

Affaire C-278/24

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

22 avril 2024

Jurisdiction de renvoi :

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

31 janvier 2024

Partie requérante :

P. K.

Partie défenderesse :

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

ORDONNANCE

Le 31 janvier 2024

Le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne),

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

après examen, par la première chambre, lors des audiences des 11 janvier 2024 et 31 janvier 2024,

du recours introduit par P.K.

contre la décision du Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur de la chambre de l'administration fiscale de Wrocław, Pologne)

du 18 octobre 2022 [OMISSIS]

portant sur la décision engageant la responsabilité solidaire d'un membre du conseil d'administration, pour les arriérés de taxe sur les biens et les services de la société pour les mois de mai, juin, juillet et août 2017, ainsi que pour les intérêts de retard,

ordonne :

I. de saisir, au titre de l'article 267 TFUE [OMISSIS], la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles suivantes :

« 1. Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil ,du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ([OMISSIS] ci-après la « directive TVA »), notamment ses articles 193, 205 et 273, lus en combinaison avec l'article 325 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ([OMISSIS] ci-après « TFUE »), l'article 17 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ([OMISSIS] ci-après la « Charte ») et le principe de proportionnalité doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit un mécanisme de responsabilité solidaire d'un membre du conseil d'administration d'une personne morale pour les dettes de TVA de cette personne morale sans qu'il ait été établi au préalable que ce membre du conseil d'administration avait agi de mauvaise foi ou que son comportement peut être qualifié de faute ou de négligence ?

2. Les dispositions de la directive TVA, notamment ses articles 193, 205, 273, lus en combinaison avec l'article 325 TFUE, le principe de sécurité juridique, le principe de confiance légitime, le principe de bonne administration découlant de l'article 41 de la Charte, lu en combinaison avec l'article 2 du traité sur l'Union européenne ([OMISSIS] État de droit, respect des droits de l'homme), l'article 47 de la Charte (recours effectif, droit à un tribunal) doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une pratique nationale qui, pour qu'un membre du conseil d'administration puisse s'exonérer de la responsabilité solidaire des dettes de TVA d'une personne morale ayant un seul créancier, exige de ce membre du conseil d'administration qu'il dépose une demande de mise en faillite, ce qui n'est pas pertinent au regard des règles et de la pratique du droit national de l'insolvabilité et porte donc atteinte à la substance même du droit de propriété (article 17 de la Charte) ?

3. Les articles 193, 205 et 273 de la directive TVA, lus en combinaison avec l'article 325 TFUE, ainsi qu'avec le principe d'égalité devant la loi et le principe de non-discrimination (article 20 et article 21 de la Charte) doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la réglementation

nationale [visée au point 1] qui permet de traiter de manière différenciée les membres du conseil d'administration de personnes morales, en ce sens qu'un membre du conseil d'administration d'une personne morale ayant plus d'un créancier peut s'exonérer de sa responsabilité pour les dettes de la société en déposant une demande de mise en faillite alors qu'un membre du conseil d'administration d'une personne morale n'ayant qu'un seul créancier n'a pas la possibilité de déposer utilement une telle demande, de sorte qu'il est privé de la possibilité de s'exonérer de sa responsabilité solidaire pour les dettes de TVA de la personne morale ainsi que du droit à un recours effectif (article 47 de la Charte) ? »

[OMISSIS]

MOTIFS

[OMISSIS]

[OMISSIS]

2.1. Le droit de l'Union

– L'article 2 TUE dispose : « L'Union est fondée sur les valeurs de respect de la dignité humaine, de liberté, de démocratie, d'égalité, de l'État de droit, ainsi que de respect des droits de l'homme, y compris des droits des personnes appartenant à des minorités. Ces valeurs sont communes aux États membres dans une société caractérisée par le pluralisme, la non-discrimination, la tolérance, la justice, la solidarité et l'égalité entre les femmes et les hommes. »

– L'article 4, paragraphe 3, TUE dispose : « En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités.

Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union.

Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union. »

– L'article 325, paragraphe 1, TFUE dispose : « L'Union et les États membres combattent la fraude et tout autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures prises conformément au présent article qui sont dissuasives et offrent une protection effective dans les États membres, ainsi que dans les institutions, organes et organismes de l'Union. »

– L'article 17, paragraphe 1, de la Charte dispose : « Toute personne a le droit de jouir de la propriété des biens qu'elle a acquis légalement, de les utiliser, d'en

disposer et de les léguer. Nul ne peut être privé de sa propriété, si ce n'est pour cause d'utilité publique, dans des cas et conditions prévus par une loi et moyennant en temps utile une juste indemnité pour sa perte. L'usage des biens peut être réglementé par la loi dans la mesure nécessaire à l'intérêt général. »

– L'article 20 de la Charte dispose : « Toutes les personnes sont égales en droit. »

– L'article 21, paragraphe 1, de la Charte dispose : « Est interdite toute discrimination fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, les origines ethniques ou sociales, les caractéristiques génétiques, la langue, la religion ou les convictions, les opinions politiques ou toute autre opinion, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance, un handicap, l'âge ou l'orientation sexuelle. »

– L'article 47 de la Charte dispose : « Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article. »

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice. »

– L'article 193 de la directive TVA prévoit : « La TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 ter et de l'article 202. »

– L'article 205 de la directive TVA dispose : « Dans les situations visées aux articles 193 à 200 et aux articles 202, 203 et 204, les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que le redevable est solidairement tenue d'acquitter la TVA. »

– L'article 273 de la directive TVA dispose : « Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. »

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

2.2. Le droit polonais

2.2.1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ([OMISSIS] loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services ; ci-après la « loi sur la TVA »)

– L'article 103, paragraphe 1, de la loi sur la TVA dispose : « Les assujettis et les entités visées à l'article 108 sont tenus, sans y être invités par le directeur du centre des impôts, de calculer et de verser la taxe pour des périodes mensuelles, sur le compte du centre des impôts, au plus tard le 25 du mois suivant le mois durant lequel est née l'obligation fiscale, sous réserve des paragraphes 1 bis à 4 et des articles 33 et 33 ter. »

2.2.2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa ([OMISSIS] loi du 29 août 1997 portant code des impôts, ci-après le « code des impôts »)

– L'article 26 du code des impôts dispose : « Le contribuable est responsable sur l'ensemble de son patrimoine des impôts découlant de ses obligations fiscales. »

– L'article 91 du code des impôts dispose : « Les dispositions du code civil relatives aux obligations de droit civil s'appliquent à la responsabilité solidaire pour les dettes fiscales. »

– L'article 107, paragraphe 1, du code des impôts dispose : « Dans les cas et dans la mesure prévus par le présent chapitre, des tiers sont également solidairement responsables avec le contribuable, sur l'ensemble de leur patrimoine, des arriérés d'impôts de ce dernier. »

– L'article 107, paragraphe 2, point 2, du code des impôts dispose : « Sauf dispositions contraires, les tiers sont également responsables :

[...]

2) des intérêts de retard sur les arriérés d'impôts. »

– L'article 108, paragraphe 1, du code des impôts dispose : « L'administration fiscale statue par voie de décision sur la responsabilité fiscale des tiers. »

– L'article 116, paragraphe 1, du code des impôts dispose : « Les membres du conseil d'administration d'une société à responsabilité limitée, d'une société à responsabilité limitée en formation, d'une société par actions simplifiée, d'une société par actions simplifiée en formation, d'une société anonyme ou d'une société anonyme en formation sont solidairement responsables sur l'ensemble de leur patrimoine pour les arriérés d'impôt desdites sociétés, si l'exécution forcée sur le patrimoine de la société s'est révélée totalement ou partiellement infructueuse et si le membre du conseil d'administration :

1) n'a pas démontré que :

a) une demande de mise en faillite a été introduite en temps utile ou qu'une décision d'ouverture d'une procédure de restructuration au sens de l'ustawa – Prawo restrykturyzacyjne (loi de restructuration) [OMISSIS] ou d'approbation du concordat dans le cadre d'un plan de concordat, conformément à ladite loi de restructuration, a été rendue en même temps, ou

b) l'absence de demande de mise en faillite ne lui est pas imputable ;

2) n'a pas identifié les biens de la société dont l'exécution permettrait de couvrir en grande partie les arriérés d'impôt de la société. »

– L'article 116, paragraphe 2, du code des impôts dispose : « La responsabilité des membres du conseil d'administration s'étend aux arriérés d'impôts pour les dettes échues pendant l'exercice de leurs fonctions et aux arriérés visés aux articles 52 et 52 bis nés pendant l'exercice desdites fonctions »

– L'article 116, paragraphe 4, du code des impôts dispose : « Les dispositions des paragraphes 1 à 3 s'appliquent également à l'ancien membre du conseil d'administration ainsi qu'à l'ancien représentant ou associé d'une société en formation ».

2.2.3. Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (loi du 28 février 2003 sur le droit de la faillite) ([OMISSIS], ci-après la « loi sur la faillite »)

– L'article 1, paragraphe 1, point 1, de la loi sur la faillite dispose : « La loi régit les principes d'exécution collective des créances d'entreprises débitrices insolubles. »

– L'article 2, paragraphe 1, de la loi sur la faillite prévoit : « La procédure réglementée par la loi vise à désintéresser le plus largement possible les créanciers et à préserver l'entreprise actuelle du débiteur, si cela est raisonnablement possible. »

– L'article 10 de la loi sur la faillite dispose : « Le débiteur devenu insolvable est déclaré en faillite. »

– L'article 11, paragraphe 1, de la loi sur la faillite prévoit : « Le débiteur est insolvable lorsqu'il a perdu la capacité à faire face à ses engagements financiers. »

– L'article 11, paragraphe 1 bis, de la loi sur la faillite prévoit : « Le débiteur est présumé avoir perdu la capacité à faire face à ses engagements financiers lorsque le retard dans l'exécution des engagements financiers dépasse trois mois. »

- L'article 11, paragraphe 2, de la loi sur la faillite prévoit : « Le débiteur, personne morale ou entité sans personnalité juridique et à laquelle une loi distincte confère la capacité juridique, est également insolvable lorsque son passif financier dépasse la valeur de son actif et que cet état de fait dure depuis plus de vingt-quatre mois. »
- L'article 20, paragraphe 1, de la loi sur la faillite prévoit : « Une demande de mise en faillite peut être déposée par le débiteur ou par un de ses créanciers. »
- L'article 21, paragraphe 1, de la loi sur la faillite prévoit : « Le débiteur est tenu, au plus tard dans les trente jours à compter de la date à laquelle les motifs de la mise en faillite se sont produits, de déposer une demande de mise en faillite auprès du tribunal. »
- L'article 21, paragraphe 2, de la loi sur la faillite prévoit : « Lorsque le débiteur est une personne morale ou une entité sans personnalité juridique à laquelle une loi distincte confère la capacité juridique, l'obligation visée au paragraphe 1 incombe à toute personne qui, en vertu de la loi, des statuts ou de l'acte constitutif de l'entité, est habilitée à gérer les affaires du débiteur et à le représenter, seule ou conjointement avec d'autres personnes. »
- L'article 22, paragraphe 1, point 3, de la loi sur la faillite dispose : « La demande de mise en faillite doit indiquer les circonstances justifiant la demande et leur plausibilité. »
- L'article 29 de la loi sur la faillite dispose : « Si, du fait de l'absence ou de l'inexactitude de l'adresse du débiteur ou de l'inobservation d'autres injonctions, il n'est pas possible d'examiner l'affaire, la demande de mise en faillite est renvoyée. »

2.2.4. Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (loi du 17 novembre 1964 portant code de procédure civile) ([OMISSIS], ci-après le « code de procédure civile »)

- L'article 130, paragraphe 1, du code de procédure civile dispose : « Lorsqu'un acte de procédure est irrecevable en raison du non-respect des conditions de forme ou du non-paiement des frais de procédure, le président [de la juridiction] invite son auteur à le rectifier, à le compléter ou à acquitter les frais dans un délai d'une semaine, sous peine de renvoi de l'acte. [...] »
- L'article 130, paragraphe 2, du code de procédure civile dispose : « À l'expiration du délai, et si aucune action n'a été entreprise, le président de la juridiction renvoie l'acte à son auteur. L'acte de procédure renvoyé ne produit aucun des effets légalement attachés au dépôt d'actes de procédure devant les juridictions. »

2.2.5. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (loi du 15 septembre 2000 portant code des sociétés commerciales) ([OMISSIS], ci-après le « code des sociétés commerciales »)

– L'article 299 du KSH dispose : « (§ 1.) Lorsque l'exécution à l'encontre d'une société s'avère dénuée d'effet, les membres du conseil d'administration sont solidairement responsables de ses dettes. (§ 2.) Un membre du conseil d'administration peut s'exonérer de la responsabilité visée au paragraphe 1 s'il démontre qu'une demande de mise en faillite a été déposée en temps utile ou qu'une décision d'ouverture d'une procédure de restructuration ou d'approbation du concordat dans le cadre d'un plan de concordat a été rendue en même temps, ou que l'absence de dépôt d'une demande de mise en faillite ne lui est pas imputable, ou que malgré l'absence de dépôt d'une demande de mise en faillite et l'absence de décision d'ouverture d'une procédure de restructuration ou l'absence d'approbation du concordat dans le cadre d'un plan de concordat, le créancier n'a pas subi de préjudice. (§ 3.) Les dispositions des paragraphes 1 et 2 sont sans préjudice des dispositions prévoyant une responsabilité plus étendue des membres du conseil d'administration. (§ 4.) Les personnes visées au paragraphe 1 ne sont pas responsables de l'absence de dépôt d'une demande de mise en faillite lorsque l'exécution a été faite sous administration contrôlée ou par la vente de l'entreprise, sur le fondement des dispositions du code de procédure civile lorsque l'obligation de déposer une demande de mise en faillite est née au moment de l'exécution. »

3. Les faits

3.1. La procédure devant l'administration fiscale

3.1.1. Par décision du 15 juin 2022, le Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu (directeur pour la Basse-Silésie de l'office des impôts de Wrocław, Pologne) (ci-après l'« autorité fiscale de première instance ») a engagé la responsabilité fiscale solidaire de P.K. (ci-après le « requérant ») pour les arriérés d'impôts de E. Sp. z o.o. (ci-après la « société ») au titre de la taxe sur les biens et les services (ci-après la « TVA ») pour les mois de mai, juin, juillet et août 2017 ainsi que pour les intérêts de retard, pour un montant global de 1 306 639,70 zlotys polonais, sur le fondement de l'article 107, paragraphe 1 et paragraphe 2, point 2, et de l'article 108, paragraphe 1, lus conjointement avec l'article 116, du code des impôts. Il ressort des motifs de la décision de l'autorité fiscale de première instance que, par la résolution n° [...] du [...] janvier 2014, le requérant a été nommé président du conseil d'administration. Il a démissionné de cette fonction le [...] septembre 2017 (inscription au registre judiciaire national le [...] octobre 2017). Il est indiqué que, pour les périodes susmentionnées, la société a déposé des déclarations TVA dans lesquelles elle a mentionné les montants de TVA dus. Elle a, par la suite, corrigé ses déclarations relatives aux mois de juin, juillet et août 2017. N'ayant pas été acquittées à la date d'échéance légale, les dettes en question sont devenues des arriérés d'impôts. L'autorité fiscale de première instance, après avoir envoyé des rappels, a émis des

titres exécutoires. Un certain nombre de mesures d'exécution ont également été prises, mais les actifs de la société ne permettaient pas d'apurer l'intégralité des arriérés d'impôts. Par conséquent, l'autorité fiscale de première instance, agissant en tant qu'autorité d'exécution, a abandonné la procédure d'exécution menée contre la société en raison de son caractère infructueux. Sur la base de l'ensemble des éléments de preuve recueillis dans l'affaire, il a été considéré que les conditions préalables à l'établissement de la responsabilité d'un membre du conseil d'administration pour les arriérés d'impôts de la société étaient réunies, étant donné que le requérant était membre du conseil d'administration au moment où les arriérés sont nés et que l'exécution sur les actifs de la société était infructueuse (conditions positives). Il a également été constaté que la société avait définitivement cessé de s'acquitter de ses obligations envers l'administration fiscale depuis le 25 juin 2017 (délai légal pour le paiement de la TVA due pour le mois de mai 2017). Le requérant n'a pas démontré qu'une demande de mise en faillite avait été déposée en temps utile ou qu'une décision d'ouverture d'une procédure de restructuration ou d'approbation du concordat dans le cadre d'un plan de concordat avait été rendue en même temps, ni que l'absence de dépôt d'une demande de mise en faillite ne lui était pas imputable. Il n'a pas non plus identifié les biens de la société dont l'exécution aurait permis de rembourser en grande partie les arriérés fiscaux de la société. Il ressort des motifs de la décision précitée que, par lettre du 11 avril 2022, le requérant a demandé, entre autres, à pouvoir compléter les preuves par des éléments de preuve tirés des dossiers de toutes les procédures menées contre la société par l'administration fiscale de première instance, entre 2016 et la fin de l'année 2017, afin d'établir dans quelles procédures, à quel moment et dans quelle mesure des décisions sur la constitution de sûretés sur les actifs de la société ou tout autre acte de procédure entraînant la saisie, ou la retenue, des actifs de la société (y compris les liquidités sur les comptes bancaires et les créances pour le remboursement des excédents de TVA) avaient été prises ; à être auditionné sur les circonstances susmentionnées ; à ce qu'il soit demandé aux banques gérant les comptes bancaires de la société de fournir des attestations concernant les dates et l'étendue des saisies effectuées sur les comptes bancaires de la société en 2016 et 2017. Selon le requérant, les preuves susmentionnées devaient démontrer que les actions des autorités fiscales avaient empêché le conseil d'administration d'agir et que ce dernier n'avait pas eu la possibilité de déposer une demande de mise en faillite dans les circonstances susmentionnées. Par décision du 13 mai 2022, la demande de présentation d'éléments de preuve qui, selon l'autorité fiscale de première instance, n'avaient aucun lien avec la procédure fiscale en cause, a été rejetée.

3.1.2. Dans son recours contre la décision susmentionnée, le requérant a notamment invoqué la violation de l'article 11 de la loi sur la faillite, lu en combinaison avec les articles 20, paragraphe 1, et 21, paragraphe 1, de cette loi, en ce qu'ils avaient été interprétés erronément et en ce qu'il avait été considéré qu'une entreprise débitrice n'ayant qu'un seul créancier, pouvait être déclarée insolvable, bien qu'il ressorte des dispositions précitées, de la jurisprudence et de la doctrine constantes ainsi que de la pratique uniforme des juridictions compétentes en matière d'insolvabilité que, pour qu'un débiteur soit considéré

comme insolvable et qu'une procédure d'insolvabilité puisse être engagée à son encontre, il faut que ce débiteur n'exécute pas ses obligations envers deux créanciers au moins, la procédure d'insolvabilité ayant pour objectif le désintéressement égal de tous les créanciers sur l'ensemble du patrimoine du débiteur ; l'article 116, paragraphe 1, point 1, sous b), du code des impôts, en ce qu'il n'avait pas été appliqué puisque, pendant la période au cours de laquelle il occupait des fonctions de membre du conseil d'administration de la société, le requérant ne disposait pas de bases, tant juridiques que factuelles, lui permettant de demander l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité, de sorte que l'autorité fiscale de première instance avait établi à tort la responsabilité du requérant pour les dettes fiscales de la société.

3.1.3. Le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur de la chambre de l'administration fiscale de Wrocław, ci-après l'« autorité de recours ») a confirmé, par une décision du 18 octobre 2022, la décision de l'autorité fiscale de première instance ainsi que les arguments qu'elle contenait. Il a indiqué que le requérant pouvait déposer une demande de mise en faillite dans une situation où il n'y avait qu'un seul créancier, puisque la cause d'exonération mentionnée à l'article 116, paragraphe 1, point 1), du code des impôts fait référence au dépôt de la demande et non à l'effet de cette demande, à savoir la mise en faillite. Dans la décision, il est fait référence à la jurisprudence des juridictions administratives, dont il ressort que l'adoption du point de vue du requérant placerait les membres du conseil d'administration dont la société n'a qu'un seul créancier – le Skarb Państwa (Trésor public) – dans une position privilégiée par rapport à ceux dont la société aurait au moins deux créanciers. Il y aurait donc une inégalité de traitement manifeste entre les administrateurs (tiers) selon le nombre de créanciers des sociétés qu'ils dirigent et la fonction de garantie de la responsabilité des tiers s'en trouverait affaiblie. La position de l'autorité fiscale de première instance, en ce qui concerne le refus de recueillir les preuves demandées, a été jugée correcte.

3.2. La procédure devant la juridiction de céans

3.2.1. Dans son recours devant la juridiction de céans, le requérant invoque notamment la violation :

– de l'article 11 de la loi sur la faillite, combiné à l'article 20, paragraphe 1, et à l'article 21, paragraphe 1, de cette loi, en raison de son interprétation erronée, en méconnaissance des principes d'interprétation téléologique et systémique, consistant à considérer que la faillite peut être déclarée à l'encontre d'une entreprise débitrice lorsqu'elle n'a qu'un seul créancier, bien que, sur la base des dispositions susmentionnées et conformément à la position constante de la doctrine et de la jurisprudence et surtout à la pratique uniforme des juridictions compétentes en matière d'insolvabilité, il convient de conclure que l'inexécution par le débiteur d'obligations pécuniaires à l'égard d'au moins deux créanciers est la condition pour qu'un débiteur puisse être déclaré insolvable et, par conséquent, pour engager une procédure de faillite à son encontre, cette procédure ayant pour objectif le désintéressement égal de tous les créanciers sur tous les actifs du

débiteur et, par conséquent, il a été considéré à tort que les conditions préalables à la déclaration de faillite de la société étaient réunies, et que la société avait au moins deux créanciers, ce que l'administration fiscale n'a nullement constaté mais qui est simplement le résultat d'hypothèses et de conjectures ;

– de l'article 116, paragraphe 1, point 1, sous b), du code des impôts en ce que cet article n'a pas été appliqué, alors que l'absence de dépôt d'une demande de déclaration d'insolvabilité de la société n'est pas constitutive d'une faute – qu'elle soit intentionnelle ou non – du requérant, étant donné que le délai d'introduction de la demande en question n'avait pas commencé à courir pendant la période au cours de laquelle il exerçait ses fonctions. En effet, en sa qualité de président du conseil d'administration, le requérant ne disposait d'aucune base juridique ou factuelle pour introduire cette demande qui aurait été prématurée et injustifiée, et il n'aurait pas pu se prévaloir de la cause d'exonération [de responsabilité] de l'article 116, paragraphe 1, point 1, sous b), du code des impôts. Par conséquent, cela a amené l'autorité [fiscale] à engager erronément la responsabilité du requérant pour les dettes fiscales de la société malgré l'absence d'éléments de preuve objectifs justifiant l'application du mécanisme de l'article 116, paragraphe 1, du code des impôts qui repose uniquement sur la présomption générale selon laquelle, puisque l'obligation fiscale de la société est née (ce qui, de facto, n'implique pas en soi l'insolvabilité de l'entité) et qu'à ce moment le requérant occupait la fonction de président du conseil d'administration, le requérant est, par principe, responsable des dettes fiscales de la société.

3.2.2. En réponse au recours, l'administration fiscale a conclu au rejet de celui-ci et a maintenu la position exprimée dans la décision attaquée.

3.2.3. Dans un mémoire daté du 24 janvier 2023, le requérant a réitéré la position contenue dans son recours concernant l'impossibilité d'engager une procédure d'insolvabilité à l'encontre d'un débiteur n'ayant qu'un seul créancier. L'endettement d'une entité à l'égard d'un seul créancier, parce qu'il ne présente pas de risque de satisfaction inégale des autres créanciers par voie d'exécution, entraîne l'impossibilité d'ouvrir une procédure de faillite. Selon le requérant, la pratique nationale a pour effet de différencier la situation juridique de deux justiciables qui peuvent se trouver dans une situation économique très similaire, et même de favoriser celui qui se trouve dans la situation économique la plus défavorable. Ce qui précède résulte du fait que l'administrateur d'un débiteur n'ayant qu'un seul créancier n'a pas la possibilité de bénéficier de la cause d'exonération de responsabilité visée à l'article 116, paragraphe 1, point 1), du code des impôts, car il ne dispose pas de l'instrument juridique que constitue une demande de mise en faillite. La société n'a pas la possibilité légale de saisir une juridiction d'une telle demande, et si elle le fait, sa demande ne sera pas examinée sur le fond. Ainsi, formellement, il est possible de le faire, mais il s'agit d'une action qui n'aura aucun effet juridique. Il s'agit d'une opération fictive qui ne fait qu'imposer au Trésor public des coûts inutiles liés au rejet d'une demande inopérante. La mise en faillite d'une telle entité est impossible en l'absence de l'une des deux conditions positives (outre l'existence d'un état d'insolvabilité)

prévues par la loi. Dès lors, un membre du conseil d'administration d'une société insolvable ayant au moins deux créanciers se trouve dans une position privilégiée puisqu'il peut s'exonérer de sa responsabilité solidaire pour les dettes de la société. Il suffit qu'il dépose, en temps utile, une demande de mise en faillite. En théorie, donc, le membre du conseil d'administration qui, par ses actes (gestion des affaires de la société), est à l'origine de l'existence de plus d'un créancier se trouve dans une meilleure position que celui qui n'a causé l'existence que d'un seul créancier. On peut s'interroger sur la compatibilité d'une telle réglementation avec le principe d'égalité de traitement, garanti par les articles 20 et 21 de la Charte. Il ne peut être justifié de traiter différemment, sur la base de cette réglementation, une personne qui, par ailleurs, respecte les obligations légales et ne présente pas de demande de mise en faillite lorsqu'aucune base formelle ne lui permet de le faire. Cette personne n'est pas en mesure de garantir les intérêts du créancier plus complètement que ne le permet une procédure d'exécution et elle ne devrait pas être responsable de la dette de la société, car on ne peut lui reprocher un manque de diligence dans la conduite des affaires de la société. Il est également souligné que, dans une situation telle que celle décrite, le fait de priver le requérant de la possibilité de bénéficier de la cause d'exonération viole l'article 47 de la Charte. En l'espèce, en raison de l'action précipitée de l'administration publique, combinée à l'exigence d'avoir plus d'un créancier, le requérant a été privé de la possibilité de se prévaloir de ladite cause d'exonération. Une interprétation différente de celle présentée par le requérant pourrait conduire à un phénomène défavorable et indésirable pour un législateur rationnel, à savoir le non-paiement délibéré des dettes par les membres du conseil d'administration afin de générer plus d'un créancier et de pouvoir bénéficier de l'exonération de responsabilité pour les dettes de la société. C'est la raison pour laquelle la Cour est saisie à titre préjudiciel.

4. Motivation des questions préjudicielles

4.1. Introduction

D'emblée, la juridiction de céans relève que la responsabilité solidaire d'un membre du conseil d'administration et sa faute, entendue comme un défaut de vigilance, ont déjà suscité des doutes au niveau du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne ; ci-après le « NSA » [OMISSIS]), lequel a déjà jugé que la résolution du problème juridique mis en évidence dans la question posée n'était pas nécessaire à l'examen du pourvoi et a refusé d'adopter une résolution [OMISSIS]. Au vu de ce qui précède, la juridiction de céans s'est donc sentie obligé de poser des questions préjudicielles en matière de TVA, compte tenu des implications potentielles découlant du contenu de la jurisprudence de la Cour (voir, notamment, arrêts du 6 octobre 1982, Cilfit e.a., 283/81, EU:C:1982:335 ; du 13 juin 2006, Traghetti del Mediterraneo, C-173/03, EU:C:2006:391 ; du 4 octobre 2018, Commission/France (Précompte mobilier), C-416/17, EU:C:2018:811, et du 6 octobre 2021, Consorzio Italian Management et Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799) et de la Cour européenne des

droits de l'homme (Cour EDH , arrêts Sanofi Pasteur c. France, du 13 juin 2020, CE:ECHR:2020:0213JUD002513716, et Dhabi c. Italie, du 8 juillet 2014, CE:ECHR:2014:0408JUD001712009, [OMISSIS]).

La juridiction de céans a posé trois questions préjudicielles. Des doutes sur la portée et la nature de la responsabilité solidaire, apparus à la suite de l'arrêt du 13 octobre 2022, Direktor na Direksia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », C-1/21, EU:C:2022:788, de la question préjudicielle posée par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas – ordonnance du 6 octobre 2023, Herdijk, affaire C-613/23) et de la question préjudicielle posée par la juridiction de céans – ordonnance du 24 janvier 2024 [OMISSIS] (affaire non enregistrée à la Cour au moment de la présentation de la motivation) sont à l'origine de la première question préjudicielle. Les deux autres questions préjudicielles demandent, ensemble, de préciser les limites de la marge d'appréciation [laissée à l'État membre] dans le cadre la mesure adoptée par l'État polonais afin de garantir la perception de la TVA. En ce qui concerne la deuxième question, les doutes portent sur la pratique nationale développée sur la base de la responsabilité solidaire, en tenant compte des valeurs et des principes de l'Union européenne. En ce qui concerne la troisième question, des doutes subsistent quant à la compatibilité des conditions de la responsabilité solidaire avec le principe d'égalité devant la loi.

4.2. Motifs de la première question préjudicielle

4.2.1. La juridiction de céans estime nécessaire d'invoquer, ensemble, les articles 193, 205 et 273 de la directive TVA lus conjointement avec l'article 325 TFUE, pour reconstituer correctement la norme de droit de l'Union qui servira de référence pour les limites de la mise en œuvre de la directive TVA et la forme d'une mesure nationale de responsabilité solidaire des membres du conseil d'administration d'une personne morale d'une manière qui n'enfreint pas le droit de l'Union.

4.2.2. La question de la responsabilité solidaire découlant des dispositions de la directive TVA a fait l'objet des arrêts suivants de la Cour : arrêts du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309 (responsabilité solidaire du destinataire de la livraison pour le paiement de la TVA – article 205 de la directive TVA) ; du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871 (responsabilité solidaire de l'entrepositaire et de l'assujetti propriétaire des biens entreposés – article 205 de la directive TVA) ; du 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397 (responsabilité solidaire du destinataire de la livraison pour le paiement de la TVA – article 205 de la directive TVA), et arrêts du 26 mars 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201 (huissier en tant que personne tenue au paiement de la taxe pour un autre assujetti – article 273 de la directive TVA), et du 13 octobre 2022, Direktor na Direksia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », C-1/21, EU:C:2022:788 (responsabilité solidaire du gérant non assujetti de la personne morale – article 273 de la directive TVA).

4.2.3. En outre, la question de la responsabilité solidaire a été abordée dans les arrêts de la Cour suivants : arrêts du 17 février 2011, *Berel e.a.*, C-78/10, EU:C:2011:93 ; du 18 mai 2017, *Latvijas Dzēlceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392 (obligation solidaire de garantir la dette douanière – article 213 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, JO 1992, L 302, p. 1), et du 2 juin 2016, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398 (responsabilité solidaire de l'entrepoteur agréé pour les sanctions pécuniaires infligées aux auteurs d'un acte de contrebande – accises).

4.2.4. Dans l'arrêt du 13 octobre 2022, *Direktor na Direksia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika »*, C-1/21, EU:C:2022:788, la Cour a jugé que l'article 273 de la directive TVA et le principe de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale prévoyant un mécanisme de responsabilité solidaire pour les dettes de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'une personne morale dans les circonstances suivantes : la personne tenue pour solidairement responsable est gérant de la personne morale ou membre d'un organe d'administration de celle-ci ; la personne tenue pour solidairement responsable a effectué, de mauvaise foi, des paiements à partir du patrimoine de la personne morale pouvant être qualifiés de distribution dissimulée de bénéfices ou de dividendes, ou cédé ce patrimoine gratuitement ou à un prix nettement inférieur au prix du marché ; les actes [que cette personne a] réalisés de mauvaise foi ont eu pour effet de rendre la personne morale incapable de payer tout ou partie de la TVA dont elle est redevable ; la responsabilité solidaire est limitée au montant de l'appauvrissement du patrimoine subi par la personne morale à raison des actes réalisés de mauvaise foi, et cette responsabilité solidaire n'est engagée qu'à titre subsidiaire, lorsqu'il s'avère impossible de recouvrer les montants de TVA dus auprès de la personne morale. Elle a également considéré que l'article 273 de la directive TVA et le principe de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale prévoyant un mécanisme de responsabilité solidaire, tel que celui décrit dans la première question, qui s'étend aux intérêts moratoires dus par la personne morale en raison du non-paiement de la TVA dans les délais impératifs établis par les dispositions de cette directive du fait des actes réalisés de mauvaise foi par la personne désignée comme solidairement responsable.

Dans cet arrêt, la Cour a rappelé qu'il découle des articles 2 et 273 de la directive TVA, lus en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE et l'article 325, paragraphe 1, TFUE que les États membres ont l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur leurs territoires respectifs et à lutter contre la fraude (voir, en ce sens, arrêts du 19 octobre 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, point 47 ; du 20 mars 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, point 18, et du 17 mai 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, point 37). Toutefois, « en dehors des limites qu'elles fixent, les dispositions de l'article 273 de la directive TVA ne précisent ni les conditions ni les obligations que les États membres peuvent prévoir, et elles confèrent, dès lors, à ceux-ci une marge

d'appréciation quant aux moyens visant à s'assurer de la perception de l'intégralité de la TVA due sur leur territoire et à lutter contre la fraude (voir, notamment, arrêts du 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, point 38, et du 21 novembre 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, point 35) » (point 69). Les États membres sont tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (voir, notamment, arrêts du 21 novembre 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, point 35, et du 15 avril 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, point 26). Des mesures nationales donnant de facto naissance à un système de responsabilité solidaire sans faute vont au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public. Faire peser la responsabilité du paiement de la TVA sur une personne autre que le redevable de celle-ci, sans lui permettre d'y échapper en rapportant la preuve qu'elle est totalement étrangère aux agissements de ce redevable doit, dès lors, être considéré comme incompatible avec le principe de proportionnalité. En effet, il serait manifestement disproportionné d'imputer, de manière inconditionnelle, à ladite personne la perte de recettes fiscales causée par les agissements d'un tiers assujetti sur lesquels elle n'a aucune influence (arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, point 24) (point 74). Dans ces conditions, l'exercice de la faculté des États membres de désigner un débiteur solidaire autre que le redevable de la taxe aux fins d'assurer une perception efficace de cette dernière doit être justifié par la relation factuelle et/ou juridique existant entre les deux personnes concernées au regard des principes de sécurité juridique et de proportionnalité. [...] (arrêt du 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, point 34) (point 75). Les circonstances qu'une personne autre que le redevable a agi de bonne foi en déployant toute la diligence d'un opérateur avisé, qu'elle a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir et que sa participation à un abus ou à une fraude est exclue constituent des éléments à prendre en compte pour déterminer la possibilité d'obliger solidairement cette personne à acquitter la TVA due (arrêts du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, point 26, et du 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, point 37) (point 76).

4.2.5. Pour comprendre le fond des présentes questions préjudicielles, il est essentiel de présenter le contexte juridique national ainsi que la pratique qui s'est développée sur la base de ce contexte. Dans le système juridique polonais, la question de la responsabilité solidaire d'un tiers (membre du conseil d'administration d'une société commerciale – personne morale) est régie par les dispositions du code des impôts et non par celles de la loi sur la TVA. Cette responsabilité solidaire a valeur de procédure générale applicable non seulement en matière de TVA mais également en ce qui concerne d'autres impôts et, par analogie, aux cotisations de cotisations sociales [OMISSIS]. À cet égard, il convient d'ajouter qu'en Pologne, les compétences sont réparties entre l'administration fiscale (perception des recettes provenant, notamment, des impôts, y compris la TVA) et le Zakład Ubezpieczeń Społecznych (organisme d'assurances sociales) (perception des recettes provenant des cotisations sociales). Cette répartition des compétences a pour conséquence une répartition des

compétences pour le traitement des litiges entre les juridictions administratives (impôts, y compris la TVA) et les juridictions de droit commun (cotisations de sécurité sociale). Les dettes d'impôts ne sont pas équivalentes aux dettes de cotisations sociales [OMISSIS]. Dans la jurisprudence des juridictions de droit commun s'est confirmée une tendance consistant à envisager la responsabilité au titre de l'article 116 du code des impôts comme une responsabilité garantissant un risque. Les conditions de la responsabilité des tiers qui sont visées à l'article 116 du code des impôts sont plus strictes que celles prévues à l'article 299 du code des sociétés commerciales – même si leur contenu coïncide [OMISSIS] parce que la responsabilité des tiers est une responsabilité de garantie et l'autre une responsabilité d'indemnisation. De ce fait, les juridictions administratives ont commencé à interpréter ces dispositions par analogie [OMISSIS], ce qui a modifié l'équilibre entre l'intérêt fiscal et celui du justiciable.

Il convient au demeurant de relever que, en ce qui concerne l'article 299, paragraphes 1 et 2, du code des sociétés commerciales, le Trybunał Konstytucyjny (Cour constitutionnelle, Pologne) a, dans un arrêt du 12 avril 2023 [OMISSIS] a jugé cet article incompatible avec l'article 45, paragraphe 1, et l'article 77, paragraphe 2, de la Constitution en ce qu'il prive le membre du conseil d'administration du droit à un tribunal, en particulier du droit à l'équité procédurale, en l'absence d'une cause d'exonération de cette responsabilité consistant à invoquer l'inexistence de la dette.

La jurisprudence souligne que la responsabilité d'un administrateur a un caractère subsidiaire (le recouvrement d'une dette fiscale auprès d'un tiers dépend de l'inefficacité des efforts déployés pour recouvrer cette dette auprès de l'assujetti à la TVA lui-même – responsabilité pour la dette d'autrui) et solidaire (à un moment donné, un créancier fiscal peut faire valoir une créance à la fois à l'encontre de l'assujetti et à l'encontre du tiers) ; elle ne naît pas de plein droit mais requiert l'adoption d'une décision constitutive (l'administration fiscale est obligée d'adopter une telle décision) ; elle constitue une garantie (puisque'elle garantit des dettes de droit public contre l'évitement de la responsabilité par les contribuables, les payeurs, les percepteurs). En outre, la jurisprudence considère que la responsabilité des tiers n'a aucun lien avec l'obligation fiscale du contribuable ni avec l'obligation accessoire du payeur et du percepteur [OMISSIS].

Le membre du conseil d'administration est solidairement responsable, sans limitation individualisée, dès lors que l'administration fiscale démontre que les conditions positives sont réunies et que le membre du conseil d'administration ne fait pas valoir utilement l'existence de causes d'exonération. L'énumération des conditions est exhaustive.

Les conditions positives sont les suivantes :

1. des dettes fiscales d'une société commerciale – assujettie à la TVA (c'est-à-dire le non-paiement d'une dette fiscale), qui peuvent résulter d'une

décision de taxation ayant le caractère de précédent aux fins de cette responsabilité [OMISSIS], ou d'une déclaration d'impôts, doivent être nées ;

2. au cours de (pour la) période où le membre du conseil d'administration concerné exerçait une fonction de gestion – il est important qu'il ait les pouvoirs formels d'un membre du conseil d'administration pendant la période concernée, indépendamment du fait que le membre du conseil d'administration dont la responsabilité est engagée se soit effectivement occupé des intérêts de la société [OMISSIS] ;

3. l'exécution forcée en cours à l'encontre de l'assujetti à la TVA doit être infructueuse – parce que l'engagement et la mise en œuvre par l'administration de l'exécution forcée sur les actifs de l'assujetti, n'a pas permis de satisfaire les créances du créancier [OMISSIS].

Les causes d'exonération sont (exclusivement) les suivantes :

1. le membre du conseil d'administration démontre qu'il a introduit en temps utile une demande de mise en faillite ou qu'une décision d'ouverture d'une procédure de restructuration ou d'approbation de concordat dans le cadre d'un plan de concordat a été rendue en même temps. « En temps utile » désigne le moment où, en faisant preuve d'une diligence raisonnable, le gérant de la société pouvait avoir connaissance du fait que la société était devenue insolvable et avait durablement cessé de payer ses dettes et que ses actifs ne suffisaient pas à les apurer [OMISSIS]. Ce moment doit être apprécié par référence à la notion d'insolvabilité, utilisée dans la loi sur la faillite, et aux délais qui y sont indiqués, applicables au failli. Cette condition ne fait référence qu'au dépôt de la demande et non à l'effet de cette demande, à savoir la déclaration d'insolvabilité [OMISSIS]. L'administration fiscale peut apprécier ce moment de manière autonome [OMISSIS] ;

2. le membre du conseil d'administration démontre que l'absence de dépôt d'une demande de mise en faillite ne lui est pas imputable – cela fait référence à la faute intentionnelle et non intentionnelle, si le membre du conseil d'administration de la société, tout en faisant preuve de toute la diligence requise dans la conduite de ses affaires, n'a pas déposé une telle demande pour des raisons indépendantes de sa volonté [OMISSIS] ;

3. le membre du conseil d'administration identifie les biens de la société dont l'exécution forcée permettra de couvrir- en grande patrie – les arriérés d'impôts de la société, cette exécution forcée doit être réalisable et aboutir au désintéressement du créancier [OMISSIS].

4.2.6. Ainsi qu'il ressort de ce qui précède, la disposition régissant la responsabilité solidaire ne fait aucune référence à l'appréciation du comportement du membre du conseil d'administration, tel que la mauvaise foi ou le manque de diligence (faute ou négligence) dans le cadre de sa gestion des affaires de la société. Elle n'implique pas non plus que le membre du conseil d'administration

devait exercer ses fonctions au moment où une quelconque condition en lien avec le non-paiement de la TVA survient. L'élément de la faute apparaît dans l'une des causes d'exonération, à savoir dans le cas où aucune demande de mise en faillite n'a pas été déposée en temps utile [OMISSIS]. La portée de la disposition nationale (article 116, paragraphe 1, du code des impôts), ainsi que la pratique jurisprudentielle qui s'est développée à son propos, ont influencé son application par l'administration fiscale, qui n'évalue les causes visées par cette disposition et ne mène la procédure sur la détermination de la responsabilité solidaire d'un administrateur que dans les limites fixées par cette disposition nationale. Ainsi, l'élément de la faute n'est envisagé que dans le contexte de l'absence de dépôt d'une demande de mise en faillite (pour autant que le dépôt de la demande puisse être efficace). De même, le membre du conseil d'administration dont la responsabilité solidaire doit être engagée ne peut pas se prévaloir efficacement des éléments de preuve de faits prévus par la jurisprudence de la Cour qui tendent en substance à prouver un autre aspect de la faute, lequel n'est pas visé par les conditions prévues par la disposition nationale. Cela conduit à une situation dans laquelle, bien que le membre du conseil d'administration puisse démontrer qu'il a agi avec la diligence requise, le fait de signaler de telles circonstances, voire de les prouver, ne l'exonère pas de sa responsabilité en l'absence d'une telle cause d'exonération. Il ressort de ce qui précède que, dans le système juridique polonais, la responsabilité fiscale solidaire des membres du conseil d'administration est fondée sur le principe du risque et est de nature inconditionnelle. Il est difficile de souscrire à une telle approche dès lors que l'exercice d'une activité économique dépend d'un certain nombre d'éléments difficiles, voire impossibles, à prévoir par les entités commerciales elles-mêmes et que les membres du conseil d'administration exercent toujours leurs fonctions dans des conditions de grande incertitude. Dès lors, à la lumière des dispositions de la directive TVA, une telle responsabilité peut-elle aller au-delà du cadre de l'obligation de diligence et du principe de la faute ?

4.2.7. Les circonstances de la présente affaire constituent un exemple type de la pratique nationale. Un ancien membre du conseil d'administration (le requérant) soutient que le non-paiement de la TVA mentionnée dans les déclarations fiscales était dû à une série d'actions de l'administration fiscale, en particulier des garanties qu'elle avait mises en œuvre, qui l'ont empêché de facto de disposer des actifs de la société lorsqu'il exerçait la fonction d'administrateur. Elles l'ont ainsi empêché de payer la TVA résultant de ses déclarations fiscales au cours des périodes d'imposition suivantes et ont, par conséquent, conduit à l'ouverture d'une procédure portant sur sa responsabilité. L'administration fiscale a refusé de présenter les preuves demandées par le requérant, alors qu'elle les détenait (elle avait elle-même accompli ces actes), parce que, selon elle, ces preuves n'étaient pas pertinentes en l'espèce. En l'absence de preuves dans le dossier, la juridiction de céans, n'est pas en mesure d'apprécier le bien-fondé des arguments du requérant, puisque la juridiction administrative se fonde sur les preuves présentées par l'administration fiscale et ne mène pas de procédure d'administration de la preuve sur le fond.

4.2.8. En conclusion, la juridiction de céans éprouve des doutes légitimes quant à la conformité de la responsabilité solidaire des membres du conseil d'administration résultant de la législation nationale avec l'objectif poursuivi par l'article 273 de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 325 TFUE, et quant au fait qu'elle ne viole pas le principe de proportionnalité dès lors qu'il s'agit d'un mécanisme fondé sur le risque. D'autant plus que ledit risque peut inclure les effets des actions de l'administration fiscale elle-même, comme c'est le cas en l'espèce.

Les préoccupations de la juridiction de céans découlent de la pratique constante de l'administration fiscale dont la juridiction de céans a nécessairement connaissance. Conformément à l'article 165, paragraphes 2 et 5, de l'*ustawa 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji* [OMISSIS] (loi du 17 juin 1966 sur les procédures d'exécution de l'administration), les sommes saisies à titre de garantie sont versées sur un compte bancaire distinct de l'autorité d'exécution, rémunéré au taux d'intérêt accordé par la banque pour les dépôts à vue [...]. Les fonds détenus sur le compte bancaire du contribuable sont également transférés sur le compte susmentionné de l'autorité d'exécution. Par ailleurs, il ressort du libellé de l'article 166 bis, paragraphe 1, de la loi sur les procédures d'exécution de l'administration que le débiteur ne peut disposer du bien saisi à des fins de sûreté, [...]. Pendant la période de garantie, des retraits peuvent être effectués avec l'accord de l'autorité d'exécution sur le compte bancaire saisi aux fins de garantir le compte bancaire du débiteur, sur présentation par le débiteur de documents crédibles prouvant la nécessité d'engager de telles dépenses pour l'exécution des activités économiques [OMISSIS]. Malgré cette disposition très claire, l'administration fiscale refuse de donner son accord notamment pour le paiement des rémunérations des travailleurs [OMISSIS] ou le versement de la TVA [OMISSIS]. La pratique nationale crée une sorte de piège et affecte la situation financière de l'assujetti à la TVA. Dans ces conditions, il serait nécessaire et opportun d'examiner si ce membre du conseil d'administration aurait effectivement pu prendre une quelconque mesure, dès lors que l'action de l'administration fiscale a affecté négativement les liquidités de l'assujetti à la TVA et s'il est possible de lui imputer un comportement de mauvaise foi, une faute ou encore une négligence.

4.2.9. Puisqu'en principe, conformément à l'article 193 de la directive TVA, la TVA est due par l'assujetti, les situations dans lesquelles d'autres personnes sont tenues d'acquitter la TVA, dans les cas visés aux articles 194 à 199 ter et 202 de la directive TVA, constituent des exceptions. En outre, en vertu de l'article 205 de la directive TVA, une autre personne sera tenue, mais solidairement, d'acquitter la TVA, dans les cas visés par cet article, si l'État membre le prévoit. Tout en reconnaissant que l'article 273 de la directive TVA, lu conjointement avec l'article 325 TFUE (arrêt du 13 octobre 2022, *Direktor na Direksia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika »*, C-1/21, EU:C:2022:788) permet de mettre en place une procédure de responsabilité solidaire des membres du conseil d'administration, aux côtés de l'assujetti à la TVA, il conviendrait que celle-ci prenne en compte l'élément de la faute dans un cadre plus large que celui visé par

la disposition nationale polonaise, ce qui aurait pour effet d'élargir le champ de la procédure à ce sujet et soulève des doutes sur le point de savoir si la responsabilité solidaire des administrateurs actuellement applicable n'enfreint pas le principe de proportionnalité.

Cette responsabilité ne peut être considérée comme étant équivalente à celle d'un assujetti à la TVA pour le paiement de la taxe puisqu'il s'agit d'une exception – relevant de la notion d'« autres obligations [...] nécessaires pour assurer [la] perception de la TVA ». Au cours de la procédure décidant de sa responsabilité personnelle, n membre du conseil d'administration doit avoir la possibilité de prouver que, lorsqu'il représentait l'assujetti à la TVA, il n'a pas agi de mauvaise foi et que son comportement n'est pas constitutif d'une faute ou d'une négligence. L'impossibilité de s'exonérer de cette responsabilité porte atteinte au droit de propriété de cet administrateur (article 17 de la Charte), puisqu'il est privé de tout ou partie de son patrimoine en raison de la décision sur la responsabilité solidaire.

L'article 17 de la Charte indique qu'on ne peut être privé de sa propriété que pour une cause d'intérêt public, dans des cas et conditions prévus par une loi. Selon les explications relatives à la Charte des droits fondamentaux ([OMISSIS] ci-après les explications relatives à la Charte), cet article correspond à l'article 1^{er} du Protocole n° 1 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [OMISSIS]. L'expression « dans les conditions prévu[e]s par une loi » concernant toute ingérence dans le droit à la jouissance paisible des « biens » doit être interprétée de la même manière que l'expression « dans les conditions prévues par la loi ». La prééminence du droit, l'un des principes fondamentaux de toute société démocratique, est une notion inhérente à l'ensemble des articles de la Convention (Cour EDH, 11 décembre 2018, Lekić c. Slovénie, CE:ECHR:2018:1211JUD003648007, § 94 ; 19 octobre 2000, Iatridis c. Grèce, CE:ECHR:2000:1019JUD003110796, § 58 ; 22 juin 2004, Broniowski c. Pologne, CE:ECHR:2004:0622JUD003144396, § 147, et 19 avril 2021, Kurban c. Turquie, CE:ECHR:2020:1124JUD007541410, § 76). L'existence d'une base légale en droit interne ne suffit pas, en tant que telle, à satisfaire au principe de légalité. Il faut, en plus, que cette base légale présente une certaine qualité, celle d'être compatible avec la prééminence du droit et d'offrir des garanties contre l'arbitraire (Cour EDH, 23 janvier 2014, East/West Alliance Limited c. Ukraine, CE:ECHR:2014:0123JUD001933604, § 167 ; 13 octobre 2015, Ünsped Paket Servisi SaN. Ve Tic. A.Ş. c. Bulgarie, CE:ECHR:2015:1013JUD000350308, § 3 ; 25 octobre 2012, Vistiņš et Perepjolkins c. Lettonie, ECLI:CE:ECHR :2012:1025JUD007124301, § 96, et 13 juillet 2021, Yel et autres c. Turquie, CE:ECHR:2021:0713JUD002824118, § 89). Il est incontestable que la sauvegarde de l'intérêt fiscal constitue un intérêt public. L'ingérence dans le droit de propriété doit également ménager un « juste équilibre » entre les exigences de l'intérêt public et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux de l'individu (Cour EDH, 5 janvier 2000, Beyeler c. Italie, CE:ECHR:2000:0105JUD003320296, § 107 ; 16 juillet 2014, Ališić et autres c. Bosnie-Herzégovine, Croatie, Serbie, Slovénie et l'ex-République yougoslave de Macédoine, CE:ECHR:2014:0716JUD006064208, § 108). Cet équilibre est

examiné dans le contexte de la gravité de la faute ou de la négligence de la partie appréciée au regard des circonstances de l'espèce (Cour EDH, décision du 13 février 2018. Tali TAŞKAYA c. Turquie, CE:ECHR:2018:0213DEC001400406, § 49 et 50). Toutefois, la question de savoir si un juste équilibre a été atteint ne devient pertinente que lorsqu'il est démontré que l'ingérence en question servait l'intérêt public, était conforme à la loi et n'était pas arbitraire (Cour EDH, arrêts du 25 mars, Iatridis c. Grèce, CE:ECHR:2000:1019JUD003110796, § 58 ; 5 janvier 2000, Beyeler c. Italie, CE:ECHR:2000:0105JUD003320296, § 107).

La conception des règles de responsabilité solidaire des membres du conseil d'administration mentionnée ci-dessus est caractérisée par l'arbitraire de l'administration fiscale (voir arrêt du 15 avril 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287) et suscite les doutes légitimes de la juridiction de renvoi quant à la violation des dispositions de la directive TVA, du principe de proportionnalité et de l'article 17 de la Charte (en particulier son paragraphe 1).

4.3. Motifs de la deuxième question préjudicielle

4.3.1. La juridiction de renvoi est consciente du fait que le droit de l'Union repose sur la prémisse fondamentale selon laquelle chaque État membre partage avec tous les autres États membres [...] une série de valeurs communes sur lesquelles l'Union est fondée, comme il est précisé à l'article 2 TUE. Cette prémisse implique et justifie l'existence de la confiance mutuelle entre les États membres dans la reconnaissance de ces valeurs et, donc, dans le respect du droit de l'Union qui les met en œuvre. Dans ce contexte, il incombe aux États membres, notamment en vertu du principe de coopération loyale, énoncé à l'article 4, paragraphe 3, premier alinéa, TUE, d'assurer, sur leurs territoires respectifs, l'application et le respect du droit de l'Union et de prendre, à ces fins, toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union [avis 2/13 (Adhésion de l'Union à la CEDH), du 18 décembre 2014, EU:C:2014:2454, points 168 et 173 ainsi que jurisprudence citée ; arrêt du 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, point 34]. Pour garantir la préservation des caractéristiques spécifiques et de l'autonomie de l'ordre juridique de l'Union, les traités ont institué un système juridictionnel destiné à assurer la cohérence et l'unité dans l'interprétation du droit de l'Union [avis 2/13 (Adhésion de l'Union à la CEDH), du 18 décembre 2014, EU:C:2014:2454, point 174 ; arrêt du 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, point 35]. En vertu de l'article 19 TUE, il incombe aux juridictions nationales et à la Cour de garantir la pleine application du droit de l'Union dans l'ensemble des États membres ainsi que la protection juridictionnelle des droits que les justiciables tirent dudit droit (voir, en ce sens, avis 1/09 (Accord sur la création d'un système unifié de règlement des litiges en matière de brevets), du 8 mars 2011, EU:C:2011:123, point 68 ; avis 2/13 (Adhésion de l'Union à la CEDH), du 18 décembre 2014, EU:C:2014:2454, point 175 ; arrêt du 27 février 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, point 33, et du 6 mars 2018,

Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, point 35). Le principe de la primauté du droit de l'Union consacre la prééminence du droit de l'Union sur le droit des États membres. Ce principe impose à toutes les instances des États membres de donner leur plein effet aux différentes normes de l'Union, le droit des États membres ne pouvant affecter l'effet reconnu à ces différentes normes sur le territoire desdits États (arrêt du 18 mai 2021, Asociația « Forumul Judecătorilor din România » e.a., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 et C-397/19, EU:C:2021:393, point 244 ainsi que jurisprudence citée).

4.3.2. Le rappel de ces principes permettra de mieux présenter à la Cour les doutes de la juridiction de céans quant à la pratique nationale qui s'est développée sur la base de la procédure polonaise de responsabilité solidaire d'un membre du conseil d'administration pour les dettes fiscales (arriérés d'impôts) d'une personne morale (telle que décrite au point 4.2.5. de la présente ordonnance) dans le contexte à la fois des règles du droit de l'Union et des droits fondamentaux (articles 17 et 47 de la Charte).

4.3.3. S'il est exact de conclure qu'une telle mesure nationale peut être mise en œuvre sur la base de l'article 273 de la directive TVA lu en combinaison avec l'article 325 TFUE (voir arrêt du 13 octobre 2022, Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », C-1/21, EU:C:2022:788), il faut également considérer que la disposition précitée de la directive TVA confère à la Pologne une marge d'appréciation. La question reste donc de savoir quelles sont les limites de ce pouvoir d'appréciation et quels sont les éléments juridiques qui constituent cette limite.

Le pouvoir d'appréciation est indubitablement limité par le contenu, le sens et la finalité de la disposition pertinente de la directive, à savoir l'article 273 de la directive TVA (voir arrêt du 28 mars 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139, point 25). L'article 273 de la directive TVA n'est pas une disposition permettant à un État membre de s'écarter librement des dispositions de la directive TVA (voir articles 193 et 205 de la directive TVA) et ne permet de prévoir d'autres obligations que pour assurer la perception correcte de la TVA et prévenir la fraude fiscale. Dans sa jurisprudence, la Cour indique que les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et les droits fondamentaux de l'Union (arrêts du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, point 20 et jurisprudence citée, et du 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, point 32, ainsi que conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire MAX7 Design, C-519/22, EU:C:2023:998, point 38). Ainsi, ce pouvoir d'appréciation doit être exercé conformément au droit de l'Union et dans le respect des limites consenties par la directive TVA (voir arrêt du 17 juin 2010, Commission/France, C-492/08, EU:C:2010:348, point 41).

4.3.4. Il convient également de rappeler que, lorsqu'elle effectue une interprétation conforme au droit de l'Union, la juridiction nationale est limitée par

les principes généraux du droit de l'Union, notamment par le principe de sécurité juridique, et qu'une telle interprétation ne peut pas servir de fondement à une interprétation *contra legem* du droit national (voir arrêt du 27 mars 2019, Pawlak, C-545/17, EU:C:2019:260, point 85). Cela signifie qu'elle ne peut pas imposer une obligation par voie d'interprétation, l'obligation doit résulter d'une disposition [légale].

4.3.5. Le principe de sécurité juridique, qui a pour corollaire celui de la protection de la confiance légitime, exige notamment qu'une législation entraînant des conséquences défavorables à l'égard des particuliers soit claire et précise et que son application soit prévisible pour les justiciables (voir arrêts du 12 décembre 2013, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, C-362/12, EU:C:2013:834, point 44 ; du 15 février 1996, *Duff e.a.*, C-63/93, EU:C:1996:51, point 20 ; du 29 avril 2004, *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, point 34 ; du 11 juin 2015, *Berlington Hungary e.a.*, C-98/14, EU:C:2015:386, point 77 ; du 15 juillet 2010, *Commission/Royaume-Uni*, C-582/08, EU:C:2010:429, point 49 et jurisprudence citée, et du 7 mars 2017, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, point 59). Le principe de sécurité juridique s'impose à toute autorité nationale chargée d'appliquer le droit de l'Union (voir arrêt du 17 juillet 2008, *ASM Brescia*, C-347/06, EU:C:2008:416, point 65 et jurisprudence citée).

4.3.6. L'une des exigences découlant des termes « prévus par une loi » (figurant à l'article 17 de la Charte) est la prévisibilité. On ne peut donc considérer comme « une loi » qu'une norme énoncée avec assez de précision pour permettre au citoyen de régler sa conduite. Ce dernier doit être à même de prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences qui peuvent découler d'un acte déterminé (voir notamment, Cour EDH, 7 juin 2012, affaire *Centro Europa 7 S.r.l. et Di Stefano c. Italie*, CE:ECHR:2012:0607JUD003843309, § 141). L'exigence de prévisibilité n'est pas satisfaite lorsque l'application ou l'interprétation de la législation est inattendue, trop large ou à la limite de l'arbitraire (Cour EDH, 20 août 2010, *Lelas c. Croatie*, CE:ECHR:2010:0520JUD005555508, §§ 77-78).

En outre, la bonne administration au sens de l'article 41, paragraphe 1, de la Charte suppose d'agir sur le fondement et dans les limites de la loi. Les États membres, lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union, sont tenus d'assurer le respect du droit à un recours effectif consacré à l'article 47, premier alinéa, de la Charte, lequel constitue une réaffirmation du principe de protection juridictionnelle effective [voir arrêts du 15 avril 2021, *État belge (Éléments postérieurs à la décision de transfert)*, C-194/19, EU:C:2021:270 point 43 et jurisprudence citée, et du 10 février 2022, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Délai de prescription)*, C-219/20, EU:C:2022:89, point 42].

4.3.7. Les doutes que la juridiction de céans éprouve à la lumière des circonstances de la présente affaire concernant la pratique nationale applicable à la cause d'exonération qui libère le membre du conseil d'administration de sa

responsabilité. Il s'agit de la condition selon laquelle le membre du conseil d'administration peut s'exonérer de sa responsabilité solidaire en prouvant soit qu'il a déposé une demande de mise en faillite en temps utile (les autres procédures sont délibérément omises car elles ne concernent pas les circonstances de l'espèce), soit que l'absence de dépôt de demande de mise en faillite n'est pas de son fait. L'interprétation de cette disposition d'autant plus claire que, dans une situation où une procédure d'insolvabilité est ouverte à l'encontre d'une entité juridique, le créancier fiscal est satisfait dans les mêmes conditions que les autres créanciers, comme doivent le garantir les dispositions de la loi sur la faillite (en tant que créancier, le Trésor public n'est pas privilégié). Il est nécessaire de reconstituer la norme juridique en se fondant non seulement sur la disposition précitée du code des impôts, mais également sur les dispositions de la loi sur la faillite.

4.3.8. Il ressort de l'analyse des dispositions de la loi sur la faillite [OMISSIS], de la jurisprudence des juridictions de droit commun [OMISSIS] et de la doctrine relatives au droit de la faillite [OMISSIS] qu'il n'est pas possible d'engager une procédure de faillite en présence d'un créancier unique. L'expression « faire valoir collectivement les créances » (article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, de la loi sur la faillite) implique que la faillite doit être une procédure collective dans laquelle les intérêts d'au moins deux créanciers (plus d'un créancier) doivent être poursuivis. Il ne peut y avoir mise en faillite (ouverture d'une procédure tendant à la mise en faillite) que si l'entreprise concernée a au moins deux créanciers et ce en raison de l'objectif essentiel poursuivi par le mécanisme de la faillite, à savoir le désintéressement égal de tous les créanciers du débiteur [OMISSIS]. Il convient de souligner que les principes de la procédure d'insolvabilité (y compris la faillite) sont le principe d'optimisation (satisfaction des créanciers dans toute la mesure du possible tout en préservant l'entreprise du débiteur) ; le principe de priorité de l'intérêt collectif des créanciers (priorité de l'intérêt collectif des créanciers sur l'intérêt d'un créancier particulier) ; le principe de respect des intérêts des créanciers ; le principe du respect des intérêts des tiers ; le principe de l'égalité des parties à la procédure (tant le débiteur que les créanciers ont la possibilité de recourir à des mesures égalitaires pour défendre leurs intérêts dans la procédure) ; le principe de rapidité de la procédure, étroitement lié au principe de concentration, et le principe de transparence de la procédure [OMISSIS]

4.3.9. Par ailleurs, l'administration fiscale estime (avec le soutien de la jurisprudence des juridictions administratives) que, pour s'exonérer de la responsabilité susmentionnée, un membre du conseil d'administration doit déposer une demande de mise en faillite même lorsqu'il n'y a qu'un seul créancier, ce qui est contraire 1) à l'essence et aux principes du droit de la faillite ; 2) aux dispositions de la loi sur la faillite ; 3) à la jurisprudence des juridictions de droit commun et 4) à la doctrine relative à ce domaine du droit. Elle considère qu'une demande doit être déposée lorsque les conditions de l'insolvabilité du débiteur, énoncées aux articles 10 et 11 de la loi sur la faillite, sont réunies, en faisant abstraction de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, de la loi sur la faillite. Ainsi, si le débiteur ne s'acquitte pas de ses dettes échues, il faut toujours déposer

une telle demande (voir point 4.2.5 des motifs de la présente ordonnance). L'obligation de déposer une demande de mise en faillite n'implique pas que cette demande aura un effet utile et que la juridiction compétente en matière d'insolvabilité déclarera la faillite. Le débiteur est seulement tenu d'apprécier s'il est en mesure de s'acquitter de ses dettes échues, tandis que l'appréciation des conditions de la mise en faillite ne peut être effectuée que par une juridiction compétente en matière d'insolvabilité. Ainsi, le fait de ne pas s'acquitter d'une dette échue envers un seul créancier ne dispense pas l'administrateur de déposer une demande de mise en faillite. Il est précisé que cela est dû à la nature de garantie et au caractère subsidiaire de la responsabilité du tiers (voir, notamment, arrêt du NSA du 19 janvier 2023, réf. III FSK 1503/21).

4.3.10. La présentation de cette position vise à donner une idée de la situation dans laquelle se trouve le membre du conseil d'administration. Ce dernier, en tant que représentant d'une société de droit commercial, est tenu de faire preuve de diligence dans la conduite des affaires, notamment de connaître le droit généralement applicable, ainsi que de s'abstenir d'actions entraînant, par exemple, des dépenses inutiles. Ceci découle directement de l'article 209(1), paragraphe 1, du code des sociétés commerciales, selon lequel un membre du conseil d'administration doit, dans l'exercice de ses fonctions, faire preuve de la diligence que requiert le caractère professionnel de son activité et être loyal envers la société. En matière de TVA, la bonne foi de l'assujetti à la TVA est un principe du système commun de TVA, c'est-à-dire qu'un membre du conseil d'administration représentant un assujetti à la TVA a (ou du moins devrait avoir) connaissance de ces règles de comportement.

Le dépôt d'une demande de mise en faillite dans la situation où il n'existe qu'un seul créancier – le Trésor public – est dépourvu d'effet utile en raison de la nature même de cette procédure (un créancier n'est pas plusieurs créanciers et la procédure de faillite a un caractère universel et non individuel, comme c'est le cas de l'exécution administrative). Il est notoire que les juridictions compétentes en matière d'insolvabilité rejettent une telle demande, ce qui a pour effet de priver rétroactivement l'action de tout effet utile (article 130, paragraphe 2, du code des sociétés commerciales). Cela porte à conclure que le dépôt d'une telle demande est, ex lege, dépourvu d'effet utile en vertu de la loi (« ne produit aucun des effets que la loi lui attache »). Il convient au demeurant de relever que la préparation d'une telle demande requiert d'effectuer une analyse financière, de préparer des états financiers, souvent de faire appel à un représentant professionnel et occasionne des frais non négligeables prenant la forme d'une inscription judiciaire et d'une avance sur les frais de la procédure judiciaire.

Le membre du conseil d'administration est en droit d'attendre des organes de l'État qu'ils tiennent compte, dans leur intégralité, des dispositions de la loi sur la faillite ainsi que de la jurisprudence des tribunaux de la faillite lors de l'analyse de la cause d'exonération puisque celle-ci fait directement référence au régime national du droit de l'insolvabilité.

Le fait d'exiger uniquement une demande en vertu de l'article 116 du code des impôts contredit le principe bien connu de la TVA selon lequel la substance prime sur la forme (en anglais *substance over form*). L'élément essentiel de la demande n'est pas le dépôt de la demande en soi, mais l'ouverture effective d'une procédure appropriée (ici, une procédure d'insolvabilité). Il convient à nouveau de noter que, conformément à l'article 130, paragraphe 2, du code de procédure civile, une telle demande est susceptible d'être renvoyée et qu'en conséquence d'un tel renvoi, la demande elle-même est dépourvue d'effet. Le membre du conseil d'administration doit déposer une demande de mise en faillite lorsque les conditions pour le faire sont réellement réunies. Sinon, il s'agit d'un acte inefficace, inutile et générant des frais inutiles. Il convient d'ajouter que ces frais pèsent sur les actifs de la société et réduisent le désintéressement d'un éventuel créancier. En outre, ils constituent un fondement permettant de reprocher à l'administrateur d'avoir agi au détriment de la société. Il convient en outre d'ajouter que l'ouverture de toute procédure d'insolvabilité restreint les droits des créanciers et rend plus difficile l'exécution sur les biens du débiteur.

Dès lors que le législateur national a instauré une telle responsabilité solidaire, qui par nature n'est pas parallèle mais subsidiaire à la responsabilité de l'assujetti à la TVA, et qu'il a défini les conditions dans lesquelles un membre du conseil d'administration peut s'en libérer, il doit être possible de remplir ces conditions. Cela est exigé non seulement par le principe de sécurité juridique, mais aussi par le principe de confiance légitime et les valeurs que sont l'État de droit et le respect des droits de l'homme.

En outre, dans le contexte de l'article 47 de la Charte, il est nécessaire de rappeler la maxime latine – *iudicium non debet esse illusorium* [un arrêt ne saurait être illusoire], ce qui est par essence le cas lorsqu'une juridiction impose à un membre du conseil d'administration d'agir en contrariété avec la loi [en l'espèce, le dépôt d'une demande de mise en faillite est exigé alors qu'il n'existe pas d'obligation légale de le faire]. Ce comportement de la juridiction administrative influence l'action de l'administration fiscale, qui reproduit la vision jurisprudentielle, et méconnaît la situation difficile du membre du conseil d'administration, et affecte directement son patrimoine. Cette personne est privée d'un recours effectif, car tous ses arguments portant sur l'impossibilité d'introduire utilement une demande sont ignorés. Les motifs des décisions ne mentionnent pas d'arguments pour expliquer cette divergence entre les principes de la procédure d'insolvabilité et les dispositions de la loi sur la faillite et la position des juridictions administratives, ce qui est source d'insécurité juridique, et porte de ce fait atteinte au principe de sécurité juridique tout en affaiblissant la confiance du public dans le système judiciaire (Cour EDH, 21 décembre 2021, Aliyeva et autres c. Azerbaïdjan, CE:ECHR:2021:0921JUD006624916, § 135).

4.3.11. En conclusion, la juridiction de céans éprouve des doutes légitimes quant au fait qu'une pratique nationale telle que celle mentionnée ci-dessus n'excède pas, en allant au-delà de la marge d'appréciation, la finalité de l'article 273 de la directive TVA en combinaison avec l'article 325 TFUE et en combinaison avec

les articles 193 et 205 de la directive TVA, en compromettant les principes de sécurité juridique et de confiance légitime ainsi que le principe de bonne administration et, par conséquent, l'article 47 de la Charte et l'article 17 de la Charte, en combinaison avec l'article 2 TUE.

4.4. Motifs de la troisième question préjudicielle

4.4.1. L'étendue du pouvoir d'appréciation et la manière d'interpréter l'une des causes d'exonération, mentionnée ci-dessus (aux points 4.3.7. à 4.3.10. des motifs de la présente ordonnance), de la responsabilité solidaire des membres du conseil d'administration (point 4.2.5. des motifs de la présente ordonnance) portent la juridiction de céans à s'interroger sur le respect du principe d'égalité devant la loi (y compris le principe de non-discrimination – articles 20 et 21 de la Charte) et, par conséquent, du droit à un recours effectif – article 47 de la Charte).

4.4.2. Selon les explications relatives à la Charte, l'article 20 de la Charte correspond au principe général de droit qui est inscrit dans toutes les constitutions européennes (en Pologne, il s'agit de l'article 32 de la Constitution), et que la Cour a jugé être un principe fondamental du droit de l'Union (arrêts du 13 novembre 1984, *Racke*, 283/83, EU:C:1984:344 ; du 17 avril 1997, *EARL de Kerlast*, C-15/95, EU:C:1997:196, et du 13 avril 2000, *Karlsson e.a.*, C-292/97, EU:C:2000:202). L'article 21, paragraphe 1, de la Charte s'inspire, quant à lui, entre autres, de l'article 13 du traité CE (devenu l'article 19 TFUE) et de l'article 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Dz. U. de 1993, n° 61, position 284 ; ci-après la « CEDH »). Pour autant qu'il coïncide avec l'article 14 de la CEDH, il s'applique conformément à celui-ci.

4.4.3. La Cour EDH a notamment établi dans sa jurisprudence que seules les différences de traitement fondées sur une caractéristique identifiable ou une situation sont susceptibles de revêtir un caractère discriminatoire aux fins de l'article 14 de la CEDH (arrêt de la Cour EDH, 12 mai 2013. *Eweida et autres c. Royaume-Uni*, CE:ECHR:2013:0115JUD004842010, § 86). Il doit y avoir une différenciation dans le traitement de personnes placées dans des situations comparables (Cour EDH, 19 février 2013. *X et autres c. Autriche*, CE:ECHR:2013:0219JUD001901007, § 98). Toutefois, toute différence de traitement ne constitue pas une violation de l'article 14 de la Convention. Une différence de traitement est discriminatoire si elle manque de justification objective et raisonnable, c'est-à-dire si elle ne poursuit pas un but légitime ou s'il n'y a pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé (Cour EDH, 7 février 2013. *Fabris c. France*, CE:ECHR:2013:0207JUD001657408, § 56 ; 31 mars 2009. *Weller c. Hongrie*, CE:ECHR:2009:0331JUD004439905, § 27, et 14 novembre 2013. *Topčić-Rosenberg c. Croatie*, CE:ECHR:2013:1114JUD001939111, § 36). En outre, l'article 14 de la CEDH n'interdit pas aux États de traiter différemment des groupes afin de corriger des « inégalités factuelles » entre eux. En effet, le droit de ne pas subir de discrimination dans la jouissance des droits reconnus par la

Convention est également violé lorsque, sans justification objective et raisonnable, les États ne traitent pas de manière différenciée des personnes dont la situation est substantiellement différente (Cour EDH, 6 avril 2000 *Thlimmenos c. Grèce*, CE:ECHR:2000:0406JUD003436997, § 44 ; 12 avril 2006. *Stec et autres c. Royaume-Uni*, CE:ECHR:2006:0412JUD006573101, § 51 ; 22 décembre 2009. *Sejdić et Finci c. Bosnie-Herzégovine*, CE:ECHR:2009:1222JUD002799606, § 44). La Cour EDH a également admis que pouvait être considérée comme discriminatoire une politique ou une mesure générale qui avait des effets préjudiciables disproportionnés sur un groupe de personnes, même si elle ne visait pas spécifiquement ce groupe, et qu'une discrimination potentiellement contraire à la Convention pouvait résulter d'une situation de fait (Cour EDH, 22 novembre 2020. *D.H. et autres c. République tchèque*, CE:ECHR:2007:1113JUD005732500, § 175, et 22 juin 2020. *Kurić et autres c. Slovénie*, CE:ECHR:2014:0312JUD002682806, § 388). Il n'en va toutefois ainsi que si cette politique ou cette mesure manque de justification « objective et raisonnable », c'est-à-dire si elle ne poursuit pas un « but légitime » ou s'il n'y a pas de « rapport raisonnable de proportionnalité » entre les moyens employés et le but visé (Cour EDH, du 1^{er} juillet 2014. *S.A.S. c. France*, CE:ECHR:2014:0701JUD004383511, § 161). En effet, les États jouissent d'une certaine marge d'appréciation pour déterminer si et dans quelle mesure des différences entre des situations à d'autres égards analogues justifient des distinctions de traitement. L'étendue de cette marge varie selon les circonstances, les domaines et le contexte. Il en va de même pour la nécessité de traiter des groupes de manière différenciée pour corriger des « inégalités factuelles » entre eux (Cour EDH, 7 juillet 2011. *Stummer c. Autriche*, CE:ECHR:2011:0707JUD003745202, § 88). En vertu de la CEDH, une ample latitude est laissée à l'État lorsqu'il s'agit, par exemple, de prendre des mesures d'ordre général en matière économique ou sociale (Cour EDH du 16 juillet 2014. *Hämäläinen c. Finlande*, CE:ECHR:2014:0716JUD003735909, § 109). Cela inclut également les mesures dans le domaine de la fiscalité. Toutefois, toutes ces mesures doivent être mises en œuvre de manière non discriminatoire et conformément aux exigences de proportionnalité (Cour EDH, 2 juillet 2013, *R.Sz. c. Hongrie*, CE:ECHR:2013:0702JUD004183811, § 54).

4.4.4. Par ailleurs, la Cour a jugé, dans sa jurisprudence, que le principe d'égalité de traitement, consacré aux articles 20 et 21 de la Charte, constitue un principe général du droit de l'Union, qui exige que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale, à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié. Une différence de traitement est justifiée dès lors qu'elle est fondée sur un critère objectif et raisonnable, c'est-à-dire lorsqu'elle est en rapport avec un but légalement admissible poursuivi par la réglementation concernée, et que cette différence est proportionnée au but poursuivi par le traitement concerné (arrêt du 24 février 2022, *Glavna direktsia «Pozharna bezopasnost i zashtita na naselenieto»*, C-262/20, EU:C:2022:117, point 58 et jurisprudence citée). En ce qui concerne l'exigence tenant au caractère comparable des situations en présence aux fins de déterminer l'existence d'une violation du principe d'égalité de

traitement, la Cour a précisé, tout d'abord, que ce caractère comparable doit être apprécié non pas de manière globale et abstraite, mais de manière spécifique et concrète au regard de l'ensemble des éléments qui caractérisent ces situations, à la lumière notamment de l'objet et du but de la réglementation nationale qui institue la distinction concernée ainsi que, le cas échéant, des principes et objectifs du domaine dont relève cette réglementation nationale (arrêt du 24 février 2022, Glavna direktsia « Pozharna bezopasnost i zashtita na naselenieto », C-262/20, EU:C:2022:117, point 67). En ce qui concerne la justification d'une éventuelle différence de traitement, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, une différence de traitement est justifiée dès lors qu'elle est fondée sur un critère objectif et raisonnable, c'est-à-dire lorsqu'elle est en rapport avec un but légalement admissible poursuivi par la législation concernée, et que cette différence de traitement est proportionnée à ce but (arrêt du 24 février 2022, Glavna direktsia « Pozharna bezopasnost i zashtita na naselenieto », C-262/20, EU:C:2022:117, point 73 et jurisprudence citée).

4.4.5. Selon les explications relatives à la Charte, l'article 47 de la Charte correspond, dans son champ d'application, à la fois à l'article 13 de la CEDH et à l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH.

4.4.6. Dans sa jurisprudence, la Cour EDH a souligné à plusieurs reprises que l'article 13 de la Convention exige que les systèmes juridiques nationaux prévoient des recours effectifs – des recours permettant aux autorités compétentes de l'État de connaître du contenu d'un « grief défendable » fondé sur les dispositions de la CEDH (Cour EDH, 15 mai 2001, Z et autres c. Royaume-Uni, CE:ECHR:2001:0510JUD002939295, §108). L'objet de cet article est de fournir un moyen au travers duquel les justiciables puissent obtenir, au niveau national, le redressement des violations de leurs droits garantis par la CEDH, avant d'avoir à mettre en œuvre le mécanisme international de plainte devant la Cour EDH (Cour EDH, 26 octobre 2000, Kudła c. Pologne, CE:ECHR:2000:1026JUD003021096, § 152). La notion de « grief fondé » doit être entendue, non pas par rapport à sa prise en compte à la suite de l'exercice d'un recours, mais par le prisme de l'accessibilité au niveau national d'une voie de recours pour faire respecter le contenu essentiel des droits et libertés découlant de la CEDH, quelle que soit la forme sous laquelle ils ont été garantis dans l'ordre juridique national (Cour EDH., arrêt Rotaru v. Roumanie, du 4 mai 2000, CE:ECHR:2000:0504JUD002834195, § 67). Le droit à une décision motivée, quant à lui, sert en substance à mettre en œuvre le principe général consacré par la CEDH, qui protège les justiciables de l'arbitraire en leur montrant qu'ils ont été entendus, et oblige les juridictions à fonder leurs décisions sur des motifs objectifs (Cour EDH, 20 septembre 2011, Ullens de Schooten et Rezabek c. Belgique, CE:ECHR:2011:0920JUD000398907, §§ 54-59). Comme la Cour EDH l'a souvent relevé, la Convention est fondée sur les principes de la prééminence du droit et de la prévention de l'arbitraire (voir, entre autres, mutatis mutandis, Cour EDH, 19 octobre 2005, Roche c. Royaume-Uni, CE:ECHR:2005:1019JUD003255596, § 116). Dans le domaine judiciaire, les principes susmentionnés servent à renforcer la confiance du public dans un

système judiciaire objectif et transparent, qui est l'une des pierres angulaires d'une société démocratique (voir Cour EDH, 24 juillet 2008. Baydar c. Pays-Bas, CE:ECHR:2018:0424JUD005538514, § 39).

4.4.7. Conformément aux enseignements de la jurisprudence précitée de la Cour EDH et de la Cour, il convient tout d'abord d'apprécier la comparabilité des situations. L'objectif de la mesure nationale en cause est d'instaurer la responsabilité fiscale solidaire d'une autre entité* que l'assujetti à la TVA (article 193 de la directive TVA) ou d'une personne autre que l'assujetti à la TVA (article 205 de la directive TVA), c'est-à-dire d'un membre du conseil d'administration. Le fait d'être membre du conseil d'administration d'une personne morale est la caractéristique commune qui justifie de traiter ces entités de la même manière.

4.4.8. L'une des causes d'exonération (point 4.3.7. des motifs de la présente ordonnance) inclut un critère de différenciation – le nombre de créanciers. Un membre du conseil d'administration d'une personne morale ayant plus d'un créancier peut s'exonérer de la responsabilité pour les dettes de la société en déposant une demande de mise en faillite, alors qu'un membre du conseil d'administration d'une personne morale n'ayant qu'un seul créancier n'a pas la possibilité de déposer utilement une telle demande. En d'autres termes, le premier groupe de membres de conseils d'administration peut se protéger des créanciers dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité, tandis que le second groupe ne peut pas bénéficier d'une telle protection du fait de la procédure d'insolvabilité. Nous nous trouvons donc dans une situation où le législateur national a instauré une différenciation entre les membres de conseils d'administration, il s'agit donc d'une dérogation à l'égalité devant la loi.

Cela est confirmé par la pratique jurisprudentielle qui indique qu'il y a manifestement un traitement inégal des membres de conseils d'administration (tiers) selon le nombre de créanciers des sociétés qu'ils dirigent [OMISSIS] Il est également souligné que l'inégalité conduit à un affaiblissement de la fonction de garantie de la responsabilité des tiers. Cette façon de penser est lié à l'acceptation de cette responsabilité comme une responsabilité garantissant un risque (voir point 4.2. des motifs de la présente ordonnance).

Outre l'inégalité constatée, la jurisprudence tente de s'uniformiser en créant une nouvelle cause [d'exonération] en se fondant sur l'article 116 du code des impôts (puisque cette cause ne découle pas de cette disposition) qui impose au second groupe de membres de conseils d'administration (ceux dont la société n'a qu'un seul créancier) de déposer une demande de mise en faillite, malgré fait qu'une telle demande est clairement infondée et qu'une telle action présente les

* Ndt : la juridiction de renvoi utilise le terme « podmiot » (entité) en ce qui concerne l'article 193 et le terme « osoba » (personne) en ce qui concerne l'article 205. Dans ces deux articles de la directive TVA, c'est le terme « osoba »/« personne » qui est utilisé dans les versions en langues polonaise et française.

caractéristiques d'une interprétation *contra legem* (point 4.3. des motifs de la présente ordonnance).

La juridiction de céans est consciente qu'une différenciation entre des entités juridiques qui présentent une caractéristique essentielle commune est admissible (elle ne viole pas le principe d'égalité), mais à la condition *sine qua non* que la justification de cette différenciation soit clairement formulée. En l'espèce, il faudrait considérer que cette différenciation est justifiée par l'objectif de la disposition, à savoir l'imposition de cette personne sur une base aussi large que possible, et si tel est le cas, il est difficile de considérer qu'elle satisfait à l'exigence de proportionnalité (voir point 4.2. des motifs de la présente ordonnance).

Un administrateur d'une personne morale ayant plusieurs créanciers peut se protéger de la responsabilité solidaire en déposant une demande de mise en faillite au moment de l'insolvabilité. Ainsi, en accomplissant des actes de diligence, en engageant une procédure de protection contre les créanciers, il peut se libérer de cette responsabilité solidaire puisque le créancier – Trésor public – n'est pas un créancier privilégié. L'administrateur d'une personne morale ayant un seul créancier qui, malgré des actes de diligence, ne peut pas s'exonérer de cette responsabilité - en l'absence de base légale en droit de l'insolvabilité. – se trouve dans une situation de net désavantage. La pratique jurisprudentielle qui, en vertu de l'article 116 du code des impôts, l'oblige à déposer une telle demande de mise en faillite, ne modifie pas sa situation juridique. Cela met plutôt en évidence l'inégalité créée par le législateur et témoigne d'une conception de cette cause d'exonération comme n'étant qu'une cause apparente, alors que sa substance est fortement corrélée au régime du droit de l'insolvabilité. Ce qui précède accroît le sentiment d'injustice pour un tel membre de conseil d'administration, puisque la prétendue possibilité de présenter une telle demande exclut l'application de la condition selon laquelle l'absence de présentation de cette demande ne lui est pas imputable, ce qui semble évident – il est difficile d'accuser un membre du conseil d'administration d'avoir manqué de diligence dans une telle situation.

4.4.9. En conclusion, la juridiction de céans éprouve des doutes légitimes quant à la question de savoir si la conception de la mesure nationale, telle que présentée, qui prévoit la responsabilité d'un membre du conseil d'administration pour les dettes d'un assujetti à la TVA en créant les causes d'exonération susmentionnées n'excède pas la marge d'appréciation [laissée aux États membres] en allant au-delà de l'objectif de l'article 273 de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 325 TFUE, et les articles 193 et 205 de la directive TVA. 205 de la directive TVA, portant ainsi atteinte au principe d'égalité devant la loi (articles 20 et 21 de la Charte), ainsi qu'au droit à un recours effectif (article 47 de la Charte) dans une situation où le requérant ne dispose d'aucun moyen effectif de protéger son droit de propriété (voir première et deuxième questions préjudicielles – points 4.2. et 4.3. des motifs de la présente ordonnance).

[OMISSIS]