drepturi de ipotecă asupra unor bunuri mobile, prin sechestrul asupra unor imobile, precum și prin două drepturi de ipotecă speciale asupra întregii întreprinderi. Conturile întreprinderii au fost de asemenea indisponibilizate, însă sumele obținute nu sunt suficiente pentru acoperirea datoriilor. Din această cauză, datoriile publice ale societății, care cuprindeau și dobânzile menționate anterior aferente TVA-ului neachitat la timp, au fost calificate de executor ca fiind greu de executat.
- 4 În vederea formulării unei eventuale revendicări împotriva reclamantului în temeiul răspunderii sale personale pentru aceste datorii străine, această autoritate de venituri publice s-a adresat direcției teritoriale competente a NAP. Creanțele împotriva reclamantului se întemeiază pe faptul că acesta din urmă și-a majorat în mai multe rânduri remunerația [de la 3 000 la 20 000 de leva (BGN)], fără a putea furniza o dovadă valabilă a acestei majorări. Modul în care a fost plătită remunerația majorată nu corespunde cerințelor legale și practicii constatate. Sumele au fost plătite avocatului care lucra în beneficiul societății, care le-a transferat, la rândul său, în contul soției reclamantului, la care reclamantul are de asemenea acces. Pentru a stabili cuantumul sumei datorate de reclamant, instanța a dispus efectuarea unei expertize contabile.

### **Principalele argumente ale părților din procedura principală**

- 5 Reclamantul contestă cererea, susținând că existența tuturor condițiilor necesare pentru formularea unei revendicări împotriva sa în temeiul răspunderii prevăzute de articolul 19 alineatul (2) din DOPK nu este stabilită în mod corespunzător. Argumentul său principal este întemeiat pe lipsa unei legături de cauzalitate între remunerația pe care o primea în calitate de organ de conducere al persoanei impozabile și fondurile nedisponibile pentru plata creanțelor de drept public care includeau și dobânzile aferente TVA-ului aferent lunii decembrie 2014.
- 6 Pârâtul susține în esență că, în calitatea sa de organ de conducere al persoanei impozabile (inclusiv în ceea ce privește TVA-ul), reclamantul este necinstit, din moment ce, în perioada impozabilă relevantă, ar fi primit o remunerație într-un quantum cu privire la care nu s-a dovedit că a fost stabilit în mod corespunzător. Sumele ar fi fost virate într-un cont al avocatului cu care societatea încheiase un contract de consiliere juridică, iar avocatul le-ar fi virat în contul soției reclamantului, de care și reclamantul ar putea dispune. Potrivit pârâtului, instrucțiunile date de reclamant contabilului principal al persoanei impozabile trebuie considerate expresia unui comportament necinstit. Acesta din urmă ar fi efectuat operațiunile contabile în vederea plății către reclamant a remunerației majorate, pentru care nu ar fi existat un temei.

### **Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare**

- 7 Pentru soluționarea corectă a litigiului, instanța de trimitere consideră necesar răspunsul Curții de Justiție cu privire la limitele subiective și obiective ale răspunderii pentru plata efectivă a TVA-ului, admisibile în temeiul dispozițiilor relevante ale dreptului Uniunii și al principiului proporționalității, în cazurile în care s-a adus atingere intereselor financiare ale Uniunii, în special atunci când atingerea constă în faptul că dobânzile aferente TVA-ului neachitat la timp de persoana impozabilă nu au putut fi recuperate ca urmare a comportamentului necinstit al unei persoane fizice neimpozabile.
- 8 În scopurile trimiterii preliminare și în vederea necesității de a obține indicații de interpretare, instanța de trimitere consideră, sub rezervă, că comportamentul reclamantului determină aplicabilitatea instrumentului juridic prevăzut de dreptul național, și anume a articolului 19 alineatul (2) din DOPK. De asemenea, aceasta consideră, tot în scopul trimiterii preliminare, că reclamantul din procedură a dispus sau, cel puțin, a avut cunoștința de transferul, prin intermediul unui terț, al unei sume din patrimoniul societății unei persoane fizice afiliate lui, acționând în mod necinstit potrivit dreptului național. Ca urmare a reducerii patrimoniului societății cu quantumul acestei sume, dobânzile scadente aferente TVA-ului, acumulate în luna decembrie 2014, nu au fost plătite.
- 9 Instanța de trimitere ridică totuși problema dacă dreptul Uniunii permite ca o persoană fizică terță neimpozabilă să poată fi considerată răspunzătoare pentru TVA-ul neplătit și/sau pentru dobânzile neplătite aferente acestei taxe în temeiul



instrumentului juridic instituit prin dispoziția națională a articolului 19 alineatul (2) din DOPK.

- 10 Mai întâi, instanța de trimitere consideră oportun să amintească faptul că – chiar dacă acest lucru nu reiese în mod expres din jurisprudența națională – răspunderea pentru impozitele neachitate prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din DOPK este de natură solidară, întrucât, deși ia naștere după nașterea răspunderii persoanei impozabile, subzistă până la stingerea datoriei fiscale. Punerea în aplicare silită a acesteia este subsidiară, ceea ce rezultă din articolul 20 din DOPK. Cu toate acestea, angajarea răspunderii în temeiul articolului 19 alineatul (2) din DOPK nu exonerează debitorul inițial, care este o persoană juridică impozabilă în temeiul instrumentului juridic național. Dimpotrivă, din argumente ce rezultă din dispoziția națională a articolului 21 alineatul (3) din DOPK, stingerea datoriei fiscale determină de asemenea dispariția răspunderii debitorului solidar.
- 11 Pe de altă parte, această răspundere nu este nicidecum legată sau determinată de acțiuni frauduloase sau abuzive ale persoanei juridice impozabile, chiar având în vedere activitatea sa economică independentă.
- 12 De fapt, instrumentul juridic național vizează comportamentul necinstit al unei persoane fizice care nu are calitatea de persoană impozabilă nici în temeiul dreptului național, nici în temeiul Directivei TVA. Raportul juridic al acesteia cu persoana impozabilă constă în faptul că persoana fizică este un organ de conducere sau face parte dintr-un organ de conducere al persoanei impozabile și exercită funcții operative și de conducere.
- 13 Astfel, articolul 9 din convenția menționată autorizează statele membre să adopte, în vederea protejării intereselor financiare ale Uniunii, dispoziții de drept intern care depășesc obligațiile și standardele minime care rezultă din dispozițiile sale.
- 14 Pe de o parte, atunci când, în domeniul protecției intereselor financiare ale Uniunii, statele membre adoptă instrumente juridice naționale care stabilesc obligații și responsabilități ale subiecților de drept, acestea din urmă trebuie să fie conforme cu principiul proporționalității.
- 15 Pe de altă parte, instanța de trimitere consideră că, în stabilirea unor instrumente juridice destinate să protejeze interesele financiare ale Uniunii în domeniul TVA-ului, legiuitorul național trebuie să respecte de asemenea, pe lângă acest principiu de drept al Uniunii, materia de drept armonizată în domeniul TVA-ului.
- 16 S-ar putea susține că o persoană fizică, care nu este o persoană impozabilă în sensul directivei, nu poate fi răspunzătoare în solidar pentru TVA-ul neachitat de o persoană impozabilă, din moment ce statele membre nu sunt autorizate să adopte astfel de instrumente juridice naționale. Se poate, însă, susține de asemenea teza contrară, potrivit căreia tocmai comportamentul necinstit al unei persoane fizice, care nu este persoană impozabilă, dar care este legată de o persoană juridică impozabilă, abilitază statele membre să considere prima persoană

menționată răspunzătoare în solidar pentru plata TVA-ului neachitat de cea de a doua persoană menționată.

- 17 Or, potrivit instanței de trimitere, chiar presupunând că statele membre ar avea posibilitatea de a angaja răspunderea unei persoane fizice care nu este supusă la plata TVA-ului, aceasta nu ar conduce la cerința finală categorică și neechivocă potrivit căreia această persoană răspunde de asemenea pentru dobânzile aferente TVA-ului care nu a fost achitat la timp. La prima vedere, din articolul 273 din Directiva TVA coroborat cu considerentul (44) al acesteia rezultă că măsurile și instrumentele juridice pe care statele membre le pot introduce pentru a-și proteja interesele și, în mod corelativ, interesele financiare ale Uniunii în materie de TVA sunt limitate la posibilitatea de a considera o persoană necinstită răspunzătoare doar pentru TVA-ul neachitat în sine, iar nu și pentru dobânzile generate ca urmare a achitării sale cu întârziere. Această concluzie ar fi conformă cu interpretarea pur literală și restrictivă a textului articolului 273 din Directiva TVA coroborat cu considerentul (44) al acesteia. Este de asemenea rezonabil să se considere că lipsa de loialitate a terțului neimpozabil este un motiv suficient pentru ca acesta să fie considerat răspunzător de asemenea/sau numai pentru dobânzi aferente TVA-ului care nu a fost achitat la timp. În ambele cazuri, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă, în asemenea împrejurări, este necesar să se țină seama de principiul proporționalității și să se stabilească incidența acestuia.
- 18 În sfârșit, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă, în cadrul aplicării instrumentului național de angajare a răspunderii solidare a unui terț neimpozabil pentru dobânzi aferente TVA-ului neachitat la timp, principiul proporționalității din dreptul Uniunii ar fi încălcat în cazul în care neachitarea la timp a datoriei de TVA și, prin urmare, motivul remunerării acestei datorii rezultă nu din comportamentul necinstit al persoanei fizice terțe neimpozabile, ci din comportamentul unui alt subiect sau din realizarea unor împrejurări obiective.
- 19 În consecință, pentru instanța de trimitere ar fi util să primească un răspuns cu indicații de interpretare referitor la aspectul dacă instrumentul juridic prevăzut de dispoziția națională a articolului 19 alineatul (2) din DOPK este admisibil în materia armonizată a TVA-ului, dacă, prin aplicarea sa, este făcută, *post factum*, răspunzătoare în solidar o persoană fizică care nu este persoană impozabilă în sensul Directivei TVA și care nu este persoana obligată inițial la plata TVA-ului, dar care este legată de această persoană impozabilă, iar achitarea cu întârziere sau neachitarea TVA-ului rezultă din comportamentul său necinstit.
- 20 În plus, ar fi util pentru instanța de trimitere să primească un răspuns cu indicații de interpretare referitor la aspectul dacă, în cadrul interpretării articolului 9 din convenție și a articolului 273 din Directiva TVA ținând seama de principiul proporționalității, instrumentul juridic prevăzut de dispoziția națională a articolului 19 alineatul (2) din DOPK privind dobânzile aferente TVA-ului neachitat la timp este aplicabil și admisibil.



- 21 În sfârșit, ar fi util pentru instanța de trimitere un răspuns cu indicații de interpretare al Curții cu privire la problema dacă dispoziția națională a articolului 19 alineatul (2) din DOPK, în cazul în care se aplică numai în ceea ce privește dobânzile aferente TVA-ului, este contrară principiului proporționalității din dreptul Uniunii în cazul în care plata cu întârziere a TVA-ului care a determinat calcularea dobânzilor respective nu rezultă din comportamentul persoanei fizice neimpozabile, ci din comportamentul unei alte persoane sau din realizarea unor împrejurări obiective.

DOCUMENT DE LUCRU