

Version anonymisée

Traduction

C-4/20 - 1

Affaire C-4/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

7 janvier 2020

Juridiction de renvoi :

Varhoven administrativen sad (Bulgarie)

Date de la décision de renvoi :

16 décembre 2019

Partie requérante au pourvoi :

« ALTI » OOD

Partie défenderesse au pourvoi :

Direktor na direktсия « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

ORDONNANCE

[omissis]

Le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) de la République de Bulgarie, première section [omissis], en présence du Procureur

[omissis] [Or. 2] formule sa demande de décision préjudicielle de la manière suivante :

I. Les parties au litige :

Partie requérante au pourvoi : « ALTI » OOD [omissis]

Partie défenderesse au pourvoi : direktor na direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (le directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » pour Plovdiv de l'administration centrale de l'agence nationale des recettes publiques [omissis])

II. L'objet du litige :

La procédure devant le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, ci-après la « juridiction de céans »), première section, est une procédure en cassation. « ALTI » OOD se pourvoit contre l'arrêt [omissis] par lequel l'Administrativen sad – Plovdiv (tribunal administratif de la ville de Plovdiv) [omissis] a, en date du 22 mars 2019, rejeté son recours à l'encontre de l'avis d'imposition rectificatif/RA/ [omissis] du 23 février 2018, corrigé par l'avis d'imposition rectificatif [omissis] [du] 6 mars 2018. Ces avis d'impositions rectificatifs avaient été établis par les services des recettes de la Teritorialna Direktsia (la direction territoriale, ci-après la « TD ») de la Natsionalnata Agentsia po Prihodite (l'Agence nationale des recettes, ci-après la « NAP ») et avaient été confirmés, sur recours administratif, par [omissis] le directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » pour Plovdiv de l'administration centrale de la NAP.

Par les avis d'imposition rectificatifs (ci-après les « RA ») il a été constaté que, à la suite de la mise en cause de la responsabilité de la société ayant fait l'objet du redressement fiscal (« ALTI » OOD) pour la TVA due par son fournisseur, « FOTOMAG » EOOD, sur les trois factures établies par ce dernier [omissis], « ALTI » OOD était redevable, pour la période imposable du mois d'avril 2014, d'un montant de 86 211.82 BGN dû à titre de TVA, majoré d'intérêts moratoires s'élevant à 33 123.83 BGN pour la période allant du 15 mai 2014 au 23 février 2018 (date de l'établissement de l'avis d'imposition rectificatif), ainsi que, pour la période imposable du mois de mai 2014, d'un montant de 1 500 BGN dû à titre de TVA majoré d'intérêts moratoires à concurrence de 563,08 BGN pour la période allant du 15 juin 2014 au 23 février 2018 [omissis].

III. Les faits [Or. 3]

1. « ALTI » OOD (ci-après : « ALTI ») est une société bulgare à responsabilité limitée. Pendant les périodes de redressement fiscal (c'est-à-dire pendant les mois d'avril et de mai 2014), ses associés [omissis] [omissis] étaient deux personnes physiques. Son gérant et représentant légal, pendant cette période et jusqu'à ce jour, est GH.

2. En 2014, dans le cadre de son immatriculation en qualité de producteur agricole, « ALTI » OOD a acquis auprès de « FOTOMAG » EOOD (ci-après « FOTOMAG »), une société bulgare unipersonnelle à responsabilité limitée une moissonneuse-batteuse « CLAAS Lexion 570 T », un tracteur « John Deere

8420 » et un chariot « CLAAS 7190 ». Ces livraisons ont donné lieu à l'établissement par « FOTOMAG » EOOD de trois factures à destination de « ALTI » OOD : la première, portant le numéro 1000000001/11.04.2014, indiquait un montant de 284 000 BGN soumis à TVA, laquelle s'élevait à 56 800 BGN, la deuxième, portant le numéro 1000000002/11.04.2014, indiquait un montant de 166 000 BGN soumis à TVA, laquelle s'élevait à 32 200 BGN et la troisième, portant le numéro 1000000003/08.05.2014, indiquait un montant de 7 500 BGN soumis à TVA, laquelle s'élevait à 1 500 BGN. Les montants indiqués sur les trois factures, y compris la TVA, ont été payés au moyen de virements bancaires. « ALTI » OOD a effectué les virements au départ de ses comptes bancaires vers le compte bancaire du fournisseur. « ALTI » OOD a exercé le droit à déduire la TVA sur ces factures et a mentionné ces déductions dans ses registres des achats et dans les déclarations d'impôts relatives aux périodes d'imposition des mois d'avril et juin 2014.

3. Par une facture portant le numéro 1218/10.04.2014, « FOTOMAG » EOOD avait acquis auprès de SJB Traktors Ltd GB836541617 la moissonneuse-batteuse « CLAAS Lexion 570 T », immatriculée la première fois le 1^{er} juin 2007, le tracteur « John Deere 8420 », immatriculé la première fois le 1^{er} mars 2004, et le charriot. À l'issue du redressement fiscal dont a fait l'objet « FOTOMAG » EOOD, un avis d'imposition rectificatif (RA) a été établi le 27 juin 2016, aux termes duquel il a été constaté que « FOTOMAG » EOOD a déclaré les acquisitions intracommunautaires pendant la période imposable du mois d'avril 2014 et qu'elle a calculé la TVA sur les deux premières factures adressées à « ALTI » OOD. En fin de compte, à l'issue de cette période imposable, une TVA d'un montant de 86 680 BGN devait être acquittée, dont 468,18 BGN avaient été payés le 24 septembre 2014 et étaient donc acquittés à la date d'établissement du RA. Le solde de TVA restant dû s'élève à 86 211,82 BGN. Pour la période imposable du mois de mai 2014, un montant de 1500 BGN calculé à titre de TVA sur la troisième facture adressée à « ALTI » OOD a été déclaré, mais ce montant n'a pas été acquitté.

4. Après avoir examiné les éléments de preuve recueillis pendant la procédure de redressement fiscal de « ALTI » OOD, ainsi que les informations fournies par les banques, la société faisant l'objet du redressement et par des tiers, l'équipe de contrôle a fait les constatations suivantes : le fournisseur et le destinataire ont mandaté une seule et même personne – DT, dotées de pouvoirs étendus, y compris du droit de disposer des comptes bancaires ; leur comptabilité était également effectuée par DT, qui a déposé leurs déclarations en exécution du Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS ») ; l'acquisition des biens par « FOTOMAG » [Or. 4] EOOD a été financée par le truchement d'une société tierce, « SUNVISION » AD, dont les associés sont les gérants de « FOTOMAG » EOOD et de « ALTI » OOD ; la correspondance échangée avec le transporteur à propos du transport de la moissonneuse-batteuse depuis la Grande-Bretagne émanait de l'adresse électronique de BULTRANS 73 EOOD, dont le gérant et le représentant est également GH, gérant et représentant de « ALTI » OOD. Ces constatations ont

amené à conclure que « ALTI » OOD avait organisé elle-même l'acquisition des biens par « FOTOMAG » EOOD par le truchement d'une acquisition intracommunautaire pour appliquer indûment la TVA et qu'elle savait que « FOTOMAG » EOOD n'acquitterait pas la TVA sur les trois factures litigieuses. Étant donné que l'opération entre « FOTOMAG » EOOD et « ALTI » OOD est une opération éladant la loi, il y a une présomption légale de connaissance

5. C'est dans ces circonstances telles qu'elles ont été établies que les services des recettes ont adopté un RA à destination de « ALTI » OOD, par lequel ils ont mis en cause sa responsabilité au titre de l'article 177 du ZDDS pour la TVA non payée par « FOTOMAG » EOOD sur les trois factures établies par cette dernière pendant les périodes imposables des mois d'avril et mai 2014.

6. « ALTI » OOD a introduit un recours administratif auprès du directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » pour Plovdiv. Elle a invoqué le défaut de preuve de l'élément subjectif requis par l'article 177 du ZDDS, à savoir la connaissance du fait que la TVA ne serait pas acquittée par le fournisseur, la preuve de cette connaissance devant être apportée dans le chef du gérant de sa société. En outre, « ALTI » OOD soutient que, de manière analogue à la mise en cause de la responsabilité pour les dettes d'autrui, aucun intérêt n'est dû pour le retard de paiement du fournisseur pendant la période allant de l'exigibilité de la dette jusqu'à la date du RA.

7. Mécontente de l'issue du recours administratif, « ALTI » OOD a attaqué la décision administrative auprès de l'Administrativen sad – Plovdiv (le tribunal administratif de Plovdiv) et a défendu les mêmes arguments que ceux qu'elle avait avancés dans son premier recours à l'appui de l'illicéité de ladite décision.

8. Par son jugement n° 654 du 22 mars 2019 [omissis] frappé de pourvoi devant la juridiction de céans, l'Administrativen sad – Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv) a rejeté le recours dirigé contre le RA comme étant non fondé. Cette conclusion du tribunal est motivée de la manière suivante.

Pendant les périodes litigieuses au cours desquelles ont été effectuées les livraisons soumises à TVA, le fournisseur et le destinataire étaient des personnes immatriculées au titre du ZDDS. En date du 27 janvier 2016, « FOTOMAG » EOOD a été radié de l'immatriculation à l'initiative des services des recettes. Le destinataire a exercé un droit à déduction de la TVA payée en amont sur les factures qui lui avaient été adressées par le fournisseur. Le fournisseur n'a pas versé au Trésor public la TVA due sur les livraisons. Le litige entre les parties porte principalement sur le [omissis] point de savoir si le destinataire savait ou aurait dû savoir que son fournisseur n'acquitterait pas la taxe.

[Selon l'Administrativen sad – Plovdiv], l'article 177, paragraphe 3 du ZDDS régit l'hypothèse de la connaissance présumée. La présomption est réfragable. Les éléments de preuve réunis au cours de la procédure [Or. 5] établissent que la [omissis] requérante « ALTI » OOD savait que son fournisseur n'exécuterait pas

l'obligation d'acquitter la TVA. L'interdépendance des éléments de preuve et leurs liens logiques font apparaître que les relations réelles entre « ALTI » OOD et « FOTOMAG » EOOD excédaient les cadres des relations d'affaire habituelles entre un fournisseur et un destinataire de fourniture et que ces relations avaient précisément pour but d'éluder la loi. En l'occurrence, les effets juridiques interdits visés par la loi consistent en une déduction de la TVA, et non pas en une déclaration de l'acquisition intracommunautaire s'accompagnant d'un résultat nul de l'opération relative au droit à déduction de la TVA payée en amont, ce dont il est constant que les deux sociétés représentant le fournisseur et le destinataire, avaient eu connaissance.

[L'Administrativen sad – Plovdiv] a considéré que, en l'occurrence, il n'y avait pas seulement une obligation en raison de la connaissance, mais aussi en raison de la supposition de cette connaissance. Il a estimé surprenante la décision de « ALTI » OOD de conclure un contrat de fourniture dudit matériel agricole avec une société qui n'avait pas encore exercé une telle activité et qui était dépourvue de toute expérience dans ce domaine. En effet, entre 2010 et 2011, « FOTOMAG » EOOD avait construit, à titre commercial, des centrales électriques photovoltaïques. En 2012, 2013 et 2014, ses revenus provenaient exclusivement de l'activité de courtier d'assurance, à l'exception précisément de la livraison litigieuse, en 2014, du matériel agricole, commandée par « ALTI » OOD. Ne disposant pas des fonds nécessaires pour acheter le matériel litigieux en vue de le vendre à « ALTI » OOD, « FOTOMAG » EOOD a contracté un emprunt à cet effet auprès de « SUNVISION » AD, alors que cette dernière société avait pour directeur exécutif le gérant de « ALTI » et pour actionnaire, le gérant de « FOTOMAG » EOOD. C'est également le gestionnaire de « ALTI » OOD qui a négocié le transport, même si la négociation a eu lieu pour le compte de « FOTOMAG » EOOD. En réalité, si l'adresse d'une autre société – « BULTRANS-73 » EOOD – a été utilisée, cette dernière société était elle-aussi détenue et gérée par le gérant de « ALTI », qui a mené les négociations avec le transporteur, ainsi qu'il résulte des explications fournies par ce dernier. En outre, il convient également de prendre en considération une autre circonstance, à savoir que, dans la chaîne « SUNVISION » AD – « FOTOMAG » EOOD ; « SUNVISION » AD – « ALTI » OOD – « FOTOMAG » EOOD – « SUNVISION » AD, une seule et même personne a effectué des virements bancaires. Il s'agit de la même personne qui a effectué la comptabilité de la société requérante et de la société-fournisseur, ainsi que de « BULTRANS-73 » EOOD, la société dont l'adresse électronique a été utilisée pour la négociation du transport. Cette même personne a également déposé les déclarations fiscales de « ALTI » OOD et de « FOTOMAG » EOOD.

L'[Administrativen sad – Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv)] a considéré ce qui suit en ce qui concerne la détermination des obligations d'intérêts en application de la responsabilité solidaire mise en cause et au vu des objections invoquées par la requérante. Selon le Tribunal, ces intérêts sont dus [Or. 6] au motif que n'a pas été [omissis] exclue l'application de l'article 16, paragraphe 3, du Danechno – osiguriteln protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et de la sécurité sociale, ci-après « DOPK »), qui trace le champ d'application de la

responsabilité de la personne redevable au titre de l'article 14, paragraphe 3, DOPK. Selon l'article 16, paragraphe 3, du DOPK, cette responsabilité du redevable couvre les taxes et les cotisations de sécurité sociale obligatoires, les intérêts et les frais de recouvrement. Il en résulte que l'on ne saurait admettre que la responsabilité solidaire au titre de l'article 177, paragraphe 1, du ZDDS a été limitée au seul montant de la « taxe due et non acquittée ». L'effet relatif de la solidarité qui est propre au droit des contrats ne s'applique pas quand il s'agit de créances publiques, de sorte qu'il découle de la disposition spécifique de l'article 16, paragraphe 3, que la demeure du fournisseur vaut également mise en demeure du destinataire.

9. Le jugement de l'Administrativen sad – Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv) a été contesté par « ALTI » OOD devant la juridiction de céans. C'est ce jugement qui fait l'objet d'un contrôle judiciaire en cassation. Outre des arguments tirés de l'absence de preuve de ce que la requérante savait que son fournisseur n'acquitterait pas la TVA due au Trésor public, le pourvoi expose également des arguments tirés du caractère indu des intérêts moratoires à partir de la date du RA. La teneur de ces arguments est la suivante.

Ce n'est pas le destinataire de la livraison taxable qui est débiteur de la TVA, de telle sorte qu'il n'y aurait pas d'inexécution de sa part de l'obligation d'acquitter la TVA dans le délai fixé par le ZDSS. Le pourvoi invoque l'arrêt [omissis] du 7 mars 2018 du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême), [omissis] selon lequel la responsabilité au titre de l'article 177 ZDDS du destinataire d'une livraison taxable existe lorsque ce dernier a exercé un droit à déduire la TVA en amont lié à la taxe due et non acquittée par son fournisseur. [omissis] [C]ette responsabilité ne couvrirait pas également les intérêts.

IV. Le droit national applicable

ZAKON ZA DANAKA VARHU DOBAVENATA STOYNOST (LA LOI RELATIVE À LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE)

Responsabilité de la personne en cas d'abus

Article 177. (1) La personne immatriculée destinataire d'une livraison taxable doit répondre de la taxe due et non versée par une autre personne immatriculée lorsqu'elle a exercé le droit à déduction de la TVA en amont lié directement ou indirectement à la TVA due et non versée.

(2) La responsabilité en vertu du paragraphe 1 est mise en œuvre lorsque la personne immatriculée savait ou aurait dû savoir que la taxe n'allait pas être versée, et que cela a été prouvé par l'autorité de contrôle en vertu des articles 117 à 120 du Danechno – osiguritelen protsesualen kodeks (code de procédure en matière d'impôts et de cotisations de sécurité sociale). |

(3) Il est considéré, aux fins du paragraphe 2, que la personne aurait dû [Or. 7] savoir lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

1. la taxe due, au sens du paragraphe 1, n'a pas été effectivement versée en tant que résultat pour une période d'imposition par l'un quelconque des fournisseurs en amont, au titre d'une opération imposable ayant pour objet le même bien ou le même service, sous une forme identique, modifiée ou transformée ;

2. l'opération taxable est fictive, elle contourne la loi ou bien son prix s'écarte sensiblement du prix du marché.

(4) La responsabilité en vertu du paragraphe 1 n'est pas liée à l'obtention d'un avantage précis en raison du non-versement de la taxe due.

(5) Dans les conditions prévues aux paragraphes 2 et 3, le fournisseur en amont de l'assujetti qui doit la taxe non versée est également responsable.

(6) Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, la responsabilité est mise en œuvre contre l'assujetti directement destinataire de la livraison pour laquelle la taxe due n'a pas été versée, et, lorsque le recouvrement échoue, la responsabilité peut être mise en œuvre contre tout destinataire en aval dans la chaîne de livraisons.

(7) Le paragraphe 6 s'applique aussi mutatis mutandis aux fournisseurs en amont. »

DANECHNO – OSIGURITELEN PROTSESUALEN KODEKS (CODE DE PROCÉDURES FISCALE ET EN MATIÈRE DE SÉCURITÉ SOCIALE)

Article 14. Les personnes redevables sont les personnes physiques et morales qui

1. sont débiteurs des taxes ou des cotisations de sécurité sociale obligatoires ;
2. sont tenues de prélever et d'acquitter des taxes ou des cotisations de sécurité sociale obligatoires ;
3. répondent de la dette des personnes visées aux points 1 et 2.

Tiers responsable

Article 16. (1) La personne redevable visée à l'article 14, point 3, est une personne qui, dans les cas prévus par la loi, a l'obligation d'acquitter la taxe ou la cotisation de sécurité sociale obligatoire du débiteur de cette taxe ou cotisation ou d'une personne tenue de prélever et d'acquitter des taxes ou des cotisations de sécurité sociale obligatoires qui n'ont pas été acquittées dans le délai.

(2) Les personnes redevables visées à l'article 14, point 3 sont régies par les règles déterminant les droits et les obligations d'un sujet de droit dans les procédures au sens du présent code.

(3) La responsabilité du redevable visé à l'article 14, point 3, couvre les taxes et les cotisations de sécurité sociale obligatoires, les intérêts et les frais de recouvrement. [Or. 8]

ZAKON ZA ZADELZHENYATA I DOGOVORITE (LOI SUR LES OBLIGATIONS ET LES CONTRATS)

Article 121. Sauf dans les cas prévus par la loi, la solidarité entre deux ou plusieurs débiteurs ne naît que lorsqu'elle a été convenue.

Article 122. Le créancier peut exiger l'exécution de toute la dette au débiteur solidaire de son choix.

Les poursuites exercées contre l'un des débiteurs solidaires ne portent pas atteinte au droit du créancier à l'égard des autres débiteurs

Article 126. Si l'inexécution est imputable à un seul des débiteurs, le créancier peut demander à ce dernier la réparation intégrale du préjudice.

Les autres débiteurs ne répondent solidairement que de la valeur de ce qui est initialement dû.

La demeure d'un débiteur solidaire ne produit pas d'effets à l'égard des autres débiteurs.

V.LE DROIT COMMUNAUTAIRE APPLICABLE

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

Article 193 :

La TVA est due par l'assujéti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 ter et de l'article 202.

Article 205 :

Dans les situations visées aux articles 193 à 200 et aux articles 202, 203 et 204, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA.

VI. LA JURISPRUDENCE DE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE

Arrêt du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309) :

28. L'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive permet donc en principe aux États membres d'adopter des mesures en vertu desquelles une personne est solidairement tenue d'acquitter une somme au titre de la TVA due par une autre personne désignée comme redevable par une des dispositions des paragraphes 1 et 2 dudit article. **[Or. 9]**

29. Toutefois, dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique communautaire, dont notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité

30. En ce qui concerne plus particulièrement le principe de proportionnalité, il y a lieu de rappeler que, s'il est légitime que les mesures adoptées par l'État membre, sur le fondement de l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive, tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (voir, en ce sens, arrêt Molenheide e.a., précité, point 47).

31 : À cet égard, les mesures nationales en cause au principal prévoient qu'un assujetti autre que le redevable peut être solidairement tenu d'acquitter la TVA avec ce dernier lorsque, au moment d'une livraison en sa faveur, ledit assujetti savait ou avait de bonnes raisons de soupçonner que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison, ou sur toute livraison antérieure ou ultérieure des biens en question, resterait impayée. Une personne est présumée avoir de bonnes raisons de soupçonner que tel est le cas lorsque le prix exigé d'elle était soit inférieur au prix le plus faible qu'elle pouvait raisonnablement s'attendre à payer pour ces biens sur le marché, soit inférieur au prix exigé pour toute livraison antérieure des mêmes biens. Cette présomption peut être combattue en prouvant que le faible prix acquitté pour les biens était imputable à des circonstances indépendantes d'un non-paiement de la TVA.

33 : En effet, les opérateurs qui prennent toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne font pas partie d'une chaîne dans laquelle s'inscrit une opération entachée de la fraude à la TVA doivent pouvoir se fier à la légalité de ces opérations sans risquer d'être solidairement tenus d'acquitter cette taxe due par un autre assujetti (voir, en ce même sens, arrêt du 12 janvier 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 et C-484/03, non encore publié au Recueil, point 52).

Arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), dont les points 19, 20, 21 et 22 vont dans le même sens que l'arrêt qui vient d'être cité.

Arrêt du 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392) [Or. 10]

85 : Or, il découle de la nature même de la responsabilité solidaire que chaque débiteur est responsable du montant total de la dette et que le créancier reste, en principe, libre de demander le paiement de cette dette à un ou à plusieurs débiteurs de son choix. Voir en ce sens également arrêt du 22 novembre 2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880), point 80.

Arrêt du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105)

19. En particulier, s'agissant du principe de proportionnalité, la Cour a déjà jugé que, conformément à ce principe, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation communautaire en cause (voir arrêts *Molenheide e.a.*, précité, point 46, ainsi que du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, non encore publié au Recueil, point 52).

20. Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (voir, notamment, arrêts précités *Molenheide e.a.*, point 47, ainsi que *Federation of Technological Industries e.a.*, point 30).

21. À cet égard, il y a lieu de relever que, dans le domaine de la TVA, les fournisseurs agissent comme des collecteurs de taxes pour le compte de l'État et dans l'intérêt du Trésor public (voir arrêt du 20 octobre 1993, *Balocchi*, C-10/92, Rec. p. I-5105, point 25). Ces fournisseurs sont redevables du paiement de la TVA alors même que celle-ci, en tant que taxe sur la consommation, est en définitive supportée par le consommateur final (voir arrêt du 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rec. p. I-9373, points 22 et 28).

22. C'est la raison pour laquelle l'objectif de prévention de la fraude fiscale visé à l'article 15 de la sixième directive justifie parfois des exigences élevées quant aux obligations des fournisseurs. Toutefois, toute répartition du risque entre ces derniers et l'administration fiscale, à la suite d'une fraude commise par un tiers, doit être compatible avec le principe de proportionnalité.

VII. LES MOTIFS DE RENVOI DE LA DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE [Or. 11]

L'article 177 du ZDDS prévoit que la personne immatriculée destinataire d'une livraison imposable doit répondre de la taxe due et non versée par une autre personne lorsqu'elle a exercé le droit à déduction de la TVA en amont lié directement ou indirectement à la TVA due et non versée. La responsabilité est mise en œuvre lorsque la personne immatriculée savait ou aurait dû savoir que la taxe ne serait pas versée. La présente formation de cassation estime que, compte

tenu de [omissis] l'arrêt du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105) et de l'arrêt du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309), ce libellé de la loi bulgare sur la taxe sur la valeur ajoutée est compatible avec le droit de l'Union et, plus particulièrement avec l'article 205 de la directive 2006/112/CE. Il en résulte également clairement que lorsque les conditions en sont établies, le destinataire d'une livraison imposable répond solidairement de la taxe due et non acquittée par son fournisseur. C'est ce qu'indique explicitement l'article 205 de la directive 2006/112/CE.

Il découle de la nature même de la responsabilité solidaire que chaque débiteur est responsable du montant total de la dette et que le créancier reste, en principe, libre de demander le paiement de cette dette à un ou à plusieurs débiteurs de son choix. L'article 177, **paragraphe 1**, du ZDDS énonce que la responsabilité du destinataire a été limitée au montant de la taxe due sur la livraison et non acquittée par l'assujetti (en l'espèce, son fournisseur) et lorsqu'il a exercé un droit à déduire ce montant.

En déterminant la portée de cette responsabilité solidaire, le législateur bulgare n'a pas énoncé explicitement à l'article 177 du ZDDS que le destinataire de la livraison était redevable non seulement de la taxe non acquittée, mais aussi des intérêts moratoires à dater de l'exigibilité de cette taxe. La disposition de l'article 16, paragraphe 3, du DOPK [omissis] détermine la portée de la responsabilité des tiers redevables qui sont responsables des taxes d'autres personnes assujetties, en y incluant les taxes et les intérêts moratoires, sans cependant préciser si ces tiers sont des débiteurs solidaires. L'article 126, paragraphe 3, du ZZD énonce, en ce qui concerne les débiteurs solidaires, [omissis] que la demeure d'un débiteur solidaire ne produit pas d'effets à l'égard des autres débiteurs.

Cette réglementation figurant dans la législation nationale a donné lieu à des arrêts contradictoires du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) quant au point de savoir si [omissis] la responsabilité du destinataire de la livraison taxable pour la taxe afférente à cette même livraison, due et non acquittée par le fournisseur, couvre seulement la taxe, ou si elle couvre également les intérêts moratoires à dater de l'exigibilité de ladite taxe, lorsque sont établies les conditions de la mise en cause de cette responsabilité.

Les arrêts qui, à l'instar de l'arrêt de l'Administrativen sad Plovdiv (tribunal administratif de Plovdiv) soumis au présent pourvoi, ont admis, comme le soutient le défendeur au pourvoi, que les intérêts moratoires sont dus, **[Or. 12]**, sont motivés de la manière suivante. Les personnes responsables visées à l'article 177 du ZDDS sont des personnes redevables visées à l'article 14, point 3, du DOPK, et plus précisément, des personnes responsables de la dette du débiteur de la taxe. Conformément à l'article 16, paragraphe 1, du DOPK, le redevable visé à l'article 14, point 3, est une personne qui, dans les cas prévus par la loi, a l'obligation d'acquitter la taxe ou la cotisation de sécurité sociale obligatoire du

débiteur ou de la personne tenue de prélever et d'acquitter les taxes ou les cotisations de sécurité sociale obligatoires qui n'ont pas été acquittées dans les délais. S'agissant de la portée de la responsabilité de tiers prévue à l'article 16, paragraphe 3, du DOPK, il a été explicitement prévu que la responsabilité du redevable visé à l'article 14, paragraphe 3, couvre les taxes et les cotisations de sécurité sociale obligatoires, les intérêts et les frais de recouvrement. Il en résulte que la responsabilité solidaire visée à l'article 177 du ZDDS n'a pas été limitée au montant de la seule taxe due et non acquittée. L'effet relatif, propre aux obligations contractuelles, de la solidarité visée à l'article 126 du ZDDS n'est pas applicable s'agissant de créances publiques, si bien qu'il résulte de la disposition spécifique de l'article 16, paragraphe 3, du DOPK que la demeure d'un seul débiteur met en demeure les autres débiteurs. Par conséquent, le destinataire de la livraison solidairement responsable est responsable non seulement de la dette principale de la TVA du fournisseur, mais aussi de la dette accessoire d'indemnisation de l'exécution tardive à concurrence des intérêts légaux sur le principal, à compter du début de la demeure jusqu'à la date du remboursement de la dette. [omissis]

Une autre thèse a été retenue par d'autres formations de jugement du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême). Elle est motivée de la manière suivante. La responsabilité visée à l'article 177 du ZDDS est une responsabilité solidaire sui generis pour une personne immatriculée au titre de la TVA, qui naît lorsque sont remplies les conditions d'application prévues dans la disposition indiquée. La responsabilité consiste en substance en la naissance d'une obligation d'une personne immatriculée de payer la dette de TVA d'une autre personne immatriculée. L'article 177 du ZDDS s'avère constituer une disposition spéciale par rapport aux dispositions combinées de l'article 16, paragraphe 3, et de l'article 14, paragraphe 3, du DOPK. La disposition de l'article 177 du ZDDS établit une exception au principe général, en instaurant une responsabilité solidaire d'une autre personne que le fournisseur. Cette disposition trace explicitement les contours de la responsabilité comme étant la « taxe due et non acquittée ». En sa qualité de disposition exceptionnelle, cette disposition doit être appliquée strictement. [Or. 13]

[omissis] C'est précisément de tels arrêts du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) que la requérante invoque dans son pourvoi en cassation

Tant les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne précités, qui admettent la licéité d'une législation nationale comme celle de l'article 177 du ZDDS, que ceux qui présentent la responsabilité solidaire comme portant sur l'intégralité de la somme de la dette, ne donnent pas de réponse à la question de savoir si la responsabilité solidaire et le principe de proportionnalité s'opposent en substance à une disposition comme celle de l'article 16, paragraphe 3, du DOPK, qui prévoit que cette responsabilité inclut également les intérêts moratoires. C'est la raison pour laquelle la juridiction de céans estime qu'il est nécessaire d'obtenir une interprétation des dispositions de la directive 2006/112 CE par la Cour de justice

de l'Union européenne, laquelle dispose de cette compétence au titre de l'article 267, paragraphe 1, sous b), du TFUE.

La juridiction de céans [omissis] estime que, pour statuer conformément au droit dérivé applicable de l'Union et compte tenu des particularités du cas d'espèce, pour autant que les conditions de fond de la mise en cause de la responsabilité solidaire du destinataire de livraison taxable pour la TVA non acquittée par son fournisseur ont été établies, il convient de déférer à la Cour de justice de l'Union européenne une demande de décision préjudicielle en interprétation de l'article 205 de la directive 2006/112/CE, aux termes duquel, dans les situations visées à l'article 193, lorsque la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposables, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA, la portée de cette responsabilité solidaire devant être confrontée au principe de proportionnalité.

Par ces motifs, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême)

ORDONNE :

[omissis]

RENVOIE à la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel, conformément à l'article 267, paragraphe 1, sous b), TFUE, les questions ci-après :

1. Convient-il d'interpréter l'article 205 de la directive 2006/112/CE [du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1)] et le principe de proportionnalité en ce sens que la responsabilité solidaire d'une personne immatriculée destinataire d'une livraison taxable pour la TVA non acquittée par son fournisseur inclut non seulement la dette principale de TVA du fournisseur, mais aussi la dette accessoire d'indemnisation de l'exécution tardive à concurrence des intérêts légaux sur le principal à compter de la demeure du débiteur soit jusqu'à la date de l'établissement de l'avis d'imposition rectificatif qui constate la demeure du débiteur, soit jusqu'au remboursement de la dette ?

2. Convient-il d'interpréter l'article 205 de la directive 2006/112/CE et le principe de proportionnalité en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale comme celle de l'article 16, paragraphe 3, du DOPK, selon laquelle la responsabilité d'un tiers pour les taxes non acquittées par l'assujetti couvre les taxes et les intérêts ?

SURSOIT [omissis] à statuer jusqu'à ce que jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée.

[omissis]