

**Cauza C-121/24****Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

14 februarie 2024

**Instanța de trimitere:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria)

**Data deciziei de trimitere:**

7 februarie 2024

**Reclamantă:**

„Vaniz” EOOD

**Pârât:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo

---

**ORDONANȚĂ**

[omissis]

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Tarnovo, Bulgaria), [omissis]

[omissis]

[omissis] pentru soluționarea [omissis] cauzei de contencios administrativ nr. 139 potrivit registrului Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Tarnovo) pentru anul 2023 a avut în vedere următoarele:

Aspecte litigioase concrete privind interpretarea dispozițiilor dreptului național relevante în procedura principală necesită examinarea compatibilității lor cu dispoziții și principii ale dreptului Uniunii.

În opinia instanței, pentru soluționarea corectă a litigiului cu care a fost sesizată este necesară interpretarea unor dispoziții ale dreptului Uniunii și consideră că se impune în acest scop să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene, la

solicitarea unei părți și din proprie inițiativă, o cerere de decizie preliminară în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE.

## **I. Părțile din procedură:**

1. Reclamanta: EOOD (societate comercială cu asociat unic) „Vaniz” [omissis]
2. Pârât: Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo (directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și securitate socială” – Veliko Tarnovo [omissis])

## **II. Obiectul procedurii principale**

Acțiune formulată împotriva deciziei rectificative nr. R-04000422000256-091-001/18.12.2022 a Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direcția Regională a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, denumită în continuare „TD na NAP”) Veliko Tarnovo, prin care s-a stabilit în sarcina „Vaniz” EOOD [cu sediul] în Veliko Tarnovo pentru perioadele fiscale iulie, august și septembrie 2017, în temeiul articolului 177 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDS”) obligații în materie de TVA în cuantum total de 217 277,82 leve (BGN) și dobânzi la acestea în cuantum de 114 365,21 BGN.

## **III. Situația de fapt din procedura principală:**

„Vaniz” EOOD este o societate comercială care a fost înregistrată la 2 decembrie 2014 în registrul comerțului și la 8 ianuarie 2015 în conformitate cu ZDDS. Obiectul său de activitate este constituit de transportul rutier și transportul de mărfuri. În calitate de întreprindere înregistrată în scopuri de TVA, „Vaniz” EOOD primește livrări de bunuri impozabile – cumpărarea de camioane și de vehicule – și prestări de servicii impozabile – închirierea de autovehicule –, dovedite prin 35 de facturi în total, emise de „Stars International” EOOD pentru perioadele fiscale iulie, august și septembrie 2017. „Vaniz” EOOD și-a exercitat cu privire la aceste facturi dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, prin înscrierea lor în registrele de facturi ce trebuie ținute potrivit ZDDS, precum și în declarațiile fiscale pentru perioadele fiscale menționate. La încheierea verificării, administrațiile fiscale au constatat că pentru perioadele fiscale menționate furnizorul, „Stars International” EOOD, a înscris în declarația fiscală, cu titlu de rezultat fiscal, TVA-ul datorat pentru livrările efectuate, precum și impozitul menționat în facturile emise către „Vaniz” EOOD. Obligațiile fiscale ale furnizorului, „Stars International” EOOD, înscrise în declarația fiscală, nu au fost achitate.

Prin hotărârea nr. 348/19.07.2019, în cauza comercială nr. 287/2018 de pe rolul Okrazhen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Regional din Veliko Tarnovo), a fost

deschisă procedura de insolvență în temeiul articolului 625 din Targovski zakon (Codul comercial) împotriva „Stars International” EOOD; prin hotărârea nr. R94 din 4 august 2020, pronunțată în cauza comercială menționată, Okrazhen sad (Tribunalul Regional) a închis procedura de insolvență împotriva „Stars International” EOOD și a dispus radierea societății din registrul comerțului.

Prin emiterea dispoziției de verificare fiscală nr. R-04000422000256-020-001/17.01.2022, împotriva lui „Vaniz” EOOD a fost deschisă o procedură de verificare fiscală în scopul constatării răspunderii acestei societăți în conformitate cu articolul 177 din ZDDS pentru TVA-ul datorat și neachitat de „Stars International” EOOD, aferent celor 35 de facturi emise de „Stars International” către „Vaniz” EOOD pentru perioadele fiscale iulie, august și septembrie 2017. În urma verificării fiscale a fost emisă decizia rectificativă nr. R-04000422000256-091-001/18.12.2022 a TD na NAP Veliko Tarnovo, potrivit căreia „Vaniz” EOOD răspunde în conformitate cu articolul 177 din ZDDS pentru datoriile „Stars International” EOOD din perioadele fiscale iulie, august și septembrie 2017 în cuantum de 217 277,82 BGN și dobânzi la acestea în cuantum de 114 365,21 BGN. Aplicarea dispozițiilor menționate a fost motivată de întrunirea elementelor constitutive ale articolului 177 alineatul (2) din ZDDS, potrivit căruia elementele constitutive ale articolului 177 alineatul (1) din ZDDS este întrunit numai dacă beneficiarul unei livrări impozabile a știut sau ar fi trebuit să știe că impozitul menționat în facturile emise nu va fi plătit.

Societatea a contestat decizia rectificativă în temeiul articolului 152 din Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Codul de procedură în domeniul fiscal și al asigurărilor sociale, denumit în continuare „DOPK”) în cadrul procedurii administrative desfășurate în fața directorului Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și securitate socială” din Veliko Tarnovo, care prin decizia nr. 19/17.02.2023 a confirmat în totalitate decizia rectificativă contestată. Decizia rectificativă confirmată a fost atacată de „Vaniz” EOOD în temeiul articolului 155 din DOPK la Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Tarnovo), în fața căruia a fost deschisă prezenta procedură de contencios administrativ nr. 139/23.

#### **IV. Legislația aplicabilă**

##### **A. Dreptul național**

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Codul de procedură în domeniul fiscal și al asigurărilor sociale):

**Articolul 21.** [*omissis*]

(2) Terții răspund și în cazul în care în debitorul se află într-una dintre situațiile menționate la articolul 168 punctele 5-7.

(3) Răspunderea terților încetează în cazul în care se stinge obligația pentru care răspunderea lor a fost constatată prin act juridic definitiv. [omissis]

**Articolul 112.** (1) Procedura verificării fiscale se deschide prin emiterea unei dispoziții de verificare fiscală.

**Articolul 168.** Creanțele statului se sting:

[omissis]

6. după distribuirea încasărilor rezultate din vânzarea bunurilor unei persoane juridice declarate insolubilă, cu excepția cazului în care terții răspund pentru creanța statului;

7. la radierea unei persoane juridice după finalizarea procedurii de lichidare, cu excepția cazului în care terții răspund pentru creanța statului;

[omissis]

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, ZDDDS):

**Articolul 177** (1) (modificat prin DV nr. 94 din 2012, în vigoare din 1 ianuarie 2013) Persoana înregistrată care este destinatarul unei livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile răspunde pentru taxa datorată și neachitată de o altă persoană înregistrată atunci când a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte legat direct sau indirect de TVA-ul datorat și neachitat.

(2) Răspunderea în temeiul alineatului (1) este angajată atunci când persoana înregistrată știa sau ar fi trebuit să știe că taxa nu va fi plătită, iar autoritatea de control dovedește acest fapt în conformitate cu articolele 117-120 din Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Codul de procedură în domeniul fiscal și al asigurărilor sociale).

(3) În sensul alineatului (2), se prezumă că persoana ar fi trebuit să știe că taxa nu va fi plătită atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

1. taxa datorată în sensul alineatului (1), nu a fost plătită efectiv ca rezultat pentru o anumită perioadă fiscală de către oricare dintre furnizorii din amonte pentru o operațiune impozabilă având ca obiect același bun sau același serviciu, sub o formă identică, modificată sau transformată;

2. operațiunea taxabilă este fictivă, eludează legea sau prețul acestei operațiuni se îndepărtează în mod semnificativ de prețul pieței.

(4) Răspunderea angajată în temeiul alineatului (1) nu depinde de obținerea unui avantaj precis ca urmare a neplății taxei datorate.

(5) În condițiile prevăzute la alineatele (2) și (3) furnizorul în amonte al persoanei impozabile care datorează taxa neplătită răspunde de asemenea.

(6) În cazurile prevăzute la alineatele (1) și (2), răspunde persoana impozabilă direct destinatară a livrării pentru care taxa datorată nu a fost plătită și, în cazul în care recuperarea nu este posibilă, poate răspunde fiecare destinatar din aval din lanțul de livrări.

(7) Alineatul 6 se aplică *mutatis mutandis* și furnizorilor din amonte.

## **B. Dreptul Uniunii:**

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată:

Considerente:

(44) Este necesar ca statele membre să poată adopta dispoziții care să prevadă că altă persoană decât persoana obligată la plata TVA este responsabilă solidar de plata taxei.

Articolul 193

Modificat prin M19

Rectificat prin C11

TVA se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202.

Articolul 205

În situațiile prevăzute la articolele 193-200 și articolele 202, 203 și 204, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA.

Articolul 207

Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că persoanele considerate ca persoane obligate la plata TVA în locul unei persoane impozabile nestabilite pe teritoriul lor respectiv, în conformitate cu articolele 194-197 și articolele 199 și 204, îndeplinesc obligațiile de plată stabilite în prezenta secțiune.

De asemenea, statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că persoanele care, în conformitate cu articolul 205, sunt ținute răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA își îndeplinesc respectivele obligații de plată.

## V. Argumentele și susținerile în drept ale părților:

Reclamanta, „Vaniz” EOOD, a atacat decizia rectificativă. Ea contestă cerințele pentru aplicarea articolului 177 din ZDDS și susține că îndeplinirea lor nu a fost constatată corespunzător în speță și nu este susținută de probe administrate în cauză. Pe lângă susținerea potrivit căreia nu sunt întrunite condițiile pentru răspunderea societății întrucât lipsește elementul subiectiv din conținutul său – prezumția de vinovăție sau a cunoașterii participării la o evaziune fiscală – mandatarul societății invocă faptul că răspunderea societății „Vaniz” EOOD pentru datoriile fiscale ale „Stars International” EOOD nu poate fi angajată în temeiul articolului 177 din ZDDS. Mandatarul reclamantei își întemeiază ultimul argument pe faptul că „Stars International” EOOD a fost radiată din registrul comerțului, iar potrivit unei hotărâri judecătorești pronunțate în procedura de insolvență ea a încetat să mai existe în circuitul civil ca persoană juridică la 4 august 2020. El arată că procedura de verificare fiscală pentru constatarea obligațiilor „Vaniz” EOOD în conformitate cu articolul 177 alineatul (2) din ZDDS a fost deschisă prin emiterea dispoziției de verificare fiscală din 17 ianuarie 2022, cu alte cuvinte după ce debitoarea „Stars International” EOOD a fost radiată [din registrul comerțului] ca întreprindere și a încetat să existe. În opinia reclamantei, datoriile unei persoane juridice se consideră stinse după dizolvarea sa; un terț, în speță „Vaniz” EOOD, nu poate răspunde ulterior, după o perioadă lungă de timp, ca debitor solidar în temeiul articolului 177 din ZDDS.

Încetarea existenței unei persoane juridice, care este debitoarea principală a creanțelor în conformitate cu ZDDS, nu permite, așadar, deschiderea unei proceduri pentru constatarea răspunderii solidară a unui terț, motiv pentru care decizia rectificativă este nelegală.

Potrivit mandatarului reclamantei, dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 se opun unei reglementări naționale care permite deschiderea unei proceduri prin care se angajează răspunderea unui debitor solidar după ce debitorul principal a încetat să mai existe. O asemenea măsură nu corespunde obiectivelor declarate ale directivei și se întemeiază pe legislația națională adoptată prin derogare de la dreptul Uniunii.

Pârâtul, directorului Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și securitate socială” Veliko Tarnovo, se opune tuturor argumentelor reclamantei și consideră că în speță au fost constatate în mod corespunzător cerințele prevăzute la articolul 177 din ZDDS și sunt susținute de probe administrate în procedura de verificare fiscală și prezentate în cauză. Mandatarul său consideră că nu există nicio încălcare a dispozițiilor de drept al Uniunii ale Directivei 2006/112/CE a Consiliului și nici neclarități sau o contradicție cu dispozițiilor relevante în speță. El susține că prevederile articolului 205 și ale articolului 297 al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE nu se opun unei dispoziții naționale precum cea a articolului 177 din ZDDS; acest lucru a fost suficient clarificat în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Pârâtul susține că, potrivit articolului 168 punctele 5-7 din DOPK, creanțele statului nu se sting prin moartea unei persoane

fizice sau prin dizolvarea unei persoane juridice dacă terții răspundeau pentru creanța statului, motiv pentru care datoriile de TVA din speță ale „Stars International” EOOD nu trebuie considerate stinse, în pofida încetării înregistrării sale și a radierii acestei societăți, în condițiile în care în procedura în conformitate cu articolul 177 din ZDDS s-a stabilit că un terț, în concret „Vaniz” EOOD, răspunde în solidar.

## VI. Jurisprudența:

Prin Hotărârea din 20 mai 2021 în cauza C-4/20, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a răspuns la cererea de decizie preliminară formulată de Administrativen sad Plovdiv (Tribunalul Administrativ din Plovdiv), referitoare la conținutul în discuție a răspunderii prevăzute la articolul 177 din ZDDS și la compatibilitatea acestuia cu articolul 205 din Directiva 2006/112/CE. În hotărârea menționată s-a statuat că articolul 205 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia persoana ținută răspunzătoare în mod solidar, în sensul acestui articol, trebuie să plătească, pe lângă cuantumul TVA-ului neachitat de persoana obligată la plata acestei taxe, și dobânzile moratorii aferente acestui quantum datorate de persoana obligată la plata taxei dacă se stabilește că, atunci când și-a exercitat ea însăși dreptul de deducere, această persoană știa sau ar fi trebuit să știe că respectiva persoană obligată la plată nu va plăti taxa menționată. La punctul 32 din hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene se arată că, în exercitarea competenței prevăzute la articolul 205 din Directiva 2006/112/CE, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității. În motivarea de la punctul 42 din hotărâre, Curtea subliniază că statele membre nu pot extinde regimul răspunderii solidare astfel încât acesta să includă obligațiile menționate decât dacă o asemenea extindere este justificată în raport cu obiectivele urmărite de articolul 205 din Directiva 2006/112/CE și este conformă cu principiile securității juridice și proporționalității.

În dreptul național există două hotărâri interpretative ale Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, denumită în continuare „VAS”), și anume hotărârea interpretativă nr. 6/15.04.2021 în cauza nr. 6/2019 privind interpretarea dreptului și hotărârea interpretativă nr. 4/10.05.2022 în cauza nr. 2/20 privind interpretarea dreptului ale Obshto sabranie na sadiite na VAS (Adunarea generală a judecătorilor VAS), în care se tratează conținutul răspunderii solidare potrivit articolului 177 din ZDDS, care cuprinde și răspunderea privind dobânzile, precum și validitatea unei decizii rectificative adoptate în conformitate cu articolul 177 din ZDDS în situația în care a fost adoptată deja anterior o decizie rectificativă împotriva aceleiași persoane impozabile.

În jurisprudența VAS, în calitate de instanță de recurs, în cauze corespunzătoare nu a fost însă examinată în mod expres chestiunea privind deschiderea unei proceduri de verificare fiscală pentru constatarea răspunderii solidară pentru obligațiile prevăzute la articolul 177 din ZDDS în situația în care debitorul principal nu mai există.

Nu se cunoaște nici o hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la o situație similară pronunțată în cadrul unei cereri de decizie preliminară.

## VII. Motivarea trimiterii preliminare:

Pentru soluționarea corectă a litigiului, în care este vorba despre legalitatea deciziei rectificative atacate, este necesar să se clarifice mai întâi chestiunea privind domeniul de aplicare al dispozițiilor privind deschiderea unei proceduri pentru constatarea răspunderii „Vaniz” EOOD pentru datoriile fiscale ale „Stars International” EOOD în temeiul articolului 177 din ZDDS. Întrucât aplicarea dispozițiilor articolului 21 alineatul (2) coroborat cu articolul 168 din DOPK în litigiul principal privind procedura de verificare fiscală potrivit articolului 177 din ZDDS este de competența exclusivă a instanței naționale, iar instanța va soluționa aceste chestiuni prin hotărârea finală, este necesar să se clarifice raportul acestei dispoziții cu dreptul Uniunii, în special cu Directiva 2006/112/CE a Consiliului, prin interpretarea dreptului Uniunii aplicabil de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene. În acest sens, este evident că trebuie să se stabilească dacă dispozițiile dreptului Uniunii se opun unei prevederi naționale potrivit căreia terții răspund în continuare ca debitori solidari pentru obligațiile debitorului principal atunci când această persoană a încetat să existe ca subiect de drept în circuitul civil. Prevederile dreptului național, articolul 21 alineatul (2) și articolul 168 din DOPK, permit în principiu răspunderea solidară a terților pentru obligațiile altuia chiar și atunci când debitorul principal nu mai există. La rândul său, articolul 177 din ZDDS nu stabilește nicio limită materială a răspunderii pentru obligațiile altuia, în condițiile în care în hotărârile interpretative menționate ale VAS, precum și în hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene se arată că răspunderea solidară a terțului include atât obligațiile fiscale, cât și obligațiile referitoare la dobânzi. În schimb, parametrii temporali ai acestei răspunderi rămân neclarificați, cu alte cuvinte când sunt permise deschiderea și desfășurarea acestei proceduri. Trebuie să se aibă în vedere că în procedura principală nu este vorba despre stabilirea datoriilor fiscale ale subiectului ca persoană înregistrată potrivit Legii privind taxa pe valoarea adăugată, ci despre răspunderea pentru obligațiile altuia. Această persoană află pentru prima oară după începerea verificării fiscale împotriva sa că este obligată să răspundă astfel; la acest moment, partenerul său contractual – debitorul fiscal – nici nu mai există. Luând în considerare împrejurările prezentate, este îndreptățită întrebarea dacă o asemenea interpretare a dispozițiilor de drept relevante este compatibilă cu principiile menționate în Directiva 2006/112/CE, prin care se urmărește asigurarea unui sistem corespunzător al TVA-ului, și dacă [aceste dispoziții] nu încalcă în mod vădit principiile adecvării și proporționalității. Existența unei practici administrative de a dispune verificări



fiscale în scopul de a constata răspunderea solidară a terților în cazul în care debitorul principal a fost scos din circuitul civil nu este în mod evident un caz izolat. Pentru acest motiv, clarificarea chestiunilor menționate va avea în mod vădit o importanță esențială în ceea ce privește modul în care autoritățile fiscale aplică în practică prevederile articolului 177 din ZDDS în concordanță cu parametrii menționați în Directiva 2006/112/CE.

Având în vedere aceste considerații, camera de trimitere a Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Tarnovo) consideră că este necesar să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene o cerere de decizie preliminară privind admisibilitatea unei practici administrative sau a unei dispoziții naționale care prevede posibilitatea de deschidere a unei proceduri de constatare a răspunderii solidare a unui terț pentru datoriile în materie de TVA ale debitorului principal în cazul în care acesta din urmă a încetat să mai existe în circuitul civil.

Pentru aceste motive și în temeiul articolului 628 din [Grazhdanski protsesualen kodeks (Codul de procedură civilă, denumit în continuare „GPK”)] coroborat cu § 2 din Dispozițiile suplimentare la DOPK, precum și în conformitate cu articolul 631 din GPK coroborat cu § 2 din Dispozițiile suplimentare la DOPK, Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Tarnovo, Bulgaria) [*omissis*]

#### A HOTĂRÂT:

**ADRESEAZĂ** Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolul 267 primul paragraf literă (b) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, următoarele întrebări în vederea pronunțării unei decizii preliminare:

Considerentul 44 și dispozițiile articolului 205 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și în mod corespunzător principiile transparenței și proporționalității răspunderii permit deschiderea unei proceduri prin care să se constate calitatea unui debitor solidar pentru plata TVA-ului și quantumul răspunderii solidare după ce debitorul principal a încetat să existe ca subiect de drept?

Acestea se opun – după ce debitorul a fost radiat [din registrul comerțului] fără un succesori în drepturile și obligațiile sale – existenței unei creanțe înscrise împotriva acestei persoane pentru care trebuie să răspundă ulterior un terț?

Practica administrativă menționată a autorităților fiscale naționale este compatibilă cu manifestarea principiului securității juridice?

**SUSPENDĂ** procedura în cauză [*omissis*] până la pronunțarea deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene.

[*omissis*]