

Cauza C-4/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

7 ianuarie 2020

Instanța de trimitere:

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

Data deciziei de trimitere:

16 decembrie 2019

Recurentă în cauză:

„Alti” OOD

Intimat în cauză:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Directorul Direcției „Căi de atac și practică în materie de fiscalitate și de securitate socială – Plovdiv din cadrul Agenției Naționale a Veniturilor Publice)

Obiectul procedurii principale

Contestarea unei decizii fiscale rectificative prin care i se impune beneficiarei unei livrări să plătească în solidar TVA-ul neachitat de furnizoare, majorat cu dobânzile de întârziere datorate de această furnizoare.

Obiectul și temeiul juridic al procedurii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii; articolul 267 primul paragraf litera (b) TFUE

Întrebările preliminare

1. Articolul 205 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul

proportionalității trebuie să fie interpretate în sensul că răspunderea solidară a unei persoane înregistrate în scopuri de TVA, destinată a unei livrări impozabile, pentru TVA-ul neplătit de furnizorul acesteia, include, pe lângă datoria principală a furnizorului (datoria de TVA) și obligația accesorie de reparare a prejudiciului cauzat de întârziere, calculată ca valoare a dobânzii moratorii legale aferente datoriei principale de la începutul întârzierii debitorului până la data adoptării deciziei fiscale rectificative prin care este stabilită răspunderea solidară, respectiv până la data îndeplinirii obligației?

2. Articolul 205 din Directiva 2006/112 și principiul proportionalității trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum articolul 16 alineatul (3) din Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și al securității sociale), care prevede că răspunderea unui terț pentru impozitele neachitate ale unei persoane impozabile include impozitele și dobânzile?

Dispozițiile de drept al Uniunii și jurisprudența Uniunii Europene invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 193 și 205 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7)

Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04 (EU:C:2006:309), în special punctele 28-33.

Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), în special punctele 19-22.

Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), în special punctul 85.

Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), în special punctele 19-22.

Dispoziții de drept național invocate

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDS”), în special articolul 177.

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și de asigurări sociale, denumit în continuare „DOPK”), în special articolele 14 și 16

Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Legea privind obligațiile și contractele, denumită în continuare „ZZD”), în special articolele 121, 122 și 126.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 „Alti” OOD este o societate bulgară cu răspundere limitată.
- 2 În cursul anului 2014, „Alti” OOD (denumită în continuare și „beneficiara”) a achiziționat de la societatea cu răspundere limitată cu asociat unic bulgară „Fotomag” EOOD (denumită în continuare și „furnizoarea”) o combină de cosit și treierat „CLAAS Lexion 570 T”, un tractor „John Deere 8420”, precum și un cărucior „CLAAS 7190”. Pentru bunurile livrate, „Fotomag” EOOD a emis către „Alti” OOD următoarele facturi: pentru combina de cosit și treierat, factura din 11 aprilie 2014, cu o bază de impozitare de 284 000 de leva (BGN) și o taxă pe valoarea adăugată în cuantum de 56 800 de leva (BGN), pentru tractor, o factură de asemenea din 11 aprilie 2014, cu o bază de impozitare de 166 000 de leva (BGN) și o taxă pe valoarea adăugată în cuantum de 32 200 de leva (BGN), iar pentru cărucior, factura din 8 mai 2014, cu o bază de impozitare de 7 500 de leva (BGN) și o taxă pe valoarea adăugată în cuantum de 1 500 de leva (BGN). Beneficiara a virat sumele într-un cont bancar al furnizoarei și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte; aceasta a introdus facturile în registrele sale de credit, precum și în declarațiile fiscale aferente perioadelor de impozitare aprilie 2014 și iunie 2014.
- 3 În schimb, potrivit unei facturi din 10 aprilie 2014, furnizoarea a achiziționat mașinile agricole menționate de la SJB Tractors Ltd (Marea Britanie). După efectuarea unui control fiscal la „Fotomag” EOOD, la 27 iunie 2016 a fost emisă împotriva acestei societăți o decizie rectificativă, prin care se constata că întreprinderea declarase achizițiile intracomunitare în perioada de impozitare aprilie 2014 și calculase TVA-ul aferent primelor două facturi emise către „Alti” OOD. În concluzie, pentru această perioadă de impozitare, ar fi trebuit să se plătească TVA în cuantum de 86 680 de leva (BGN), din care furnizoarea datoră încă, la data adoptării deciziei rectificative, 86 211,82 leva (BGN). Pentru luna mai 2014, aceasta a declarat TVA în cuantum de 1 500 de leva (BGN), pe care îl calculase în cea de a treia factură emisă către „Alti” OOD. Acest TVA nu a fost însă achitat.
- 4 De asemenea, la beneficiară a fost dispus un control fiscal. La 23 februarie 2018, autoritățile responsabile pentru perceperea impozitelor au adoptat o decizie rectificativă împotriva „Alti” OOD, prin care aceasta a fost obligată, în calitate de debitor în solidar în conformitate cu articolul 177 din ZDDS, să plătească TVA-ul datorat de „Fotomag” EOOD în cele trei facturi emise de aceasta din urmă, care nu a fost însă achitat, după cum urmează: pentru perioada fiscală aprilie 2014, un cuantum de 86 211,82 leva (BGN), la care se aplică o dobândă de întârziere calculată pentru perioada 15 mai 2014-23 februarie 2018 în cuantum de 33 123,83 leva (BGN), iar pentru perioada mai 2014, un cuantum de 1 500 leva (BGN), la care se aplică o dobândă de întârziere calculată pentru perioada 15 iunie 2014-23 februarie 2018, în cuantum de 563,08 leva (BGN).

5 „Alti” OOD a formulat o contestație împotriva deciziei fiscale rectificative. Fiind nemulțumită de rezultatul procedurii administrative, aceasta a introdus o acțiune împotriva actului administrativ la Administrativen sad (Tribunalul Administrativ) din Plovdiv. Tribunalul Administrativ sesizat a respins acțiunea ca nefondată pentru următoarele motive:

5.1. În perioadele în cauză, în care au fost efectuate livrările impozabile, furnizoarea și beneficiara erau înregistrate în scopuri de TVA în conformitate cu ZDDS. Destinatarul a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului în ceea ce privește facturile care au fost emise în sarcina sa de către furnizoare. Furnizoarea nu a plătit TVA-ul datorat pentru livrări către bugetul de stat. Părțile sunt în dezacord cu privire la aspectul dacă beneficiara a știut sau ar fi trebuit să știe că furnizoarea sa nu va plăti TVA-ul.

5.2. Articolul 177 alineatul (3) din ZDDS prevede o prezumție de cunoaștere *iuris tantum*. Probele colectate în cursul procedurii demonstrează că „Alti” OOD avea cunoștință de faptul că furnizoarea sa nu își va îndeplini obligația de plată a TVA-ului. Aceasta este situația întrucât legăturile reale existente între „Alti” OOD și „Fotomag” EOOD depășesc relațiile comerciale uzuale dintre furnizor și beneficiar, având ca scop eludarea legii. În speță, efectul juridic urmărit, neautorizat de lege a constatat în faptul că TVA-ul achitat în amonte a fost dedus în loc de a fi declarată o achiziție intracomunitară și o operațiune cu rezultat „zero” în ceea ce privește deducerea TVA-ului achitat în amonte. Reprezentanții celor două întreprinderi aveau cunoștință despre acest lucru.

5.3. „Alti” OOD a încheiat un contract privind livrarea de mașini agricole cu o întreprindere care nu desfășurase anterior o astfel de activitate și care nu avea nicio experiență în această privință. Furnizoarea nu dispunea de mijloacele necesare pentru a achiziționa mașinile care urmau să fie vândute către „Alti” OOD, ci le închiriasse de la „Sunvision” AD, o societate al cărei director executiv este directorul general al „Alti” OOD și al cărei acționar este administratorul furnizoarei. Administratorul „Alti” OOD a convenit de asemenea cu privire la transport. În plus, viramentele bancare în lanțul „Sunvision” AD – „Fotomag” EOOD, „Sunvision” AD – „Alti” OOD – „Fotomag” EOOD – „Sunvision” AD au fost efectuate de aceeași persoană, care era mandatată de fiecare dintre cele trei întreprinderi. Această persoană ținea de asemenea evidențele contabile ale „Alti” OOD și ale furnizoarei, precum și ale „Bultrans 73” EOOD, prin intermediul adresei electronice a căreia a fost convenit transportul.

5.4. Tribunalul Administrativ a considerat că, în cadrul răspunderii solidare, sunt datorate dobânzi moratorii. Acest lucru ar rezulta din faptul că aplicarea articolului 16 alineatul (3) din DOPK nu ar fi exclusă, iar această dispoziție ar prevedea în mod expres că persoana responsabilă pentru datoriile unei persoane impozabile este responsabilă pentru impozitele și contribuțiile de asigurări sociale legale, precum și pentru dobânzi și cheltuielile legate de perceperea acestora. Răspunderea în solidar prevăzută la articolul 177 alineatul (1) din ZDDS nu ar fi

limitată la cuantumul „taxei datorate și neachitate”. Întârzierea furnizorului ar pune de asemenea în întârziere destinatarul.

- 6 „Alti” OOD a formulat recurs la Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, denumită în continuare „VAS”) împotriva hotărârii Administrativen sad Plovdiv (Tribunalul Administrativ din Plovdiv). VAS consideră că, pentru soluționarea litigiului, este necesară o interpretare a articolului 205 din Directiva 2006/112 și adresează Curții cele două întrebări preliminare.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 7 În cadrul controlului fiscal efectuat la „Alti” OOD, autoritățile responsabile pentru perceperea impozitelor au constatat următoarele: în primul rând, achiziționarea produselor de către „Fotomag” EOOD a fost finanțată de o societate terță, și anume de „Sunvision” AD, ai cărei acționari sunt administratorul „Fotomag” EOOD și administratorul Alti OOD. În al doilea rând, transportul combinei de cosit și treierat din Marea Britanie a fost organizat prin intermediul adresei electronice a „Bultrans 73” EOOD, al cărei administrator și reprezentant legal este administratorul „Alti” OOD. În al treilea rând, aceeași persoană ține registrele contabile ale „Fotomag” EOOD și ale „Alti” OOD și ambele societăți au acordat acestei persoane puteri largi, printre care aceea de a dispune de conturile lor bancare și de a depune declarațiile privind taxa pe valoarea adăugată în conformitate cu ZDDS.
- 8 Prin intermediul acestor constatări, autoritățile responsabile pentru perceperea impozitelor au justificat concluzia la care au ajuns, potrivit căreia achiziționarea de tehnologii agricole de către „Fotomag” EOOD prin intermediul unei achiziții intracomunitare a „Alti” OOD a fost organizată în scopul utilizării abuzive a TVA-ului. Destinatarul ar fi știut că furnizoarea nu va plăti TVA-ul pe care aceasta din urmă îl datora în conformitate cu facturile pe care ea le emisese. Autoritățile responsabile pentru perceperea impozitelor consideră că operațiunea în cauză între „Fotomag” EOOD și „Alti” OOD eludează legea. În consecință, s-ar aplica prezumția legală de cunoaștere care, la rândul său, condiționează răspunderea în solidar a destinatarului livrărilor, astfel cum se prevede la articolul 177 din ZDDS.
- 9 „Alti” OOD susține că elementul subiectiv al articolului 177 din ZDDS, și anume cunoașterea faptului că furnizoarea nu va plăti TVA, nu ar fi dovedit. Pentru existența unei astfel de cunoașteri, aceasta ar trebui dovedită cu privire la administratorul societății.
- 10 În plus, „Alti” OOD susține că, prin analogie cu răspunderea pentru datoriile altor persoane, nu sunt datorate dobânzi de întârziere pentru perioada cuprinsă între scadența datoriei privind TVA și adoptarea deciziei fiscale rectificative. Beneficiara unei livrări impozabile nu ar fi obligată la plata TVA-ului, astfel încât aceasta nu ar fi încălcat nicio obligație de plată a TVA-ului în termenul prevăzut

de ZDDS. Potrivit articolului 177 din ZDDS, răspunderea beneficiarului unei livrări impozabile nu ar include dobânzile moratorii.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 11 Instanța de trimitere examinează problema principală referitoare la aplicabilitatea răspunderii solidare a beneficiarului în temeiul articolului 177 din ZDDS și la întinderea acestei răspunderi. Conform acestei dispoziții, persoana înregistrată în scopuri de TVA, care este beneficiar al unei livrări impozabile sau al unei prestări de servicii impozabile, răspunde pentru impozitul datorat și neachitat de cealaltă persoană înregistrată în scopuri de TVA atunci când aceasta și-a exercitat dreptul la deducerea impozitului achitat în amonte, care este legat în mod direct sau indirect de impozitul datorat și neachitat. Această răspundere este angajată în cazul în care persoana înregistrată știa sau ar fi trebuit să știe că impozitul nu va fi achitat.
- 12 Varhoven administrativen sad consideră că, ținând seama de Hotărârea Curții de Justiție din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06) și de Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04), această dispoziție din ZDDS bulgar este compatibilă cu dreptul Uniunii și, în special, cu articolul 205 din Directiva 2006/112. Chiar din natura răspunderii solidare prevăzute la articolul 205 din Directiva 2006/112 rezultă că orice debitor răspunde pentru quantumul total al datoriei, iar creditorul poate, în principiu, să solicite plata acestei datorii unuia sau mai multor debitori, la alegerea sa.
- 13 Atunci când a stabilit întinderea acestei răspunderi solidare, legiuitorul bulgar nu a prevăzut în mod expres, la articolul 177 din ZDDS, că beneficiarul livrării datorează de asemenea, pe lângă impozitul neachitat, dobânzi moratorii calculate de la data exigibilității impozitului. Dimpotrivă, în temeiul articolului 177 alineatul (1) din ZDDS, răspunderea beneficiarului este limitată la quantumul impozitului datorat pentru livrare și neachitat de persoana impozabilă, în măsura în care beneficiarul a exercitat dreptul de deducere cu privire la quantumul respectiv. Cu toate acestea, din alte dispoziții ale dreptului național [în special din articolul 16 alineatul (3) din DOPK și din articolul 126 alineatul (3) din ZZD], pot fi deduse argumente care demonstrează că răspunderea solidară este, în speță, mai largă.
- 14 Întrucât jurisprudența bulgară cu privire la această întrebare nu este uniformă, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la răspunsul care trebuie dat în speță la această întrebare.
- 15 Potrivit primei opinii susținute în jurisprudența națională, codebitorii solidari răspund, în temeiul articolului 177 din ZDDS, pentru obligațiile persoanei impozabile. În temeiul dreptului bulgar, acestea sunt obligate, în cazurile prevăzute de lege, să plătească impozitul pe care persoana impozabilă nu l-a achitat în termenul stabilit. Articolul 16 alineatul (3) din DOPK prevede în mod expres că răspunderea terțului (care nu este persoana impozabilă) cuprinde

impozitul și contribuțiile de asigurări sociale legale, precum și dobânzile și cheltuielile de percepere a acestora. Prin urmare, conform articolului 177 din ZDDS, răspunderea solidară nu se limitează la cuantumul impozitului datorat și neachitat. Efectul relativ – tipic pentru raporturile obligaționale – al răspunderii solidare nu se aplică în ceea ce privește datoriile publice, astfel încât întârzierea unui codebitor solidar îi pune în întârziere și pe ceilalți codebitori solidari. Astfel, beneficiarul livrării este răspunzător în solidar nu numai pentru principalul datorat de furnizor (datoria de taxă pe valoarea adăugată), ci și pentru obligația accesorie de a repara prejudiciul rezultat din întârziere, în cuantumul dobânzii legale calculate asupra principalului datorat, de la începutul întârzierii până la data executării obligației.

- 16 Potrivit celei de a doua opinii susținute în jurisprudența națională, răspunderea prevăzută la articolul 177 din ZDDS este o formă specială a răspunderii solidare față de o persoană înregistrată în temeiul ZDDS, care este angajată atunci când sunt îndeplinite condițiile complexe prevăzute în cadrul acestei dispoziții. Natura acestei răspunderi presupune nașterea obligației unei persoane înregistrate de a plăti TVA-ul datorat de o altă persoană înregistrată. Articolul 177 din ZDDS reprezintă o normă specială în raport cu articolul 16 alineatul (3) din DOPK. Articolul 177 din ZDDS stabilește o excepție de la principiul general, prin faptul că stipulează răspunderea solidară a unei alte persoane decât furnizorul. Dispoziția limitează în mod expres răspunderea la „impozitul datorat și neachitat”. Ca normă de derogare, aceasta trebuie aplicată în conformitate cu sensul său exact.
- 17 Hotărârile relevante ale Curții de Justiție a Uniunii Europene nu răspund la întrebarea dacă, având în vedere natura răspunderii solidare și ținând seama de principiul proporționalității, este admisibilă o dispoziție națională precum articolul 16 alineatul (3) din DOPK, care prevede că această răspundere include și dobânzile moratorii. În consecință, instanța de trimitere consideră că este necesară o interpretare a dispozițiilor Directivei 2006/112 și în special a articolului 205 din aceasta. Conform articolului 267 primul paragraf litera (b) TFUE, aceasta sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară referitoare la întrebările preliminare formulate mai sus.