

Cauza C-420/19

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

29 mai 2019

Instanța de trimitere:

Riigikohus (Estonia)

Data deciziei de trimitere:

29 mai 2019

Reclamant:

Maksu- ja Tolliamet

Persoana în cauză:

Heavyinstall OÜ

RIIGIKOHUS (Curtea Supremă, Estonia)

HALDUSKOLLEGIUM (Secția de Contencios Administrativ)

ORDONANȚĂ

[...] [*omissis*]

Data ordonanței: 29 mai 2019

[...] [*omissis*]

Cauza: Cererea Maksu- ja Tolliamet privind aprobarea măsurilor asigurătorii în privința Heavyinstall OÜ

Părțile: Reclamant: Maksu- ja Tolliamet [...] [*omissis*]

Persoana în cauză: Heavyinstall OÜ [...] [*omissis*]

[...] [*omissis*]

Temeiul procedurii în fața Riigikohus (Curtea Supremă): Recurs introdus de Maksu- ja Tolliamet

[...] [*omissis*]

ORDONANȚĂ

1. Se adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară:

Articolul 16 din Directiva 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri trebuie să fie interpretat în sensul că instanța statului membru care a primit solicitarea privind măsurile asigurătorii, în cadrul soluționării acestei solicitări pe baza dreptului național (ceea ce instanța solicitată poate face potrivit articolului 16 prima teză de la), este ținută de opinia instanței statului membru de reședință al reclamantului în ceea ce privește necesitatea și posibilitatea măsurii asigurătorii, în cazul în care instanței i-a fost prezentat un document care conține această opinie (articolul 16 [alineatul (1)] al doilea paragraf ultima teză, conform căreia acest document nu trebuie să fie nici recunoscut, nici completat sau înlocuit în statul membru solicitat)?

[...] [*omissis*][Suspendarea procedurii]

SITUAȚIA DE FAPT ȘI DESFĂȘURAREA PROCEDURII

1. La 13 martie 2018, Administrația Fiscală din Republica Finlanda a depus la **Maksu- ja Tolliamet** (Oficiul fiscal și vamal, denumit în continuare „MTA”) o cerere privind instituirea unor măsuri asigurătorii în privința Heavyinstall OÜ, pentru a asigura îndeplinirea obligației fiscale estimate a Heavyinstall OÜ. Cererea a fost formulată în temeiul articolului 16 (Cererea de măsuri asigurătorii) din Directiva 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri (JO 2010, L 84, p. 1).

2. La 29 martie 2018, MTA a solicitat la Tallinna Halduskohus (Tribunalul Administrativ din Tallinn), în conformitate cu articolul 51³ alineatul (1) și cu articolul 136¹ alineatul (1) din Maksukorralduse seadus (Codul fiscal, denumit în continuare „MKS”), aprobarea înscrierii unor interdicții de a dispune în legătură cu vehiculele Heavyinstall OÜ (două remorci, în valoare de aproximativ 7 500 de euro fiecare și un camion, în valoare de aproximativ 9 500 de euro) și pentru indisponibilizarea conturilor bancare ale întreprinderii de la toate instituțiile de credit estoniene, în valoare de 297 304 de euro. **[OR 2]**

2.1. Din motivarea cererii reiese că administrația fiscală finlandeză va aplica Heavyinstall OÜ, în urma unei proceduri fiscale, o obligație fiscală suplimentară a cărei valoare estimată este de 320 000 de euro. Obligația fiscală ia naștere din faptul că, deși Heavyinstall OÜ dispunea de un sediu permanent în Finlanda, aceasta nu a efectuat declarații fiscale în această țară și nu a plătit vreun impozit. Deși X, membru în consiliul de administrație al Heavyinstall OÜ, potrivit informațiilor furnizate de el însuși, a locuit permanent în mod efectiv în Tallinn începând din anul 2009 și a condus sediul din Tallinn al întreprinderii, pe baza datelor MTA, de la bănci, agenții de turism și parteneri cunoscuți, se poate constata că X și-a petrecut cea mai mare parte a timpului în Finlanda, unde s-a ocupat, de asemenea, de conducerea întreprinderii. În concluzia auditului fiscal, administrația fiscală finlandeză a considerat că reședința obișnuită și centrul de interes efectiv al lui X se află în mod efectiv în Finlanda, unde acesta a exercitat, de asemenea, funcțiile de conducere în cadrul Heavyinstall OÜ. De asemenea, întreaga activitate economică a întreprinderii a avut loc în Finlanda. Astfel, potrivit articolului 5 alineatele (1) și (2) din Convenția dintre Republica Estonia și Republica Finlanda pentru evitarea dublei impunerii a veniturilor și a capitalurilor și a evaziunii fiscale (Convenția pentru evitarea dublei impunerii), în Finlanda s-a înființat un sediu permanent al Heavyinstall OÜ, însă întreprinderea nu a plătit impozite în această țară. Unicul membru al consiliului de administrație al Heavyinstall OÜ a dat o declarație falsă, atât în ceea ce privește activitatea economică a întreprinderii, cât și în ceea ce privește domiciliul acestuia. Un astfel de comportament caracterizează atitudinea reprezentantului Heavyinstall OÜ față de obligațiile sale legale.

2.2. Prin decizia din 8 februarie 2018 a instanței de prim grad din Keski-Pohjanmaa, care însoțește cererea, activele Heavyinstall OÜ au fost indisponibilizate, la solicitarea autorităților fiscale finlandeze, într-un quantum care să asigure creanța în valoare de 320 022 de euro a reclamantului. În această decizie s-a constatat că exista un risc ca Heavyinstall OÜ să își ascundă, distrugă sau transfere activele sau să acționeze într-un alt mod care să pericliteze creanța autorității fiscale. Ca urmare a acțiunilor persoanei impozabile, executarea obligației fiscale poate deveni mult mai dificilă sau chiar imposibilă. Membrul consiliului de administrație a indus în eroare, în cunoștință de cauză, autoritatea fiscală cu privire la un eventual sediu permanent și obligația fiscală rezultată ca urmare a existenței acestuia. Având în vedere constatările autorității fiscale din Finlanda, este clar că, încă din anul 2010, obiectivul Heavyinstall OÜ a fost evaziunea fiscală, iar comportamentul fiscal al întreprinderii nu s-a îmbunătățit în pofida controlului efectuat în perioada care s-a scurs de atunci și a stabilirii unor taxe suplimentare. Heavyinstall OÜ ar putea avea aceeași atitudine, de asemenea, în ceea ce privește obligația fiscală care urmează să fie stabilită ca rezultat al prezentei proceduri, motiv pentru care este posibil ca impozitele să nu fie plătite. Pentru anul de exercițiu fiscal 2017, întreprinderea nu a prezentat o situație a conturilor anuale, iar potrivit datelor din registrul de circulație al autorității rutiere, la 21 martie 2018, persoana în cauză a vândut autovehiculul Renault Traffic, care îi aparținea. În plus, în memoriul din 13 martie 2018, Administrația fiscală

finlandeză a comunicat MTA că a depus plângere la poliția finlandeză cu privire la posibila fraudă fiscală săvârșită de Heavyinstall OÜ.

3. Prin decizia din 3 aprilie 2018, Tallinna Halduskohus (Tribunalul Administrativ din Tallinn) a respins cererea.

3.1. Potrivit acestei instanțe, nu este îndeplinită condiția prevăzută la articolul 136¹ alineatul (1) din MKS, conform căreia, pentru aplicarea unor măsuri asigurătorii, este necesar să existe suspiciunea întemeiată că, după stabilirea unei creanțe pecuniare sau a unei obligații care decurge dintr-o lege fiscală, executarea acesteia s-ar putea dovedi mult mai dificilă sau chiar imposibilă ca urmare a acțiunii persoanei impozabile. Punerea în aplicare a măsurilor asigurătorii ar limita într-o măsură semnificativă dreptul unei persoane de a dispune în mod liber de proprietatea sa și de a desfășura o activitate economică, motiv pentru care astfel de măsuri asigurătorii nu ar trebui să fie prea ușor adoptate. Suspiciunea că executarea obligației fiscale s-ar putea dovedi mult mai dificilă sau chiar imposibilă ca urmare a acțiunii persoanei impozabile nu ar putea fi întemeiată doar pe quantumul impozitului. Din situația conturilor anuale a Heavyinstall OÜ pentru anul de exercițiu financiar 2016, reiese că aceasta este o întreprindere activă, care generează profit și care are o cifră de afaceri obișnuită. Este, într-adevăr, plauzibil ca, în continuarea activității economice obișnuite, întreprinderea să nu fie eventual în măsură să plătească întreaga creanță fiscală care se estimează că îi va fi impusă. Cu toate acestea, nu este exclus ca, indiferent de obligația fiscală suplimentară, întreprinderea să intenționeze să își continue activitatea economică și să dorească să achite datoria fiscală, utilizând mecanismele prevăzute de dreptul finlandez. [OR 3]

3.2. Consideră că din documente nu reiese că Heavyinstall OÜ ar fi ascuns informații față de autoritatea fiscală. Dezacordul dintre persoana în cauză și administrația fiscală finlandeză ar fi mai curând unul de natură juridică. Faptul că, potrivit autorităților fiscale din Finlanda, Heavyinstall OÜ nu și-ar fi declarat obligațiile fiscale nu ar justifica, în sine, concluzia că aceasta va împiedica îndeplinirea obligației fiscale de îndată ce va fi fost stabilită. Nici din cerere și nici din documentele însoțitoare nu reiese că situația economică a întreprinderii s-ar fi modificat în mod substanțial. Din simplul fapt că persoana în cauză a vândut un vehicul nu este posibil să se concluzioneze că aceasta ar fi încheiat tranzacția cu intenția de a eluda o eventuală obligație fiscală ulterioară.

3.3. Consideră că indisponibilizarea conturilor curente ale unei întreprinderi este o măsură deosebit de restrictivă. Prin urmare, conform articolului 136¹ din MKS, ar trebui să existe un motiv important pentru a popri contul bancar al unei întreprinderi înainte ca obligația fiscală să fi fost stabilită, dar acest lucru nu este evident în speță. Consideră că, având în vedere situația conturilor anuale a Heavyinstall OÜ, este plauzibil că poprirea asigurătorie a conturilor bancare atrage după sine încetarea activității întreprinderii sau, cel puțin, necesitatea de a restructura activitatea întreprinderii astfel încât costurile și activitățile să fie corelate, acestea fiind consecințe ireversibile sau greu de înlăturat.

4. MTA a formulat **apel** în fața Ringkonnakohus (Curtea de Apel).

5. Prin **decizia din 8 mai 2018, Ringkonnakohus Tallinn** (Curtea de Apel din Tallinn) nu a admis apelul și nu a modificat dispozitivul deciziei Tribunalului Administrativ, dar a completat motivarea deciziei Tribunalului Administrativ cu propria sa motivare. De asemenea, Ringkonnakohus (Curtea de Apel) nu a admis cererea MTA de a adresa o cerere de decizie preliminară Curții de Justiție a Uniunii Europene. [...] [omissis].

5.1. A arătat că, în cadrul unei analize a dreptului fiscal al Uniunii Europene, s-a constatat că, în situația în care ar fi fost depusă o cerere de măsuri asigurătorii, fără ca în statul membru solicitant să fi fost emis un instrument care să permită executarea creanței, conform Directivei 2010/24/UE în prezent în vigoare, ar trebui să se aplice așa-numitul sistem dual. Dualitatea constă în faptul că atât statul membru solicitant, cât și statul membru solicitat ar fi îndreptățiți să evalueze, în conformitate cu dispozițiile legale naționale, temeinicia aplicării unor măsuri asigurătorii. În conformitate cu articolul 16 din Directiva 2010/24/UE, statul membru care a primit o cerere de măsuri asigurătorii trebuie să adopte măsurile asigurătorii în conformitate cu procedurile care sunt prevăzute de dreptul acestui stat membru, precum și să evalueze dacă adoptarea unor astfel de măsuri, în circumstanțele în cauză, este în conformitate cu dreptul național și practica sa administrativă. Din considerentele menționate anterior, reiese în mod clar, potrivit Ringkonnakohus (Curtea de Apel) că, în cadrul asistenței judiciare internaționale, punerea în aplicare a unor măsuri asigurătorii, în situația în care lipsește instrumentul care să permită executarea, este în mod esențial diferită de recuperarea internațională a creanțelor fiscale care au fost deja stabilite și că, în soluționarea cererii de măsuri asigurătorii în conformitate cu articolul 16 din Directiva 2010/24/UE, statul membru solicitat trebuie să evalueze temeinicia și proporționalitatea măsurilor în temeiul legislației naționale și al practicii administrative naționale. Deși statul membru căruia i se solicită punerea în aplicare a unor măsuri asigurătorii nu ar trebui să recunoască, să completeze sau să înlocuiască documentul inițial, care autorizează măsurile asigurătorii în statul membru solicitant (în speță, decizia instanței finlandeze; articolul 16 alineatul (1) a doua și a treia teză din Directiva 2010/24/UE), autoritatea sau instanța din statul membru solicitat nu este obligată de acest document să pună în aplicare, pe teritoriul său propriu, măsurile asigurătorii solicitate, dacă adoptarea acestor măsuri nu este în conformitate cu dreptul său și cu practica sa administrativă și nu este proporțională.

5.2. În speță, nu ar fi îndeplinite toate condițiile prevăzute la articolul 136¹ din MKS în ceea ce privește punerea în aplicare a actelor de executare în legătură cu persoana în cauză. În privința solicitării din prezenta trimitere, instanța nu este convinsă că îndeplinirea de către Heavyinstall OÜ a obligațiilor fiscale care eventual îi revin s-ar putea dovedi dificilă sau imposibilă ca urmare a acțiunilor acesteia. Desigur, Administrația fiscală finlandeză a constatat că persoana în cauză, membru al consiliului de administrație, a petrecut cea mai mare parte a anului în Finlanda, însă din concluzia care este dedusă nu rezultă fără nicio

îndoială că acțiunile persoanei în cauză permit să se concluzioneze cu privire la intenția săvârșirii unei fraude fiscale sau că comportamentul acesteia nu ar fi demn de încredere [...] [*omissis*]. Adoptarea unor măsuri asigurătorii în ceea ce privește Heavyinstall OÜ ar încălca, de asemenea, principiul proporționalității. [OR 4] Administrația fiscală finlandeză nu intenționează să impună o sarcină fiscală suplimentară persoanei în cauză, în situația în care persoana în cauză, în cursul aceluiași exercițiu fiscal, ar fi îndeplinit obligații fiscale similare în Republica Estonia. Potrivit concluziei administrației fiscale finlandeze, în perioada fiscală în discuție, persoana în cauză a plătit impozite (aproximativ 131 000 de euro) în Republica Estonia, însă din concluzie nu reiese că administrația fiscală finlandeză a dedus această sumă din creanța fiscală planificată. Măsurile solicitate de MTA pentru garantarea creanței administrației fiscale finlandeze, estimată a fi în valoare de 320 022 de euro, ar consta în cea mai mare parte în indisponibilizarea capitalului circulant aflat în conturile bancare ale întreprinderii (în valoare de 297 304,74 euro). Având în vedere obiectivul îndeplinirii obligației fiscale estimate, oprirea asigurătorie asupra conturilor bancare ar constitui o măsură care ar limita prea mult drepturile persoanei în cauză. Indisponibilizarea capitalului circulant ar împiedica, fără îndoială, continuarea activității comerciale a întreprinderii. În situația în care creanța fiscală estimată a administrației fiscale finlandeze este deja, în mare parte, garantată de suma pe care persoana în cauză a plătit-o Republicii Estonia și nu există nicio probă directă a faptului că activele întreprinderii nu ar fi suficiente pentru îndeplinirea celorlalte obligații fiscale sau că aceste active au fost, cu un grad ridicat de probabilitate, ascunse, oprirea *de facto* a activității economice a persoanei ca urmare a oprirei instituite asupra conturilor bancare nu ar fi justificată. În situația în care instanța nu are date privind situația economică actuală a întreprinderii (termenul de depunere a situațiilor financiare anuale pentru anul 2017 nu a expirat încă), iar persoana în cauză a avut în anul 2016, potrivit contului de profit și pierdere depus la Registrul comerțului, un profit net de 173 376 euro, instanța nu ar avea niciun temei pentru a considera că întreprinderea și-ar desfășura activitatea cu rea-credință, cu scopul de a evita posibile obligații fiscale viitoare.

ARGUMENTELE PĂRȚILOR

6. MTA a formulat recurs la Riigikohus (Curtea Supremă), cerând anularea hotărârii pronunțate de Ringkonnakohus (Curtea de Apel) și adoptarea unei noi hotărâri, prin care să se admită cererea sa de punere în aplicare a unor măsuri asigurătorii în ceea ce privește Heavyinstall OÜ.

6.1. Susține că, în prezenta cauză, este aplicabil principiul efectivității (*principle of effectiveness*), un principiu general al dreptului Uniunii. Conform jurisprudenței Curții, statele membre nu pot să facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de dreptul Uniunii ca urmare a unor dispoziții de procedură prevăzute de ordinea juridică națională (a se vedea în acest sens, printre altele, C-542/08, Barth, punctul 17). Abordarea conform căreia instanța estoniană ar trebui să reexamineze pachetul de probe prezentat de Finlanda, care a fost deja

evaluat de o instanță finlandeză, ar face ca concluzia care decurge din articolul 16 alineatul (1), potrivit căreia documentul prezentat de statul membru solicitant nu ar trebui să fie nici recunoscut și nici completat sau înlocuit, să fie lipsită de sens și inutilă. De asemenea, această abordare, ca urmare a nerespectării principiului efectivității, ar face excesiv de dificilă executarea cererii în statul membru solicitat, întrucât instanța estoniană ar trebui să evalueze încă o dată faptele care au fost deja stabilite în statul membru solicitant.

6.2. MTA nu este de acord cu Ringkonnakohus (Curtea de Apel) cu privire la aspectul că nu ar fi justificat să se dea curs solicitării de punere în aplicare a unor măsuri asigurătorii în ceea ce privește Heavyinstall OÜ. Reclamantul a explicat, atât în cererea sa de autorizare, cât și în apelul formulat de acesta la Ringkonnakohus, că comportamentul necorespunzător și de rea-credință al persoanei în cauză rezultă în mod clar din declarația falsă dată de X, membrul consiliului de administrație, față de autoritățile fiscale finlandeze în anul 2013 și pe baza căreia autoritățile fiscale finlandeze au ajuns la o concluzie eronată, renunțând din acest motiv la ajustarea obligației fiscale a întreprinderii. De asemenea, Riigikohus (Curtea Supremă) a considerat de asemenea că emiterea unei declarații false face ca executarea silită a unei creanțe fiscale să se dovedească, în viitor, mult mai dificilă sau chiar imposibil de realizat [...] *[omissis]*. Administrația fiscală finlandeză a formulat o plângere la poliție cu privire la o fraudă fiscală. De asemenea, circumstanțe care indică o fraudă fiscală dau naștere la suspiciuni întemeiate. Întrucât instanța a considerat că, ținând seama de circumstanțele menționate anterior, măsurile solicitate sunt disproporționate, aceasta ar fi trebuit să examineze, de asemenea, posibilitatea de a da, în parte, curs cererii. Instanța ar fi trebuit să deducă, din suma menționată în cerere, suma pe care întreprinderea a plătit-o în Estonia sau ar fi putut să permită numai înscrierea unei interdicții de a dispune în legătură cu vehiculul întreprinderii. **[OR 5]**

6.3. Administrația fiscală finlandeză a comunicat MTA că, la 21 iunie 2018, Keski-Pohjanmaan käräjäoikeus (Tribunalul Districtual din Keski-Pohjanmaan) a pronunțat o decizie definitivă cu privire la măsurile asigurătorii. Hotărârea are același conținut ca și decizia provizorie adoptată la 8 februarie 2018.

[...] *[omissis]* [Cercetarea judecătorească – Audiencia părților]

DISPOZIȚIILE LEGALE RELEVANTE

10. Articolul 16 (intitulat „Cererea de măsuri asigurătorii”) din Directiva 2010/24/UE privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri prevede:

„(1) La cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată ia măsurile asigurătorii necesare, dacă acestea sunt permise de legislația sa națională și în conformitate cu practicile sale administrative, pentru a asigura recuperarea în cazul în care creanța sau instrumentul care permite executarea în statul membru solicitant este

contestat(ă) la momentul formulării cererii sau în cazul în care creanța nu face încă obiectul unui instrument care să permită executarea în statul membru solicitant, în măsura în care sunt de asemenea posibile măsurile asigurătorii, într-o situație similară, în temeiul legislației naționale și al practicilor administrative ale statului membru solicitant.”

Documentul elaborat pentru a permite aplicarea de măsuri asigurătorii în statul membru solicitant și referitor la creanța pentru care se solicită asistența reciprocă, dacă este cazul, însoțește cererea de măsuri asigurătorii în statul membru solicitat. Acest document nu face obiectul niciunui act de recunoaștere, completare sau înlocuire în statul membru solicitat.”

11. Maksukorralduse seadus (MKS, Codul fiscal)

§ 51¹ MKS „Asistența internațională reciprocă”

„(1) Maksu- ja Tolliamet oferă asistență internațională reciprocă autorităților competente ale țărilor membre ale Uniunii Europene sau țărilor cu care Estonia are încheiat un acord internațional în acest sens (denumită în continuare „autoritatea competentă din statul străin”).

[...]

(3) Pe baza acordului internațional și în conformitate cu procedura și în măsura în care este reglementat în dreptul Estoniei și în cel al Uniunii Europene, se solicită și se oferă asistență internațională reciprocă.

(4) Competența autorității care acordă asistența, precum și drepturile și obligațiile părților sunt stabilite în temeiul unor acte juridice naționale.

[...]”

§ 51³ MKS „Recuperarea în cadrul asistenței internaționale reciproce”

„(1) Maksu- ja Tolliamet oferă asistență internațională reciprocă în vederea recuperării impozitelor care au fost prelevate de statul care a formulat o cerere de recuperare, furnizare de informații sau o cerere de instituire a unor măsuri asigurătorii, respectiv de una dintre colectivitățile regionale ale acestuia sau de o altă entitate administrativă de la o persoană impozabilă care are domiciliul sau sediul social în Estonia sau care deține active în Estonia.

[...] **[OR 6]**

(3) Pe baza cererii de măsuri asigurătorii formulate de autoritatea competentă din statul străin, Maksu- ja Tolliamet este împuternicit, să adopte măsuri executorii în conformitate cu procedura prevăzută la articolul 136¹ din prezenta lege.

Articolul 130 din MKS „Măsuri de executare ale autorității fiscale”

„(1) În cazul în care persoana impozabilă nu și-a îndeplinit obligația financiară în termenul stabilit în cadrul actului administrativ al autorității fiscale sau într-o hotărâre menționată la punctele 2) sau 3) de la alineatul (4) al articolului 128, autoritatea fiscală începe recuperarea datoriei prin intermediul executării silite. Administrația fiscală are dreptul:

1. să solicite înscrierea în cartea funciară sau într-un alt registru de active a unei mențiuni privind interdicția de a dispune, fără acordul persoanei în cauză;
2. să solicite constituirea unei ipoteци asupra unui bun imobil, asupra unei nave înscrise în registrul naval sau a unei aeronave înscrise în registrul aviației civile, conform dispozițiilor privind regimul ipotecilor legate de o executare silită, din Legea privind proprietatea;
3. să înceapă executarea drepturilor financiare, în conformitate cu prevederile prezentei legi și cu actele juridice care reglementează procedura de executare;
4. să solicite indisponibilizarea altor drepturi patrimoniale, în privința cărora nu este posibilă executarea în sensul punctului 3 din prezentul alineat și înscrierea în registrul corespunzător a unei mențiuni privind interdicția de a dispune cu privire la aceste drepturi;
5. să emită un ordin prin care să fie suspendat accesul la valori mobiliare sau la un cont care conține valori mobiliare, în conformitate cu Legea privind registrul valorilor mobiliare. [...]"

§ 136¹ din MKS „Măsuri asigurătorii înainte de stabilirea creanței pecuniare sau a obligației”

„(1) În cazul în care, la inspecția privind achitarea corectă a impozitelor, ia naștere suspiciunea întemeiată conform căreia, după stabilirea obligației sau a creanței pecuniare rezultate dintr-o lege fiscală a cărei executare se poate dovedi, ca urmare a acțiunilor persoanei impozabile, excesiv de dificilă sau imposibil de realizat, șeful biroului fiscal sau un funcționar mandatat de acesta poate să adreseze o cerere Tribunalului Administrativ, pentru ca acesta să autorizeze o măsură executorie prevăzută la articolul 130 alineatul (1) din prezenta lege.

(1¹) În cazul în care, în cauză, o măsură executorie prevăzută la articolul 130 alineatul (1) din prezenta lege nu este posibilă sau se poate presupune cu un grad ridicat de probabilitate că nu va avea succes, șeful biroului fiscal sau un funcționar mandatat de acesta poate să solicite Tribunalului Administrativ să permită executorului judecătoresc luarea următoarelor măsuri de executare:

1. să instituie o poprire asigurătorie cu privire la patrimoniul persoanei impozabile sau al destinatarului deciziei de stabilire a obligației fiscale, care se află în posesia persoanei impozabile sau a destinatarului deciziei de stabilire a obligației fiscale sau a unui terț;

2. să interzică unei terțe persoane să transfere active către persoana impozabilă sau către destinatarul deciziei de stabilire a obligației fiscale sau să îndeplinească față de aceasta alte obligații, această interdicție putând fi corelată, de asemenea, cu obligația de a transfera active executorului judecătoresc sau de a efectua virarea unor fonduri într-un cont prevăzut în acest scop.

(1²) În cazul menționat la punctul 1 din alineatul (1¹) al prezentului paragraf, instanța poate dispune, pe baza cererii din partea unei autorități fiscale, a persoanei impozabile sau a destinatarului deciziei de stabilire a obligației fiscale, ca activele poprite să fie vândute, iar câștigul din vânzarea respectivă să fie virat într-un cont prevăzut în acest scop, dacă bunul se poate devaloriza considerabil sau dacă păstrarea bunului ar genera costuri excesive.

(1³) Cererea menționată la alineatele (1) și (1¹) din prezentul paragraf este adresată Tribunalului Administrativ în a cărui rază de jurisdicție își are domiciliul sau sediul persoana impozabilă sau destinatarul deciziei de stabilire a obligației fiscale. În cazul în care domiciliul sau sediul persoanei impozabile sau al destinatarului deciziei de stabilire a obligației fiscale nu este cunoscut sau nu se găsește în Estonia, cererea va fi adresată Tribunalului Administrativ în a cărui rază teritorială se află activul în discuție.

(1⁴) Autoritatea fiscală emite un ordin de recuperare a costurilor de executare în legătură cu măsurile menționate la punctele 1 și 2 de la alineatul (1¹) din prezentul paragraf, în care se stabilește termenul de plată a acestora și în care se arată că, în cazul neefectuării plății costurilor de executare în acest termen, obligația neachitată va face obiectul unei executări silite în conformitate cu articolele 128-132 din prezenta lege.

(2) În cererea adresată Tribunalului Administrativ, se va indica:

1. O justificare a faptului că recuperarea obligației fiscale potențiale este îngreunată în mod excesiv sau imposibil de realizat; **[OR 7]**

2. Valoarea estimată a creanței pecuniare sau a datoriei potențiale;

3. Informații privind garanția, la constituirea căreia autoritatea fiscală încetează măsura de executare;

4. Una sau mai multe dintre măsurile executorii menționate la articolul 130 alineatul (1) din prezenta lege sau în ordinul de executare și o justificare a faptului că autoritatea fiscală consideră măsura aleasă ca fiind necesară.

(3) În cazul în care faptul care a cauzat măsura de executare a încetat să mai existe sau în cazul în care persoana impozabilă a furnizat o garanție pentru a asigura plata creanței pecuniare potențiale sau a datoriei, autoritatea fiscală sistează măsura de executare cel târziu în două zile lucrătoare.

(4) Autoritatea fiscală și persoana ale cărei drepturi sunt afectate de decizia în cauză pot introduce o cale de atac împotriva deciziei prin care a fost, respectiv nu a fost admisă cererea menționată la alineatele (1)–(1²) din prezentul paragraf. Împotriva deciziei Ringkonnakohus (Curtea de Apel) privind calea de atac poate fi introdusă o cale de atac.”

PUNCTUL DE VEDERE AL INSTANȚEI DE TRIMITERE

12. În prezenta cauză este în litigiu aspectul dacă instanțele nu au admis în mod întemeiat cererea MTA din 29 martie 2018 prin care se solicita să se autorizeze înscrierea unor interdicții de a dispune în legătură cu activele Heavyinstall OÜ și să se instituie o oprire asiguratorie cu privire la activele acesteia. Decisivă pentru soluționarea litigiului este clarificarea chestiunii dacă instanțele naționale, atunci când hotărăsc cu privire la o cerere de măsuri asigurătorii, pe care MTA a formulat-o în cadrul asistenței internaționale reciproce, pot să aprecieze ele însele probele, inclusiv hotărârea privind aplicarea unor măsuri asigurătorii a instanței finlandeze și dacă acestea pot să decidă conform propriei convingeri dacă sunt îndeplinite condițiile de aplicare a măsurilor sau dacă instanțele trebuie să ia drept ipoteză aprecierea juridică pe care instanța finlandeză a efectuat-o în soluția pronunțată de aceasta în legătură cu situația de fapt.

13. Instanțele au decis că, în cazul cererii MTA, nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 136¹ alineatul (1) din MKS. MTA consideră, având în vedere, de asemenea, punctul de vedere al autorităților fiscale finlandeze, că instanțele estoniene au început, în mod neîntemeiat, să verifice dacă cererea este conformă cu dispozițiile legale naționale, întrucât după cum este menționat la articolul 16 alineatul (1) ultima teză din Directiva 2010/24/UE, documentul unui alt stat membru nu poate fi reevaluat.

14. În dreptul național, articolul 51³ alineatul (3) și articolul 136¹ din MKS se referă la soluționarea cererii de măsuri asigurătorii formulate în cadrul asistenței reciproce. Din aceste norme, nu reiese nicio diferență în ceea ce privește soluționarea unei cereri formulate în cadrul asistenței reciproce și soluționarea unei cereri care este necesară pentru a asigura propria procedură a MTA. Prin urmare, legiuitorul estonian a considerat, atunci când a transpus directiva, că ultima teză de la alineatul (1) al articolului 16 din Directiva 2010/24/UE nu oferă un temei pentru a transfera asupra teritoriului estonian autorizația privind punerea în aplicare a măsurilor asigurătorii, acordată de instanța finlandeză. De asemenea, instanța de trimitere preferă interpretarea articolului 16 alineatul (1) din Directiva 2010/24/UE, conform căreia decizia instanței finlandeze privind punerea în aplicare a măsurilor asigurătorii este doar un element de probă ce trebuie examinat în cadrul verificării cerinței prevăzute de articolul 136¹ din MKS și a autorizației privind măsurile de executare. Acest lucru este confirmat de articolul 16 alineatul (1) prima teză, potrivit căruia „autoritatea solicitată ia măsurile asigurătorii necesare, dacă acestea sunt permise de legislația sa națională și în conformitate cu practicile sale administrative”.

15. Potrivit instanței de trimitere, nu este totuși exclusă interpretarea administrației fiscale (care preia, de asemenea, punctul de vedere al administrației fiscale finlandeze), potrivit căreia, conform ultimei teze de la alineatul (1) al articolului 16 din directivă, nu ar fi admisibilă o derogare de la aprecierea faptelor care au fost stabilite în decizia judecătorească care însoțește cererea, iar Estonia ar fi comis o eroare în transpunerea directivei. Consideră că, în cadrul procedurii de recuperare, este utilizat drept temelie al executării silite un titlu unitar și nu este examinată pe plan național conformitatea acestuia cu dispozițiile legale. De asemenea, ar fi oportun ca, în aplicarea măsurilor asigurătorii, să se facă referire la principiul încrederii reciproce și al cooperării și la principiul efectivității și să se ia drept ipoteză poziția adoptată de instanța din statul membru solicitant, care a evaluat deja necesitatea aplicării unor măsuri asigurătorii. În consecință, instanța de trimitere nu este de acord cu punctul de vedere al Ringkonnakohus (Curtea de Apel), că în cauză este o situație de *acte clair*.

16. În ceea ce privește interpretarea articolului 16 din Directiva 2010/24/UE, nu există o jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene. De asemenea, nu este clar dacă au fost formulate cereri de decizie preliminară cu privire la acest subiect. **[OR 8]**

17. În lumina considerațiilor precedente și având în vedere că nu există o jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la aceste chestiuni, instanța de trimitere consideră necesar să se solicite Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțarea unei decizii preliminare. [...] [omissis][Suspendarea procedurii]

[...] [omissis]