

**Cauza C-278/24 [Genzyński]<sup>i</sup>****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

22 aprilie 2024

**Instanța de trimitere:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia)

**Data deciziei de trimitere:**

31 ianuarie 2024

**Reclamant:**

P.K.

**Pârât:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Directorul Administrației Fiscale din Wrocław)

**Obiectul procedurii principale**

Condiții pentru răspunderea solidară a unui membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice pentru obligațiile în materie de TVA ale persoanei juridice respective.

**Obiectul și temeiul juridic al întrebărilor preliminare**

Normele naționale care stabilesc răspunderea solidară a unui membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice pentru obligațiile în materie de TVA și practicile naționale în acest sens, evaluate în lumina Directivei 2006/112/CE, a TFUE, a Cartei drepturilor fundamentale, a principiilor securității juridice, încrederii legitime, egalității în fața legii, nediscriminării și dreptului la o bună administrare.

<sup>i</sup> Prezenta cauză a primit o denumire fictivă care nu corespunde numelui real al nici uneia dintre părțile la procedură.

## Întrebări preliminare

„1. Prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată ([...] denumită în continuare „directiva TVA”), inclusiv articolele 193, 205 și 273 coroborate cu articolul 325 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene ([...] denumit în continuare „TFUE”), precum și cu articolul 17 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene ([...] denumită în continuare „Carta”) și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții de drept național care prevede un mecanism prin care un membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice răspunde în mod solidar pentru obligațiile în materie de TVA ale acestei persoane juridice, fără a se stabili în prealabil dacă membrul consiliului de administrație a acționat cu rea-credință sau dacă comportamentul său este imputabil unei erori culpabile sau neglijenței?”

2. Prevederile Directivei TVA, în special articolele 193, 205 și 273 coroborate cu articolul 325 TFUE, principiul securității juridice, principiul încrederii legitime, principiul dreptului la o bună administrare derivat din articolul 41 din Cartă, coroborat cu articolul 2 din Tratatul privind Uniunea Europeană ([...] statul de drept, respectarea drepturilor omului), articolul 47 din Cartă (dreptul la o cale de atac efectivă, dreptul la un proces echitabil) trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale care, pentru a evita răspunderea solidară pentru obligațiile în materie de TVA ale unei persoane juridice față de un singur creditor, impune membrului consiliului de administrație să depună o cerere de deschidere a procedurii de insolvență, care este lipsită de obiect în cadrul legislației și practicii naționale în materie de insolvență și, în consecință, încalcă însăși esența dreptului de proprietate (articolul 17 din Cartă)?

3. Prevederile articolelor 193, 205 și 273 din Directiva TVA, coroborate cu articolul 325 TFUE, precum și principiul egalității în fața legii și principiul nediscriminării (articolul 20 din Cartă și articolul 21 din Cartă) trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții de drept național [citate la punctul 1] care permite un tratament inegal al membrilor consiliului de administrație al persoanelor juridice, astfel încât un membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice cu mai mulți creditori poate să se elibereze de răspunderea pentru datoriile societății prin depunerea unei cereri de deschidere a procedurii de insolvență, în timp ce un membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice cu un singur creditor nu are posibilitatea de a formula o astfel de cerere în mod efectiv, ceea ce are ca efect privarea sa de posibilitatea de a se descărca de răspunderea sa solidară pentru obligațiile de TVA ale persoanei juridice și de dreptul la o cale de atac efectivă (articolul 47 din Cartă)?”

## Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolul 2, articolul 4 alineatul 3 TUE;

Articolul 352 alineatul 1 TFUE;

Articolul 17 alineatul 1, articolul 20, articolul 21 alineatul 1, articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene;

Articolul 193, articolul 205, articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

### **Dispozițiile naționale invocate**

Articolul 103 alineatul 1 din ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și pe servicii, denumită în continuare „Legea privind TVA”);

Articolele 26, 91, 107, 108, 116 din ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Legea din 29 august 1997, Legea privind Codul fiscal, denumită în continuare „Codul fiscal”);

Articolul 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22, 29 din ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Legea din 28 februarie 2003, Legea privind dreptul falimentului, denumită în continuare „Legea privind falimentul”);

Articolul 130 din ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Legea din 17 noiembrie 1964 – Legea privind Codul de procedură civilă, denumită în continuare „Codul de procedură civilă”);

Articolul 299 din ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Legea din 15 septembrie 2000, Legea privind Codul societăților comerciale, denumită în continuare „Codul societăților comerciale”)

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

- 1 Printr-o decizie din 15 iunie 2022, organul fiscal de primă instanță s-a pronunțat cu privire la obligația fiscală solidară a lui P.K. (denumit în continuare „reclamantul”), pentru arieratele fiscale ale E. Sp. z o.o. (denumită în continuare „societatea”) în contul taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru lunile mai, iunie, iulie și august 2017 și a dobânzilor de întârziere în valoare totală de 1.306.639,70 PLN, în temeiul, printre altele, al articolului 107 alineatul 1 și alineatul 2 punctul 2, al articolului 108 alineatul 1 coroborat cu articolul 116 din Codul fiscal. În motivarea deciziei organului fiscal de primă instanță se arată că, în ianuarie 2014, reclamantul a fost numit președinte al Consiliului de Administrație al societății. În septembrie 2017, reclamantul a demisionat din funcția menționată mai sus. S-a arătat că societatea, pentru perioadele lunare menționate mai sus, a depus declarații în scopuri de TVA în care a indicat sumele de TVA de plată. Ulterior, aceasta a depus corecții la declarațiile pentru lunile iunie, iulie și august 2017. Ca urmare a neachitării obligațiilor în termenul legal de plată, creanțele în cauză s-au transformat în arierate fiscale. După ce a transmis somații, organul fiscal de primă instanță a emis titluri

executorii. De asemenea, au fost întreprinse o serie de acțiuni de executare silită, însă activele deținute de societate nu au permis executarea totalității arieratelor fiscale. Prin urmare, organul fiscal de primă instanță, acționând în calitate de organ de executare, a întrerupt procedura de executare silită desfășurată împotriva societății din cauza ineficienței acesteia. Pe baza tuturor probelor colectate în cauză, s-a constatat că existau condițiile necesare pentru a stabili răspunderea unui membru al consiliului de administrație pentru arieratele fiscale ale societății, întrucât reclamantul era membru al consiliului de administrație la momentul apariției arieratelor și executarea silită împotriva activelor societății a fost ineficientă (condiții prelabile pozitive). De asemenea, s-a afirmat că societatea a încetat definitiv să își plătească obligațiile față de organul fiscal începând cu 25 iunie 2017 (termenul legal de plată a obligațiilor de plată a TVA pentru luna mai 2017). Reclamantul nu a dovedit că a depus în timp util cererea de deschidere a procedurii de insolvență sau că, la momentul respectiv, a fost deschisă o procedură de restructurare sau a fost aprobat un concordat în cadrul unei proceduri de aprobare a unui concordat, și nici că nu a fost vinovat pentru nedeplinirea cererii de deschidere a procedurii de insolvență. De asemenea, nu a indicat bunuri ale societății a căror executare silită ar permite stingerea unei părți semnificative din arieratele fiscale ale acesteia. Din motivarea deciziei sus-menționate rezultă că, printr-o scrisoare din 11 aprilie 2022, reclamantul a solicitat, printre altele, completarea probelor prin administrarea de probe din dosarele tuturor procedurilor desfășurate împotriva societății de către organul fiscal de primă instanță în perioada 2016 - sfârșitul anului 2017, pentru a stabili în ce proceduri, la ce moment și în ce măsură au fost emise hotărâri de siguranță asupra bunurilor societății sau au fost întreprinse orice alte acțiuni procedurale care au avut ca rezultat sechestrarea sau reținerea bunurilor societății (inclusiv a numerarului din conturile bancare și a creanțelor provenite din rambursarea plăților excedentare de TVA); audierea reclamantului cu privire la circumstanțele menționate mai sus; solicitarea băncilor la care societatea deține conturi bancare de a furniza certificate cu privire la datele și măsura în care au fost efectuate sechestre pe conturile bancare ale societății în perioada 2016-2017. Potrivit reclamantului, probele menționate mai sus au avut ca obiectiv să demonstreze că acțiunile organelor fiscale au împiedicat acțiunea consiliului de administrație, care, în circumstanțele menționate mai sus, nu a avut oportunitatea de a solicita insolvența. Prezentarea probelor care, în opinia organului fiscal de primă instanță, nu aveau legătură cu prezenta procedură fiscală, a fost respinsă printr-o ordonanță din 13 mai 2022.

- 2 După ce reclamantul a formulat o cale de atac, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Directorul Administrației Fiscale din Wrocław, denumit în continuare „organismul independent responsabil de soluționarea căilor de atac”) a confirmat, prin decizia din 18 octombrie 2022, decizia organului fiscal de primă instanță.
- 3 În consecință, reclamantul a depus o plângere la instanța de trimitere.

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

- 4 Reclamantul a susținut că decizia atacată a încălcat, printre altele, articolul 11 din Legea privind falimentul, coroborat cu articolul 20 alineatul 1 din Legea privind falimentul și cu articolul 21 alineatul 1 din Legea privind falimentul, prin faptul că le-a interpretat eronat și a presupus că falimentul poate fi declarat împotriva unui debitor - antreprenor cu un singur creditor, în pofida faptului că din dispozițiile menționate mai sus, din poziția constantă a jurisprudenței și a doctrinei, precum și din practica uniformă a instanțelor de faliment rezultă că, pentru ca un debitor să fie declarat insolubil și pentru ca împotriva sa să fie deschisă o procedură de insolvență, trebuie îndeplinită condiția de neexecutare a obligațiilor bănești față de cel puțin doi creditori, întrucât scopul procedurii de insolvență este satisfacerea egală a tuturor creditorilor din întregul patrimoniu al debitorului. Reclamantul consideră articolul 116 alineatul 1 punctul 1 litera (b) din Cod fiscal neaplicabil, întrucât acesta, în perioada în care a deținut funcția de membru al consiliului de administrație al societății, nu a avut temeiuri de drept sau de fapt pentru a depune o cerere de deschidere a procedurii de insolvență, cu consecința că organul fiscal de primă instanță a stabilit în mod eronat răspunderea reclamantului pentru obligațiile fiscale ale societății.
- 5 Pârâtul a argumentat că reclamantul ar fi putut solicita insolvența în situația în care ar fi existat un singur creditor, deoarece premisa exonerării menționată în cuprinsul articolului 116 alineatul 1 punctul (1) din Codul fiscal se referă la faptul depunerii unei cereri și nu la efectul acestei cereri, care este declararea insolvenței. S-a făcut referire la jurisprudența instanțelor administrative, din care rezultă că adoptarea punctului de vedere al reclamantului ar plasa membrii consiliului de administrație ai societăților cu un singur creditor - Trezoreria de Stat - într-o poziție privilegiată față de cei ai societăților cu cel puțin doi creditori. Prin urmare, ar exista o inegalitate vădită de tratament între membrii consiliului de administrație (terți) în funcție de numărul de creditori pe care îl au societățile pe care le administrează și o slăbire a funcției de garanție a răspunderii terților.

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

#### **Motivarea primei întrebări preliminare**

- 6 În afară de limitările prevăzute de acesta, articolul 273 din directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea. În consecință, această dispoziție conferă statelor membre o libertate de apreciere în ceea ce privește măsurile menite să asigure colectarea integrală a TVA datorate pe teritoriul acestora și combaterea fraudei fiscale. Statele membre sunt obligate să își exercite această libertate de apreciere cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor generale ale acestuia și, în consecință, a principiului proporționalității. Dispozițiile naționale care au ca rezultat un sistem *de facto* bazat pe răspundere strictă depășesc ceea ce este necesar pentru a proteja drepturile Trezoreriei. Imputarea răspunderii pentru plata TVA unei persoane, alta decât persoana

obligată la plata acesteia, fără a oferi acelei persoane posibilitatea de a se exonera de răspundere prin furnizarea de dovezi care să demonstreze că nu poate fi legată de acțiunile persoanei obligate la plata taxei pe valoare adăugată, este incompatibilă cu principiul proporționalității. Ar fi în mod evident disproporționat să se atribuie necondiționat acestei persoane pierderea de venituri fiscale cauzată de acțiunile unor terți asupra cărora contribuabilul nu are niciun control. În consecință, exercitarea de către statele membre a competenței de a desemna un debitor solidar, altul decât persoana obligată la plata impozitului, pentru a asigura colectarea efectivă a acestuia, trebuie - în lumina principiilor securității juridice și proporționalității - să fie justificată de raportul de fapt sau de drept dintre aceste persoane. Împrejurările potrivit cărora o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA a acționat cu bună-credință, depunând toată diligența unui operator avizat, că a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere și că participarea sa la un abuz sau la o fraudă este exclusă constituie elemente care trebuie luate în considerare pentru a determina posibilitatea de a obliga în solidar această persoană să achite TVA datorată (Hotărârile CJUE din: 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 26; 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 37; punctul 76).

- 7 În jurisprudența instanțelor poloneze de drept comun s-a consacrat tendința de a trata răspunderea solidară a unui membru al consiliului de administrație al unei societăți de drept comercial în temeiul articolului 116 din Codul fiscal drept răspundere strictă. Acest lucru duce la un dezechilibru între interesul fiscal și interesul entității.
- 8 Jurisprudența instanței subliniază că răspunderea unui membru al consiliului de administrație are un caracter subsidiar (executarea obligațiilor fiscale de la un terț dat depinde de ineficacitatea acțiunilor care vizează obținerea creanței fiscale de la plătitorul de TVA însuși - răspunderea pentru datoria altcuiva); solidar (un creditor fiscal poate urmări o creanță atât din partea contribuabilului, cât și a unui terț în același timp); nu ia naștere de drept, ci necesită emiterea unei hotărâri constitutive (organul fiscal este obligat să emită o astfel de decizie); de garanție (protejarea creanțelor publice împotriva sustragerii de la răspundere a contribuabililor, plătitorilor și percepătorilor). Mai mult, se indică faptul că răspunderea terților nu are nicio legătură cu obligația fiscală a contribuabilului sau cu obligația instrumentală a plătitorului și a percepătorului.
- 9 Un membru al consiliului de administrație este răspunzător solidar, fără nicio limitare individuală, dacă organul fiscal demonstrează îndeplinirea condițiilor pozitive și membrul consiliului de administrație nu ridică efectiv existența unor condiții de exonerare. Premisele sunt limitate.

Premisele pozitive includ:

- 1/ existența arieratelor fiscale ale unei societăți de drept comercial - un plătitor de TVA (adică neachitarea unei obligații fiscale);



2/ pentru perioada în care un anumit membru al consiliului de administrație a îndeplinit funcții de conducere - este important să existe puteri formale ale unui membru al consiliului de administrație într-o anumită perioadă, indiferent dacă membrul consiliului de administrație însărcinat cu responsabilitate s-a ocupat efectiv de interesele entității;

3/ ineficacitatea procedurilor de executare în curs împotriva contribuabilului.

Condițiile de exonerare includ (exclusiv):

1/ membrul consiliului de administrație demonstrează că a depus în timp util o cerere de deschidere a procedurii de insolvență sau că a fost deschisă la acel moment o procedură de restructurare sau că un concordat a fost aprobat în cadrul unei proceduri de aprobare a unui concordat. Premisa se referă doar la depunerea unei cereri și nu la efectul cererii, care este declararea falimentului;

2/ membrul consiliului de administrație demonstrează că nu a fost vinovat pentru nedepunerea cererii de deschidere a procedurii de insolvență - aceasta se aplică culpei intenționate și neintenționate atunci când un membru al consiliului de administrație al societății, deși menținând toată diligența necesară în gestionarea afacerilor sale, nu a depus o astfel de cerere din motive independente de voința sa;

3/ membrul consiliului de administrație a indicat bunuri ale societății a căror executare silită ar permite stingerea unei părți semnificative din datoriile fiscale ale societății - această executare trebuie să fie fezabilă și să aibă ca rezultat satisfacerea creditorului.

- 10 După cum se reiese din cele de mai sus, dispoziția care reglementează problema răspunderii solidare nu se referă în niciun fel la aprecierea comportamentului membrului consiliului de administrație, cum ar fi reaua-credință sau lipsa de diligență (eroarea culpabilă sau neglijență) în timpul administrării afacerilor societății. Nu se referă nici la momentul în care acesta și-a îndeplinit funcția când s-a descoperit vreun indiciu privind neplata TVA. Elementul de culpă este luat în considerare doar în ceea ce privește nedepunerea unei cereri de deschidere a procedurii de insolvență. Așadar, un membru al consiliului de administrație față de care urmează să se impună răspunderea solidară nu poate prezenta efectiv probe ale împrejurărilor prevăzute de jurisprudența CJUE cu privire la un aspect mai larg al vinovăției. Acest lucru duce la o situație în care membrul consiliului de administrație ar putea demonstra că a acționat cu diligență, dar chiar și indicarea unor astfel de circumstanțe sau chiar demonstrarea acestora nu îl eliberează de răspundere în lipsa unei astfel de condiții de exonerare. Cele de mai sus indică faptul că, în sistemul juridic polonez, răspunderea fiscală solidară a unui membru al consiliului de administrație se bazează pe principiul riscului și este necondiționată. Prin urmare, în lumina dispozițiilor Directivei TVA, o astfel de răspundere poate depăși cadrul stabilit de obligația de diligență și de principiul culpei?

- 11 În speța prezentă, reclamantul susține că neplata TVA din declarațiile fiscale a fost rezultatul unei serii de acțiuni întreprinse de organul fiscal, în special măsurile de securitate luate, care l-au împiedicat *de facto* să cedeze activele societății în timp ce era membru al consiliului de administrație. Aceste măsuri l-au împiedicat să plătească TVA rezultată din declarațiile fiscale în perioadele de decontare ulterioare și, pe cale de consecință, au condus la deschiderea acțiunii cu privire la răspunderea sa. Organele fiscale au refuzat să prezinte probele solicitate de reclamant, deși le aveau în posesia lor (au desfășurat chiar ele aceste activități), deoarece, în opinia lor, astfel de probe erau lipsite de relevanță pentru speța în cauză.
- 12 În concluzie, Tribunalul are îndoieli întemeiate cu privire la conformitatea cu obiectivul articolului 273 din Directiva TVA, coroborat cu articolul 325 I din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene a răspunderii solidare a membrilor consiliului de administrație în temeiul unei legislații naționale, și la faptul că nu încalcă principiul proporționalității, întrucât este un mecanism bazat pe principiul riscului. Cu atât mai mult cu cât riscul menționat poate include efectele acțiunilor administrației fiscale, așa cum este cazul în speță.
- 13 Întrucât principiul este că, în temeiul articolului 193 din Directiva TVA, fiecare contribuabil este obligat să plătească TVA, excepțiile sunt situațiile în care alte persoane sunt obligate la plata TVA în cazurile prevăzute la articolele 194-199b și la articolul 202 din Directiva TVA. În plus, în conformitate cu articolul 205 din Directiva TVA, o altă persoană, dar în solidar, va fi răspunzătoare de plata TVA în cazurile indicate în aceasta, cu condiția ca un stat membru să ia o astfel de decizie. Admițând că articolul 273 din Directiva TVA, coroborat cu articolul 325 TFUE, permite introducerea unei proceduri de răspundere solidară a membrilor consiliului de administrație cu plătitorul de TVA, această procedură ar trebui să ia în considerare elementul de culpă sub un aspect mai larg decât cel cuprins în dispoziția națională poloneză, ceea ce va avea ca efect extinderea domeniului de aplicare a procedurilor desfășurate în această privință și ridică îndoieli cu privire la faptul că actuala răspundere solidară a membrilor consiliului de administrație nu încalcă principiul proporționalității.
- 14 Această răspundere nu poate fi asimilată obligației de plată a taxei de către un plătitor de TVA, întrucât este o excepție. Un membru al consiliului de administrație ar trebui să aibă posibilitatea de a dovedi, în cadrul unei proceduri prin care se decide asupra răspunderii sale personale, că, atunci când a reprezentat plătitorul de TVA, nu a acționat cu rea-credință și că acțiunea sa nu poate fi atribuită unei erori din culpă sau neglijenței. Imposibilitatea de a se elibera de o astfel de răspundere încalcă dreptul de proprietate al unui astfel de membru al consiliului (articolul 17 din Cartă), întrucât acesta este privat de patrimoniul său în întregime sau în parte ca urmare a unei decizii privind răspunderea solidară.
- 15 Configurarea în acest mod a principiilor răspunderii solidare a unui membru al consiliului de administrație, astfel cum s-a arătat mai sus, poartă amprenta arbitrariului din partea organului fiscal și ridică îndoieli legitime din partea Curții



de primă instanță cu privire la încălcarea dispozițiilor Directivei TVA, a principiului proporționalității și a articolului 17 din Cartă.

### **Motivarea celei de-a doua întrebări preliminare**

- 16 Articolul 273 din Directiva TVA nu este o dispoziție care permite unui stat membru să se abată în mod arbitrar de la dispozițiile Directivei TVA și care permite stabilirea altor obligații doar pentru a asigura colectarea corectă a TVA și a preveni fraudă fiscală. Jurisprudența CJUE indică faptul că un stat membru trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care se numără principiul securității juridice și drepturile fundamentale ale Uniunii.
- 17 Îndoielile Tribunalului în circumstanțele prezentei cauze se referă la practica națională aplicabilă condiției de exonerare care eliberează de răspundere un membru al consiliului de administrație. Aceasta este condiția potrivit căreia un membru al consiliului de administrație se poate exonera de răspundere solidară fie dacă dovedește că a depus în timp util o cerere de deschidere a procedurii de insolvență, fie că nu a depus o cerere de deschidere a procedurii de insolvență din motive independente de voința sa. Interpretarea acestei dispoziții este clară în măsura în care, în situația în care procedura de faliment este inițiată împotriva unei persoane juridice, un creditor fiscal este satisfăcut în aceeași măsură precum ceilalți creditori.
- 18 Analizând dispozițiile Legii falimentului și doctrina în materie de faliment, nu este posibil să se desfășoare o procedură de faliment împotriva unui singur creditor. Declararea falimentului nu poate avea loc decât dacă există cel puțin doi creditori ai comerciantului în cauză, și aceasta având în vedere scopul fundamental pe care îl urmărește instituția falimentului, și anume satisfacerea egală a tuturor creditorilor debitorului.
- 19 Cu toate acestea, autoritățile fiscale consideră (susținute de jurisprudența instanțelor administrative) că, pentru a fi exonerat de răspunderea menționată mai sus, un membru al consiliului de administrație trebuie să depună o cerere de deschidere a procedurii de insolvență chiar și atunci când există un singur creditor, ceea ce contravine 1) esenței și principiilor dreptului falimentului; 2) dispozițiilor Legii falimentului; 3) jurisprudenței instanțelor de drept comun și 4) doctrinei din acest domeniu de drept. Se arată că cererea trebuie să fie depusă atunci când sunt întrunite premisele insolvenței debitorului, așa cum sunt prevăzute în articolul 10 și articolul 11 din Legea privind falimentul, lăsând la o parte chiar articolul 1 alineatul 1 pct. 1 din Legea privind falimentul. Prin urmare, în cazul în care debitorul nu își execută obligațiile datorate, acesta ar trebui să depună întotdeauna o astfel de cerere. Obligația de a depune o cerere de deschidere a procedurii de insolvență nu implică eficacitatea acestei cereri și declararea insolvenței de către instanța competentă. Debitorul este obligat doar să evalueze dacă își îndeplinește obligațiile sale, în timp ce evaluarea faptului dacă sunt îndeplinite efectiv condițiile prealabile pentru declararea insolvenței este exclusiv de competența

instanței de faliment. Prin urmare, neexecutarea obligațiilor ajunse la scadență față de un creditor nu scutește un membru al consiliului de administrație de a depune o cerere de deschidere a procedurii de insolvență. Se subliniază că acest lucru se datorează și caracterului de garanție și subsidiar al răspunderii față de terți.

- 20 Prezentarea punctului de vedere de mai sus este destinată să prezinte o perspectivă despre situația în care se află un membru al consiliului de administrație. Un membru al consiliului de administrație, în calitate de persoană care reprezintă o societate de drept comercial, trebuie să dea dovadă de diligență în gestionarea afacerilor, inclusiv să cunoască legislația general aplicabilă, precum și să se abțină de la acțiuni care, spre exemplu, duc la cheltuieli inutile. Acest lucru rezultă direct din articolul 209(1) alineatul 1 din Codul societăților comerciale, conform căruia un membru al consiliului de administrație trebuie, în îndeplinirea atribuțiilor sale, să dea dovadă de diligența necesară care rezultă din natura profesională a activității sale și să mențină loialitatea față de societate. În contextul TVA, acțiunea cu bună-credință a unui plătitor de TVA este un principiu al sistemului comun de TVA, adică un membru al consiliului de administrație care reprezintă un plătitor de TVA cunoaște (sau cel puțin ar trebui să cunoască) astfel de standarde de comportament.
- 21 Depunerea unei cereri de deschidere a procedurii de insolvență în situația unui singur creditor - Trezoreria Statului - este, prin însăși natura acestor proceduri, o acțiune inefficientă (un creditor nu înseamnă mai mulți creditori, iar procedurile de faliment sunt universale și nu singulare, ca în cazul executării administrative). Este bine-cunoscut faptul că instanțele de faliment returnează o astfel de cerere cu efectul lipirii acțiunii de efect retroactiv (articolul 130 alineatul 2 din Codul de procedură civilă). Acest lucru conduce la concluzia că depunerea unei astfel de cereri, *ex lege*, este ineficace în temeiul legii („nu are niciun efect pe care legea i-l atribuie”). Ca o paranteză, trebuie remarcat faptul că pregătirea unei astfel de cereri necesită o analiză financiară, întocmirea unor situații financiare, adesea angajarea unui avocat profesionist și suportarea unor costuri deloc neglijabile sub forma unui înscris în instanță și a unor avansuri pentru costurile procedurilor judiciare.
- 22 Un membru al consiliului de administrație este îndreptățit să se aștepte de la autoritățile statului ca dispozițiile Legii falimentului, precum și jurisprudența instanțelor de insolvență să fie luate în considerare în integralitatea lor la analiza premisei de exonerare, întrucât aceasta se referă direct la sistemul de drept național în materie de insolvență.
- 23 Solicitarea depunerii unei cereri exclusiv în temeiul articolului 116 din Codul fiscal contravine bine-cunoscutului principiu în materie de TVA potrivit căruia fondul prevalează asupra formei (eng. *substance over form*). Esența cererii nu este depunerea în sine, ci inițierea efectivă a procedurii relevante (în acest caz, insolvența). Trebuie remarcat din nou că, în conformitate cu articolul 130 alineatul 2 din Codul de procedură civilă, o astfel de cerere este supusă returnării, iar consecința acestei returnări este că depunerea cererii în sine nu are niciun efect.

Un membru al consiliului de administrație trebuie să depună o cerere de deschidere a procedurii de insolvență atunci când sunt îndeplinite condițiile reale pentru a face acest lucru. În caz contrar, avem de-a face cu o acțiune ineficientă, inutilă și generatoare de costuri inutile. Trebuie adăugat că aceste costuri vor îngreuna activele companiei, epuizând satisfacerea unui potențial creditor. În plus, ele constituie un motiv pentru a acuza un membru al consiliului de administrație că a acționat în detrimentul societății. Trebuie, de asemenea, adăugat că deschiderea oricărei proceduri de insolvență limitează drepturile creditorilor și împiedică executarea silită din activele debitorului.

- 24 Având în vedere că legiuitorul național a introdus o astfel de răspundere solidară, care, prin natura sa, nu este paralelă, ci subsidiară față de răspunderea contribuabilului pentru TVA și a creat condițiile în care un membru al consiliului de administrație poate fi exonerat de aceasta, o astfel de condiție trebuie să poată fi îndeplinită. Acest lucru este impus nu numai de principiul securității juridice, ci și de principiul așteptărilor legitime și de valorile statului de drept și de respectul pentru drepturile omului.
- 25 În concluzie, Tribunalul are îndoieli întemeiate asupra faptului că o practică națională precum cea menționată mai sus nu depășește libertatea de apreciere dincolo de scopul articolului 273 din Directiva TVA, coroborat cu articolul 325 TFUE, și al articolelor 193 și 205 din Directiva TVA, și nu încalcă principiile securității juridice și încrederii legitime, precum și principiul bunei administrări și, în consecință, articolele 47 și 17 din Cartă, coroborat cu articolul 2 TUE.

#### **Motivarea celei de-a treia întrebări preliminare**

- 26 Sfera de aplicare a libertății de apreciere și modul indicat de interpretare a uneia dintre condițiile de exonerare de răspundere solidară a membrilor consiliului de administrație ridică îndoieli pentru Tribunal în ceea ce privește respectarea principiului egalității în fața legii (inclusiv a principiului nediscriminării - articolele 20 și 21 din Cartă) și, în consecință, a dreptului la o cale de atac efectivă - articolul 47 din Cartă).
- 27 În urma orientărilor din jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și a CJUE, este mai întâi necesar să se evalueze comparabilitatea situației. Măsura națională în cauză are ca scop introducerea răspunderii solidare a unei entități, alta decât o persoană impozabilă în scopuri de TVA (articolul 193 din Directiva TVA) sau a unei persoane, alta decât o persoană impozabilă în scopuri de TVA (articolul 205 din Directiva TVA), și anume un membru al consiliului de administrație. Calitatea de membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice este caracteristica comună care justifică tratarea egală a acestor entități.
- 28 Unul dintre motivele de exonerare conține un criteriu de diferențiere - numărul de creditori. Un membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice cu mai mulți creditori se poate exonera de răspunderea pentru pasivul societății prin depunerea unei cereri de deschidere a procedurii de insolvență, în timp ce un

membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice cu un singur creditor nu are posibilitatea de a depune efectiv o astfel de cerere. Cu alte cuvinte, primul grup de membri ai consiliului de administrație poate solicita protecție față de creditori în cadrul procedurii de insolvență, iar cel de-al doilea grup nu poate beneficia de o astfel de protecție din cauza naturii procedurii de insolvență. Astfel, avem de-a face cu o situație în care legiuitorul național a făcut o diferențiere între membrii consiliului de administrație, adică avem de-a face cu o derogare de la egalitatea în fața legii.

- 29 Acest lucru este confirmat de practica jurisprudențială care indică faptul că există un tratament vădit inegal între membrii consiliului de administrație (terți) în funcție de numărul de creditori pe care îl aveau societățile pe care le administrau. Se subliniază, de asemenea, că această inegalitate duce la o slăbire a funcției de garanție a răspunderii civile. Acest mod de gândire implică acceptarea unei astfel de răspunderi ca fiind o răspundere strictă.
- 30 În plus, se încearcă remedierea inegalității constatate în jurisprudență prin crearea unei noi premise în temeiul articolului 116 din Codul fiscal (întrucât aceasta nu rezultă din dispoziția respectivă) prin care se impune depunerea unei cereri de faliment de către un membru al consiliului de administrație al unei societăți cu un singur creditor, în pofida faptului că o astfel de cerere este în mod vădit nefondată și că o astfel de acțiune prezintă caracteristicile unei interpretări *contra legem*.
- 31 Un membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice cu mai mulți creditori se poate proteja de răspunderea solidară prin depunerea unei cereri de deschidere a procedurii de insolvență la momentul apariției insolvabilității. Prin urmare, prin efectuarea unor acte de diligență, prin inițierea unei proceduri care să îl protejeze de creditori, el se poate elibera de o astfel de răspundere solidară, deoarece creditorul - Trezoreria Statului - nu este un creditor privilegiat. Într-o situație mult mai gravă se află un membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice cu un singur creditor, care, în ciuda efectuării unor acte de diligență, nu se poate elibera de o astfel de răspundere - nu există niciun temei legal în temeiul legislației privind insolvența. Situația sa juridică nu va fi modificată de practica jurisprudențială, care, în virtutea articolului 116 din Codul fiscal, introduce o obligație pentru acesta de a solicita o astfel de insolvență. Acest lucru evidențiază mai degrabă inegalitatea rezultată făcută de legiuitor, precum și modul în care această condiție de exonerare este gândită ca având o dimensiune de fațadă, în ciuda faptului că esența sa este puternic corelată cu sistemul de drept al insolvenței.
- 32 În concluzie, Tribunalul are îndoieli întemeiate cu privire la faptul că măsura națională propusă care prevede răspunderea unui membru al consiliului de administrație pentru datoriile unei persoane impozabile în scopuri de TVA, prin crearea condițiilor exoneratoare menționate anterior, nu depășește limitele libertății de apreciere, depășind obiectivul articolului 273 din Directiva TVA coroborat cu articolul 325 TFUE, precum și cu articolele 193 și 205 din Directiva TVA și contravine principiului egalității în fața legii (articolele 20 și 21 din

Cartă), dar și dreptul la o cale de atac efectivă (articolul 47 din Cartă), în situația în care reclamantul nu dispune de mijloace efective de protecție a dreptului său de proprietate.

DOCUMENT DE LUCRU