

Cauza C-709/22**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

17 noiembrie 2022

Instanța de trimitere:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

22 septembrie 2022

Reclamant:

Syndyk Masy Upadłości A

Pârât:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Obiectul procedurii principale

Refuzul autorității fiscale de a permite lichidatorului judiciar să transfere fondurile existente în contul de TVA al persoanei impozabile (mecanism de plată defalcată)

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Conformitatea cu dreptul Uniunii a reglementării și a practicii naționale privind transferul fondurilor deținute în contul de TVA al persoanei impozabile (mecanism de plată defalcată) în contextul legislației privind insolvența; articolul 267 TFUE.

Întrebările preliminare

1. Dispozițiile Deciziei de punere în aplicare (UE) 2019/310 a Consiliului din 18 februarie 2019 prin care Polonia este autorizată să aplice o măsură specială de derogare de la articolul 226 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO UE din 22.02.2019, L 51,

p. 19 și următoarele; denumită în continuare „Decizia 2019/310 a Consiliului”); dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO UE din 11.12.2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 120; denumită în continuare „Directiva 112”), în special articolele 395 și 273, precum și principiile proporționalității și neutralității trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării și practicii naționale care, în împrejurările din speță, nu permit lichidatorului judiciar să transfere fondurile deținute în contul de TVA al persoanei impozabile (mecanism de plată defalcată) într-un cont bancar indicat de acesta?

2. Articolul 17 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (2007/C 303/01; JO UE din 14.12.2007, L 303, p. 1 și următoarele; denumită în continuare carta) - dreptul de proprietate - coroborat cu articolul 51 alineatul (1) din cartă și cu articolul 52 alineatul (1) din cartă, trebuie interpretat în sensul că se opune dispoziției naționale și practicii naționale care, în împrejurările din speță, nepermițând lichidatorului judiciar să autorizeze transferul fondurilor deținute în contul de TVA al persoanei impozabile (mecanism de plată defalcată), conduc, în consecință, la înghețarea mijloacelor financiare ce reprezintă proprietate a persoanei impozabile aflate în faliment din contul de TVA menționat anterior și, în consecință, împiedică astfel lichidatorul judiciar să își îndeplinească atribuțiile în cursul procedurii de faliment?

3. Principiul statului de drept care decurge din articolul 2 din Tratatul privind Uniunea Europeană (Dz. U. din 2007, nr. 90, poziția 864/30; în continuare: TUE) și principiul securității juridice care decurge din acesta, principiul cooperării loiale care decurge din articolul 4 alineatul (3) TUE și principiul bunei administrări care decurge din articolul 41 alineatul (1) din cartă, având în vedere contextul și obiectivele Deciziei 2019/310 a Consiliului, precum și dispozițiile Directivei 112, trebuie interpretate în sensul că se opun practicii naționale care, nepermițând lichidatorului judiciar să autorizeze transferul fondurilor deținute în contul de TVA al persoanei impozabile (mecanism de plată defalcată), duce la zădărnicierea obiectivelor procedurii de insolvență definite de instanța de insolvență ca fiind de competența Poloniei în sensul articolului 3 alineatul (1) din Regulamentul (UE) 2015/848 al Parlamentului European și al Consiliului din 20 mai 2015 privind procedurile de insolvență (reformare; Jurnalul Oficial al Uniunii Europene din 5.06.2015, L 141, p. 19) și, în consecință, conduce la o situație în urma căreia, prin aplicarea unei măsuri naționale inadecvate, există o privilegiere a Trezoreriei Statului în calitate de creditor în detrimentul tuturor creditorilor?

Dispoziții de drept al Uniunii invocate

TUE: articolul 2, articolul 4 alineatul (3), articolul 6 alineatul (1)

Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”): articolul 6 paragraful 3, articolul 17 alineatul (1), articolul 41 alineatul (1), articolul 51 alineatul (1), articolul 52 alineatul (1)

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”): considerentul (4), articolul 273, articolul 395 alineatul (1)

Decizia de punere în aplicare (UE) 2019/310 a Consiliului din 18 februarie 2019 prin care Polonia este autorizată să aplice o măsură specială de derogare de la articolul 226 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Decizia 2019/310”): considerentele: (4), (7), (11), (12), articolele 1, 3

Regulamentul (UE) 2015/848 al Parlamentului European și al Consiliului din 20 mai 2015 privind procedurile de insolvență (reformare): considerente: (3)-(5), articolul 3 alineatul (1)

Dispoziții naționale invocate

Ustawa o podatku od towarów i usług [Legea privind taxa pe valoarea adăugată] din 11.03.2004 (Dz. U. din 2021, poziția 685, cu modificările ulterioare; denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”)

Articolul 106e alineatul (1) punctul 18a: Pentru facturile în care suma totală datorată depășește 15 000 PLN sau echivalentul acesteia exprimat în monedă străină, care se referă la o livrare către o persoană impozabilă de bunuri sau prestare de servicii menționate în anexa 15 la lege, factura va include cuvintele „mecanism de plată defalcată” [...];

- Articolul 108a alineatul (1): Persoanele impozabile care au primit o factură în care se indică valoarea taxei pot utiliza mecanismul de plată defalcată atunci când plătesc suma datorată în baza facturii respective;

- Articolul 108a alineatul (1a): Atunci când efectuează plăți pentru bunurile sau serviciile achiziționate, menționate în anexa nr. 15 la lege, documentate printr-o factură în care suma totală datorată depășește suma de 15 000 PLN sau echivalentul acesteia exprimat în monedă străină, persoanele impozabile sunt obligate să aplice mecanismul de plată defalcată. [...];

- Articolul 108a alineatul (2): Aplicarea mecanismului de plată defalcată constă în aceea că: 1) plata sumei corespunzătoare totalului sau unei părți din valoarea taxei rezultate dintr-o factură primită se efectuează într-un cont de TVA; 2) plata totalului sau a unei părți din suma corespunzătoare valorii nete a vânzării rezultate dintr-o factură primită se efectuează într-un cont bancar sau într-un cont la o cooperativă de economii și credit pentru care este ținut un cont de TVA sau se decontează prin alte mijloace;

- Articolul 108b alineatul (1): La cererea persoanei impozabile, șeful administrației fiscale își dă, prin decizie, acordul pentru transferarea fondurilor acumulate în contul de TVA indicat de persoana impozabilă în contul bancar sau în contul de la o cooperativă de economii și credit indicat de acesta, pentru care este ținut contul de TVA;

- Articolul 108b alineatul (2): Persoana impozabilă precizează în cerere suma fondurilor acumulate în contul de TVA care urmează să fie transferată;

- Articolul 108b alineatul (3): Șeful administrației fiscale emite decizia în termen de 60 de zile de la primirea cererii. În decizie, șeful administrației fiscale precizează suma fondurilor care urmează să fie transferată;

- Articolul 108b alineatul (5) punctul (1): Șeful administrației fiscale refuză, prin intermediul unei decizii, să își dea acordul pentru transferarea fondurilor acumulate în contul de TVA în cazul în care persoana impozabilă are restanțe la plata impozitelor și creanțelor menționate la articolul 62b alineatul (2) punctul 2 litera (a) din Legea din 29 august 1997 - Legea bancară - în cuantumul corespunzător acestor restanțe împreună cu dobânda de întârziere, [...];

- Articolul 108e: Persoanele impozabile care livrează bunurile sau serviciile menționate în anexa nr. 15 la lege precum și persoanele impozabile care achiziționează aceste bunuri sau servicii sunt obligate să dețină un cont de decontare menționat la articolul 49, secțiunea 1, punctul 1 din Legea din 29 august 1997 - Legea bancară, sau un cont nominal deschis într-o cooperativă de economii și credit, deschis în legătură cu activitatea comercială desfășurată, în moneda poloneză;

Ustawa Prawo bankowe [Legea bancară] din 29.08.1997 (Dz. U. din 2020, poziția 1896, cu modificările ulterioare; denumită în continuare „Legea bancară”)

- Articolul 62a alineatul (1): Pentru contul de decontare, banca administrează un cont de TVA;

- Articolul 62b alineatul (2) punctul 2 litera (a): Contul de TVA poate fi debitat numai în scopul plății în contul administrației fiscale a: (-) taxei pe valoarea adăugată [...]; (-) impozitului pe profitul persoanelor juridice [...]; (-) impozitului pe venitul persoanelor fizice [...]; (-) accizelor [...]; (-) taxelor vamale [...];

- Articolul 62d alineatul (1) punctul 1: Fondurile colectate într-un cont de TVA nu pot fi sechestrate pe baza unui titlu executoriu judiciar sau administrativ referitor la executarea sau garantarea creanțelor, altele decât cele enumerate la articolul 62b alineatul (2) punctul 2;

Ustawa Prawo upadłościowe [Legea privind insolvența], din 28.02.2003 (Dz. U. din 2020, poziția 1228, cu modificările ulterioare; denumită în continuare „Legea privind insolvența”)

- Articolul 342 alineatul (1) punctul 2: Creanțele care fac obiectul acoperirii din fondurile masei credale se împart în următoarele categorii - categoria a doua - alte creanțe, dacă nu fac obiectul acoperirii în alte categorii, în special impozite și alte datorii publice și alte creanțe din contribuții de asigurări sociale;

- Articolul 343 alineatul (1): Din masa credală se acoperă în primul rând costurile procedurii și, dacă fondurile masei credale sunt suficiente - și alte obligații ale masei credale, [...];

Prezentarea situației de fapt și a procedurii, precum și argumentele esențiale ale părților

- 1 Lichidatorul judiciar a solicitat autorității fiscale de primă instanță să transfere fondurile acumulate în contul de TVA al persoanei impozabile aflate în faliment în contul masei credale. Acesta a precizat că fondurile urmau să fie transferate în contul municipalității pentru plata impozitului pe imobile.
- 2 Lichidatorul judiciar a precizat că de la data declarării falimentului societatea nu are datorii restante către Trezoreria Statului. Fondurile din contul de TVA au fost acumulate în timpul procedurii de faliment. Este necontestat faptul că creanțele raportate de o altă autoritate fiscală se referă la starea anterioară declarării falimentului și au fost incluse în lista creanțelor. Toate creanțele datorate autorităților de drept public sunt plătite, conform legii, în cadrul celei de-a doua categorii de creanțe, alături de alte creanțe care nu sunt de drept public. Prin urmare, autoritățile de drept public sunt tratate ca fiind egale cu ceilalți creditori ai persoanei impozabile aflate în faliment. În ceea ce privește satisfacerea creditorilor societății aflate în faliment, dispozițiile Legii privind insolvența sunt *lex specialis* în raport cu dispozițiile Legii privind TVA-ul și ale Legii bancare. Astfel, în cazul falimentului, nu există posibilitatea de satisfacere, cumva, „automată” a autorității fiscale în cadrul unui cont separat de TVA în cazul în care persoana impozabilă are restante. Prin urmare, fondurile acumulate în contul de TVA sunt proprietatea persoanei impozabile. În absența unor premise negative, și anume a restanțelor la plata impozitelor și taxelor menționate la articolul 62b alineatul (2) punctul 2 litera (a) din Legea bancară, a fost indicat caracterul rezonabil al cererii.
- 3 Autoritatea fiscală de primă instanță a refuzat să dea acordul menționat mai sus. Acesta a făcut referire la conținutul articolului 108b alineatele (1) și (5) din Legea privind TVA-ul și al articolului 62b alineatul (2) litera (a) din Legea bancară și a subliniat că, întrucât la data deciziei societatea în faliment avea restante la plata TVA și a impozitului pe venitul persoanelor fizice, iar aceste restante sunt mai mari decât suma solicitată de lichidatorul judiciar pentru a fi transferată în contul bancar, condiția prealabilă prevăzută la articolul 108b alineatul (5) punctul 1 din Legea privind TVA-ul a fost îndeplinită, iar refuzul privind transferul fondurilor este justificat. Potrivit acestei autorități, legiuitorul a specificat scopul în care pot fi utilizate fondurile acumulate în contul de TVA. Declararea falimentului nu

afectează statutul fiscal al persoanei impozabile, deoarece societatea aflată în faliment rămâne în continuare persoană impozabilă. Diferența constă în faptul că acțiunile în numele acesteia sunt întreprinse și realizate de lichidatorul judiciar. Legea privind TVA constituie o reglementare specială în raport cu reglementarea generală a Legii privind insolvența.

- 4 Autoritatea de apel a menținut decizia autorității fiscale de primă instanță și a fost de acord cu argumentele acesteia. Aceasta a subliniat că, deși fondurile acumulate în contul de TVA sunt proprietatea persoanei impozabile, una dintre condițiile prealabile pentru a refuza acordul în cauză este faptul că persoana impozabilă are restanțe la plata impozitelor. Suma fondurilor acumulate în contul de TVA reprezintă, de fapt, valoarea taxei rezultate din facturile achitate de parteneri. Prin urmare, această sumă și aceste fonduri nu pot fi tratate în același mod ca o plată excedentară pe care autoritatea o poate lua în considerare pentru acoperirea datoriilor.
- 5 În cererea sa adresată Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu [Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Wrocław, Polonia] reclamantul a solicitat anularea deciziei autorității de apel.

Motivele trimiterii preliminare

Motivele pentru prima întrebare

- 6 Îndoielile instanței se referă la corectitudinea introducerii și la limitele de aplicare a unei măsuri naționale, așa cum este mecanismul de plată defalcată, care a fost luată pentru a combate fraudele în materie de TVA.
- 7 Mecanismul de plată defalcată a fost reglementat în sistemul juridic polonez prin dispozițiile Legii privind TVA-ul și ale Legii bancare. Adoptarea sa în formă obligatorie se bazează pe dispozițiile Deciziei 2019/310. Acest mecanism introduce necesitatea de a separa plata sumei TVA datorate de cea a bazei impozabile datorate. În cazul în care un furnizor sau prestator de servicii intră sub incidența dispozițiilor privind plata defalcată, acesta trebuie să dețină, pe lângă contul său bancar obișnuit, un cont de TVA separat, blocat. Acest cont separat poate fi utilizat doar pentru colectarea TVA de la clienți și pentru plata TVA către furnizori/prestatori de servicii, precum și pentru plata altor datorii publice, dar numai către Trezorerie. În acest caz, cumpărătorul plătește baza impozabilă furnizorului/prestatorului de servicii, de obicei într-un cont bancar obișnuit, în timp ce TVA-ul datorat pentru livrare este plătit în contul de TVA, blocat. Această metodă de plată este rezultatul exclusiv al voinței persoanei care efectuează plata și nu are loc în mod automat. Eliberarea fondurilor deținute în contul de TVA al persoanei impozabile necesită aprobarea autorității fiscale. Legislația națională prevede, de asemenea, condițiile și termenul în care se poate refuza eliberarea acestor sume de bani.

- 8 Atunci când a solicitat derogare de la articolul 226 din Directiva TVA, Polonia a indicat că un mecanism obligatoriu de plată defalcată ar elimina fraudă în materie de TVA, iar Comisia a fost de acord cu acest punct de vedere și a considerat că măsura este proporțională cu obiectivul de combatere a evaziunii fiscale.
- 9 Derogarea a fost acordată temporar, până la 28.02.2022, prin Decizia 2019/310. Din formularea articolului 1 din decizie reiese clar că derogarea se referă la articolul 226 din Directiva TVA. Prin urmare, este vorba despre introducerea unei cerințe specifice pe factură, și anume precizare „mecanism de plată defalcată”. Acest lucru este reflectat în formularea articolului 106e alineatul (1) punctul 18a din Legea privind TVA-ul.
- 10 La rândul său, articolul 206 din Directiva TVA prevede că orice persoană impozabilă obligată la plata TVA are obligația de a plăti valoarea netă a TVA cu ocazia depunerii declarației privind TVA prevăzute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.
- 11 Prima îndoială a instanței se exprimă prin întrebarea dacă măsura națională adoptată nu constituie o abatere de la articolul 206 din Directiva TVA și, prin urmare, nu necesită notificare corespunzătoare în temeiul articolului 395 din Directiva TVA. Acest lucru este important în măsura în care lipsa notificării constituie viciu de procedură și, în consecință, face ca reglementările să nu fie aplicabile particularilor (a se vedea Hotărârea Curții din 04.02.2016, Procedura penală împotriva lui Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, punctul 67).
- 12 Din formularea articolului 206 din Directiva TVA rezultă că o persoană impozabilă este obligată să plătească TVA nu după fiecare operațiune impozabilă, ci la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. În consecință, valoarea netă a TVA menționată în prima teză a dispoziției respective se obține prin însumarea taxei datorate pentru toate operațiunile impozabile efectuate ulterior în cursul exercițiului financiar, din care se deduce taxa plătită pentru toate operațiunile efectuate anterior în cursul aceleiași perioade. Astfel, plățile primite anterior de la parteneri ar trebui să fie la libera dispoziție a contribuabilului. Acest lucru nu este valabil și în cazul contului de TVA. Fondurile sunt blocate, iar acest lucru se face înainte ca obligația de plată a TVA să se ridice la nivelul maxim în acest caz, din cauza tuturor sumelor de TVA plătite cu acest titlu. Pe de altă parte, pentru a utiliza fondurile proprii în alt scop decât plata obligațiilor de drept public menționate, întreprinzătorul are nevoie de acordul entității de drept public, pentru acordarea căruia termenul este de 60 de zile, chiar dacă nu există restanțe de drept public. Este adevărat că posibilitatea, prevăzută la articolul 206 teza a doua din Directiva TVA, de a colecta plăți anticipate permite să se solicite plata prealabilă a unei părți din valoarea netă a TVA calculată pentru întregul exercițiu financiar. Într-adevăr, termenul „plată anticipată” implică o plată parțială a unei sume care va fi datorată ulterior, adică valoarea netă a TVA calculată pentru întregul exercițiu financiar. Cu toate acestea, este dificil de considerat că suma TVA plătită furnizorului pentru o singură tranzacție de către cumpărător constituie plata

- anticipată menționată anterior (a se vedea Hotărârea Curții din 9.09.2021, G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, punctul 33 și Concluziile avocatului general H. Saugmandsgaard Øe din 18.03.2021 în această cauză, EU:C:2021:222, punctele 111 și 112).
- 13 Cu toate acestea, nici Polonia și nici Comisia nu au indicat că derogarea se aplică și articolului 206 din Directiva TVA.
 - 14 Astfel, mecanismul de plată defalcată poate fi calificat drept așa-numitele alte obligații pe care statele membre le consideră necesare pentru a preveni fraudă fiscală în sensul articolului 273 din Directiva TVA. Articolul 273 din Directiva TVA oferă statelor membre libertatea de a alege măsurile pe care le pot adopta, printre altele, pentru a preveni fraudă. Cu toate acestea, acestea trebuie să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor generale ale acestuia, în special a principiului proporționalității și a principiului neutralității fiscale (Hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene): 17.05.2018, Vamos, C-566/16, EU:C:2018:321, punctul 41; 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 35; 8.05.2019, RO.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctele 38, 39).
 - 15 Evaziunea sau sustragerea de la plata impozitelor face parte integrantă din sistemul comun de TVA, prin urmare, lupta împotriva acesteia a devenit un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA (printre altele Hotărârea Curții din 21.05.2021, „ALTI” OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Statele membre au posibilitatea de a introduce măsuri naționale specifice în sistemul lor juridic pentru a atinge, printre altele, un astfel de obiectiv. Cu toate acestea, măsurile adoptate în acest sens nu trebuie să depășească ceea ce este neapărat necesar pentru a le realiza. În conformitate cu principiul proporționalității, statele membre trebuie să aplice măsuri care, permițându-le să atingă în mod eficient obiectivul urmărit, pun cel mai puțin în pericol obiectivele și principiile care decurg din dispozițiile corespunzătoare ale dreptului Uniunii (a se vedea Hotărârea Curții din: 18.12.1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, punctul 46; 27.09.2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 52). Astfel, deși este legitim ca măsurile statelor membre să urmărească o protecție cât mai eficientă a drepturilor trezoreriei statului, acestea nu ar trebui să depășească ceea ce este neapărat necesar pentru a atinge acest obiectiv (a se vedea Hotărârea amintită mai sus a Curții în cauza Molenheide și alții, EU:C:1997:623, punctul 47 și Hotărârea Curții din 11.05.2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 30). În special, aceste măsuri nu trebuie să fie utilizate într-un mod care să afecteze neutralitatea TVA-ului (a se vedea Hotărârile Curții din: 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 50; 21.03.2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52; 21.06.2012, Mahageben, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 57).
 - 16 Mecanismul de plată defalcată este un experiment ce are ca scop combaterea fraudei în materie de TVA. La 29.04.2021, Polonia a prezentat raportul solicitat

privind impactul general al măsurii asupra nivelului de fraudă în materie de TVA și asupra persoanelor impozabile în cauză [considerentul (12) și articolul 2 din Decizia 2019/310 a Consiliului], al cărui conținut nu este cunoscut instanței. Decizia de punere în aplicare (UE) 2022/559 a Consiliului din 5 aprilie 2022 de modificare a Deciziei de punere în aplicare (UE) 2019/310 în ceea ce privește autorizarea acordată Poloniei de a continua să aplice măsura specială de derogare de la articolul 226 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2022, L 108, p. 51) a prelungit aplicarea măsurii naționale menționate mai sus până la 28.02.2025.

- 17 Nu reiese clar din niciunul dintre documentele prezentate Comisiei, aflate la dispoziția instanței, că Polonia a prezentat un raport privind efectele mecanismului de plată defalcată în cadrul legislației privind insolvența. Acest lucru este esențial, deoarece această măsură poate avea consecințe negative în ceea ce privește nerealizarea principalelor obiective ale procedurii de insolvență, și anume un impact sistemic și real asupra entităților aflate în faliment (persoane impozabile în scopuri de TVA) și a creditorilor acestora și favorizarea Trezoreriei în detrimentul tuturor creditorilor.
- 18 Instanța are îndoieli întemeiate cu privire la faptul dacă măsura menționată și practica asociată de aplicare a acesteia nu depășesc obiectivul de combatere a fraudei în materie de TVA, obiectiv care rezultă atât din formularea articolelor 273 și 395 din Directiva TVA, cât și din Decizia 2019/310.
- 19 Curtea, în Hotărârea sa din 11.07.1988, Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd, 138 și 139/86, EU:C:1988:383, a constatat că termenul de evaziune fiscală include și fraudă fiscală. Aceasta include, la rândul său, un element de intenționalitate (punctul 21 din hotărâre). Frauda fiscală este o practică prin care un contribuabil încearcă să se sustragă obligațiilor sale legale prin mijloace frauduloase. Aceasta implică o încălcare directă și deliberată a legislației fiscale prin sustragerea frauduloasă de la stabilirea sau plata unei părți sau a întregului impozit. În contextul TVA, comportamentul contribuabilului vizează evaziunea fiscală care încalcă în mod direct și deschis legislația fiscală aplicabilă. Aceasta include comportamente cum ar fi, de exemplu, nedeclararea obiectului impozitării și, prin urmare, nedeclararea TVA-ului, aplicarea unor cote reduse, neplata deliberată a TVA-ului, emiterea de facturi false etc. (a se vedea, printre altele, Hotărârea Curții din 7.12.2010, Procedură penală împotriva lui R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 49 și jurisprudența citată în aceasta).
- 20 Este discutabil dacă obținerea acordului în discuție din partea autorității fiscale se încadrează în limitele scopului indicat. O astfel de soluție restricționează *de facto* întreprinzătorul în ceea ce privește dispunerea de fondurile sale, obligând chiar ca fondurile obținute din TVA să fie alocate pentru [acoperirea] obligațiilor de drept public alese de legiuitor chiar înainte de apariția obligației de plată a TVA.
- 21 Aici apare o îndoială esențială, și anume situația unui plătitor de TVA aflat în faliment și dispunerea de către lichidatorul judiciar de fondurile din contul de

TVA al întreprinzătorului aflat în faliment. Masa credală include activele aparținând persoanei impozabile aflate în faliment la data declarării falimentului și cele dobândite de acesta în timpul procedurii de faliment, cu unele excepții. Printre aceste excepții nu sunt incluse fondurile acumulate în contul de TVA, astfel încât acestea ar trebui să intre în masa credală. Autoritatea fiscală a refuzat să restituie fondurile acumulate în contul de TVA al persoanei impozabile din cauza existenței unor restanțe fiscale (acumulate înainte de faliment) către autoritatea fiscală (sub formă de TVA și de impozit pe venit). Cu toate acestea, restanțele menționate mai sus au fost incluse în lista de creanțe. Importanța listei de creanțe se manifestă prin faptul că aceasta îi legitimează pe creditorii ale căror creanțe au fost incluse în aceasta să participe la procedura de faliment și să fie satisfăcuți în urma distribuirii fondurilor din masa credală, împreună cu alți creditori. Pe de altă parte, după încheierea sau clasarea procedurii, extrasul din lista de creanțe reprezintă titlu executoriu împotriva debitorului. Lichidatorul judiciar a subliniat faptul că persoana impozabilă în faliment nu avea alte restanțe la plata TVA (apărute în timpul lichidării) și că fondurile erau necesare pentru a plăti impozitul pe imobile curent către bugetul local.

- 22 Este dificil de considerat că refuzul de a elibera fondurile din TVA lichidatorului judiciar care acționează sub supravegherea judecătorului sindic, care își exercită competențele în conformitate cu dispozițiile Legii privind insolvența, are ca scop combaterea fraudei în materie de TVA.
- 23 În plus, principiul proporționalității indică faptul că, atunci când există posibilitatea de a alege între mai multe soluții adecvate, trebuie aplicată cea mai puțin severă, iar inconvenientele care rezultă nu trebuie să fie excesive în raport cu obiectivele urmărite (Hotărârea Curții din 12.07.2001, Jippes și alții, C-189/01, EU:C:2001:420, punctul 81). Refuzul acordului menționat mai sus poate părea excesiv. În primul rând, restanțele în cauză nu pot fi tratate în mod identic cu restanțele care fac obiectul executării silite, deoarece sunt incluse în lista de creanțe. În al doilea rând, în absența restanțelor la plata TVA-ului, lichidatorul judiciar este privat de posibilitatea de a utiliza aceste fonduri pentru a plăti creditorii.
- 24 Curtea a precizat deja că, deși statele membre dispun de o anumită marjă de manevră în ceea ce privește stabilirea normelor de rambursare a TVA-ului excedentar, aceste norme nu trebuie să încalce principiul neutralității fiscale prin transferarea totală sau parțială a sarcinii achitării acestei taxe către persoana impozabilă. În special, aceste condiții trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze, în împrejurări adecvate, întreaga creanță rezultată din acest surplus de TVA, ceea ce înseamnă că rambursarea trebuie să se facă într-un termen rezonabil, printr-o plată în numerar sau într-o manieră echivalentă și, în orice caz, modalitatea de rambursare stabilită nu trebuie să implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă (Hotărârile Curții din: 6.07.2017, Glencore Agriculture Hungary, C 254/16, EU:C:2017:522, punctul 20 și jurisprudența citată; 12.05.2021, technoRent International și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctele 37, 38 și jurisprudența citată). Întrucât persoana impozabilă în faliment

nu desfășoară efectiv activități economice și, prin urmare, nu generează posibilitatea unei obligații de plată a TVA, iar lichidatorul judiciar indică faptul că societatea aflată în faliment nu are restanțe curente la plata TVA după declararea falimentului, se pune întrebarea dacă blocarea fondurilor în contul de TVA nu încalcă principiul neutralității TVA.

Motivele pentru a doua întrebare

- 25 Instanța are îndoieli cu privire la încălcarea dreptului de proprietate prevăzut în textul articolului 17 alineatul (1) din cartă.
- 26 Este de necontestat faptul că fondurile acumulate în contul de TVA sunt proprietatea persoanei impozabile, inclusiv a persoanei impozabile aflate în faliment (ca element al masei credale). Blocarea acestor fonduri constituie o limitare în ceea ce privește utilizarea lor. Persoana impozabilă, ca și lichidatorul judiciar, trebuie să obțină acordul autorității fiscale pentru a le transfera în alte scopuri (inclusiv pentru plata impozitelor către alți creditori publici în temeiul legii). Refuzul acordului intervine automat în situația în care există restanțe fiscale. Cu toate acestea, un astfel de refuz nu mai este neapărat automat în situația în care aceste creanțe sunt incluse în lista creanțelor și, prin urmare, așteaptă să fie executate în cursul procedurii de faliment. Interpretarea este la latitudinea autorității fiscale. Cu toate acestea, în cazul unui refuz al acordului, este evident dublul avantaj financiar pe care îl obține Trezoreria, adică, pe de o parte, își declară creanțele pe lista de creanțe și, pe de altă parte, blochează numerarul din contul de TVA din același motiv. Acest blocaj conduce la o situație în care lichidatorul judiciar nu poate utiliza aceste fonduri pentru a satisface toți creditorii (inclusiv Trezoreria) în cursul procedurii de faliment sub supravegherea judecătorului sindic. Ca și în cazul de față, este posibil ca persoana impozabilă să nu aibă datorii curente din afacerea sa (care este administrată de lichidatorul judiciar în numele său), dar poate avea datorii din alte titluri care nu ar ajunge la Trezoreria Statului, de exemplu, impozitul pe imobile (bugetul administrației locale). Administrația fiscală nu poate executa ea însăși contul bancar menționat mai sus, deoarece, în cursul procedurii de faliment, toate procedurile de executare silită, în temeiul dispozițiilor Legii privind insolvența, sunt întrerupte de drept (inclusiv cele referitoare la TVA). Reglementarea Legii privind TVA afectează îndeplinirea sarcinilor de către lichidatorul judiciar, deoarece, contrar dispozițiilor Legii privind insolvența, aceasta decide ce decizii trebuie luate de către lichidatorul judiciar în legătură cu fondurile menționate mai sus, care aparțin persoanei impozabile și care, conform legii, ar trebui să intre în masa credală. Trebuie subliniat faptul că nici judecătorul sindic nu are posibilitatea de a acționa în acest sens. Fondurile blocate în contul de TVA (în absența altor fonduri ale societății aflate în faliment) și netransferate către lichidatorul judiciar pot duce la clasarea procedurii de faliment și la satisfacerea efectivă doar a Trezoreriei Statului, în detrimentul celorlalți creditori, odată cu lipsa posibilității de a lichida întreprinderea persoanei impozabile aflate în faliment. Pe de altă parte, în cazul în care persoana impozabilă aflată în faliment deține active financiare care permit satisfacerea tuturor creditorilor săi, excluderea acestor fonduri din masa credală

poate duce la o situație în care nu există nimeni căruia acestea să-i fie date atunci când întreprinderea este lichidată. Iar persoana impozabilă însăși va fi ștearsă din registru printr-o decizie a instanței de faliment. Acest lucru va avea ca rezultat o creștere nejustificată a veniturilor la Trezoreria Statului.

- 27 În dreptul Uniunii, dreptul de proprietate este protejat, în special, de articolul 17 din cartă. În conformitate cu articolul 51 alineatul (1) din cartă, aceasta se aplică statelor membre în măsura în care acestea aplică dreptul Uniunii. Acest lucru se aplică, fără îndoială, cazurilor referitoare la TVA (a se vedea Hotărârea Curții din 26.02.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 25 și următoarele). În conformitate cu articolul 52 alineatul (3) din cartă, în măsura în care aceasta conține drepturi care corespund celor garantate de Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, încheiată la Roma la 4 noiembrie 1950 (CEDO), sensul și domeniul de aplicare al acestora sunt aceleași cu cele conferite de convenția menționată. În ceea ce privește articolul 17 din cartă, conform explicațiilor din cartă, acesta corespunde articolului 1 din Protocolul nr. 1 la CEDO. În consecință, articolul 17 din cartă trebuie interpretat în lumina jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului (Curtea EDO) cu privire la această din urmă dispoziție ca un prag minim de protecție (a se vedea Hotărârea Curții din 21.05.2019, Comisia împotriva Ungariei, C-235/17, EU:C:2019:432, punctul 72). Conceptul de „proprietate” menționat la articolul 17 alineatul (1) are un înțeles independent care nu se limitează la proprietatea asupra unor bunuri tangibile, iar anumite alte drepturi și interese care constituie active pot fi, de asemenea, considerate „drepturi de proprietate” (Hotărârea Curții EDO din 22.06.2004, Broniewski împotriva Poloniei, nr. 31443/96, § 129). În anumite circumstanțe, noțiunea de „proprietate” poate include activele, inclusiv creanțele (a se vedea Hotărârea Curții EDO din 28.09.2004, Kopecký împotriva Slovaciei, nr. 44912/98, § 35). În ceea ce privește TVA, în Hotărârea Curții EDO din 22.01.2009, Bulves împotriva Bulgariei, Cererea nr. 3991/03, § 57, s-a considerat că dreptul societății reclamante de a deduce impozitul calculat constituia cel puțin o „așteptare legitimă” de a obține beneficiul efectiv al unui drept de proprietate care constituie „proprietate” în sensul primei teze a articolului 1 din Protocolul nr. 1 (a se vedea *mutatis mutandis* hotărârile Curții EDO din: 29.11.1991, Pine Valley Developments Ltd și alții împotriva Irlandei, § 51; 16.04.2002, Dangeville împotriva Franței, nr. 36677/97, § 48; 22.07.2003, Cabinet Diot și SA Gras Savoye împotriva Franței, nr. 49217/99 și 49218/99, § 26; 25.04.2007, Aon Conseil și Courtage SA și Christian de Clarens SA împotriva Franței, nr. 70160/01, § 45 și Hotărârea Curții EDO din 23.05.2007, Interspav împotriva Ucrainei, nr. 803/02, § 30-32). Astfel, dreptul de deducere a TVA este o așteptare legitimă din sfera dreptului de proprietate, protejat în temeiul articolului 17 din cartă. Nu există niciun dubiu că fondurile deținute într-un cont separat de TVA constituie un bun în sensul articolului 17 alineatul (1) din cartă și că fac obiectul protecției în temeiul acestei dispoziții.
- 28 Eficacitatea autorității publice se confruntă cu bariera insurmontabilă a drepturilor fundamentale ale cetățenilor, ale căror limitări, în temeiul articolului 52 alineatul (1) din cartă, nu pot fi introduse decât prin lege și cu respectarea esenței acestora,

atunci când sunt necesare și răspund în mod real unor obiective de interes general recunoscute de Uniune sau necesității de a proteja drepturile și libertățile altora (a se vedea Hotărârea Curții din 15.02.2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punctul 50). Prin urmare, este vorba de un echilibru dificil între ordinea publică și libertatea de a poseda. Într-adevăr, această „lege” ar trebui să fie suficient de accesibilă și previzibilă, adică să fie formulată într-un mod precis, astfel încât un individ să fie capabil - fără a avea nevoie de consiliere profesională - să își adapteze comportamentul; să prevadă consecințele pe care legea le va avea asupra sa (Hotărârea Curții EDO din 26.03.1987, Leander împotriva Suediei, nr. 9248/81, § 50). „Legea” ar trebui, prin urmare, să fie suficient de clară (Hotărârea Curții EDO din 3.07.2007 Tan împotriva Turciei, nr 9460/03, §§ 22-26) și previzibilă în ceea ce privește sensul și natura măsurilor care urmează să fie aplicate (vezi decizia Curții EDO 25.09.2006 Coban împotriva Spaniei, nr. 17060/02) și să definească suficient de clar domeniul de aplicare și modalitățile de exercitare a dreptului de a interveni în exercitarea drepturilor garantate de CEDO (Hotărârea Curții EDO din 14.09.2010 Sanoma Uitgevers împotriva Țărilor de Jos, nr. 38224/03, §§ 81, 82). O lege care conferă puteri discreționare nu intră în conflict cu această cerință, cu condiția ca domeniul de aplicare și modalitățile de exercitare a acestor puteri să fie suficient de clar definite, având în vedere interesele legitime în joc, pentru a oferi individului o protecție adecvată împotriva arbitrariului (Hotărârea citată anterior a Curții EDO, Margareta și Roger Andersson, § 75). O lege care conferă puteri discreționare ar trebui, prin urmare, să definească domeniul de aplicare al acestora (Hotărârea Curții EDO din 25.03.1983 Silver și alții împotriva Regatului Unit, nr. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 și 7136/75, § 88). Toate aceste cerințe derivă din ideea de stat de drept (Hotărârea Curții EDO din 25.05.1998, Kopp împotriva Elveției, nr. 23224/94, § 55). Cerința ca orice restricție să fie „prevăzută de lege” implică, conform jurisprudenței Curții EDO, faptul că acțiunile celor care exercită puterea publică se încadrează într-un cadru predeterminat de lege, care impune anumite cerințe care trebuie îndeplinite atât de legea însăși, cât și de procedurile menite să oblige la respectarea efectivă a acesteia. În cele din urmă, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a precizat că termenul „lege” trebuie înțeles în termeni „de fond” și nu doar în termeni formali, deoarece poate include atât „dreptul scris”, cât și „dreptul nescris”, precum și „dreptul elaborat” de către instanțe [hotărârile Curții EDO din: 26.04.1979, Sunday Times împotriva Regatului Unit, (nr 1) nr. 6538/74, seria A nr. 30, § 49; 13.07. 1995, Tolstoy Miloslavsky împotriva Regatului Unit, nr. 18139/91, seria A nr. 316-B, § 37]. „Jurisprudența consacrată”, care este publicată și, prin urmare, disponibilă și luată în considerare de instanțele naționale, poate, în anumite circumstanțe, să completeze dispozițiile legale și să le clarifice pentru a le face previzibile (Müller și alții împotriva Elveției, Hotărârea Curții EDO din 24.05.1988, nr. 10737/84, § 29). În ceea ce privește principiul proporționalității, acesta impune ca o limitare a exercitării dreptului de proprietate să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor legitime urmărite de această reglementare, fiind clar că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare și că inconveniente cauzate nu trebuie să fie

disproporționate în raport cu scopurile vizate (Hotărârea Curții din 20.03.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 46 și jurisprudența citată).

- 29 După cum s-a arătat deja, mecanismul de plată defalcată a fost introdus pentru a combate fraudă în materie de TVA, ceea ce trebuie considerat în sine ca fiind de interes general (a se vedea Hotărârea Curții EDO din 22.09.1994, Hentrich împotriva Franței, nr. 13616/88, § 39). Cu toate acestea, legiuitorul nu a reglementat consecințele unei astfel de reglementări pe baza Legii insolvenței. Într-o astfel de situație, este dificil să vorbim de reguli clare și precise care să permită unei entități juridice profesionale, cum ar fi lichidatorul judiciar, să desfășoare procedurile de faliment și să asigure previzibilitatea acțiunii autorității fiscale. Concurența existentă a soluțiilor juridice a creat incertitudine juridică. O autoritate fiscală care aplică doar o interpretare lingvistică va refuza să permită deblocarea fondurilor din cauza existenței unor restanțe fiscale nominale, în timp ce o altă autoritate, care aplică o interpretare sistematică și teleologică, va debloca astfel de fonduri. În plus, legislația actuală indică includerea fondurilor din contul de TVA în masa credală. Imprevizibilitatea legii este evidentă și la nivel material. În jurisprudența instanțelor administrative nu este clar care normă de conflict este considerată a fi cea cheie, iar trei sunt evidente: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali*; *lex posterior derogat legi priori*. În același timp, atributul de *lex specialis* este acordat o dată pentru dispozițiile Legii privind insolvența și altă dată pentru dispozițiile Legii privind TVA-ul. Această stare de fapt este un argument în favoarea caracterului vag și imprevizibil al reglementării introduse și creează incertitudine pentru lichidatorul judiciar.

Motivele pentru a treia întrebare

- 30 Uniunea Europeană este o uniune de drept, iar statul de drept și dreapta guvernare au fost piatra de temelie a acestei organizații și a unei Europe comune încă de la înființarea sa (a se vedea Hotărârea Curții din 23.04.1986, Parti écologiste „Les Verts”, 294/83, EU:C:1986:166, punctul 23). Fiecare stat membru împărtășește cu toate celelalte state membre - și recunoaște că aceste state împărtășesc cu el - un set de valori comune pe care se bazează Uniunea, astfel cum se specifică la articolul 2 TUE. Această prezumție implică și justifică existența unei încrederi reciproce între statele membre că aceste valori vor fi recunoscute și că, prin urmare, dreptul Uniunii care le pune în aplicare va fi respectat (a se vedea Avizul Curții din 18.12.2014, 2/13, EU:C:2014:2454, punctul 168). Tocmai în acest context, statele membre sunt obligate - printre altele, în conformitate cu principiul cooperării loiale exprimat la articolul 4 alineatul (3) primul alineat din TUE - să asigure aplicarea și respectarea dreptului Uniunii pe teritoriul lor și, în acest scop, să ia orice măsuri generale sau specifice care sunt adecvate pentru a asigura îndeplinirea obligațiilor care decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor Uniunii (a se vedea Hotărârea Curții din 6.03.2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punctul 34). Pe de altă parte, principiul securității juridice, care îl are drept corolar pe cel al protecției încrederii legitime, impune ca o legislație care generează consecințe defavorabile pentru particulari să fie clară și precisă și ca aplicarea sa să fie previzibilă pentru justițiabili (a se vedea hotărârile

Curții din: 12.12.2013 Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, punctul 44; 15.02.1996 Duff și alții, C-63/93, EU:C:1996:51, punctul 20; 29.04.2004. Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punctul 34; 11.06.2015, Berlington Hungary și alții, C-98/14, EU:C:2015:386, punctul 77). Principiul securității juridice se aplică tuturor autorităților naționale responsabile de aplicarea dreptului Uniunii (a se vedea Hotărârea Curții din 17.07.2008 ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, punctul 65 și jurisprudența citată în aceasta). Prin urmare, fără îndoială, pentru a vorbi de o bună administrare în sensul articolului 41 alineatul (1) din cartă, aceasta trebuie să acționeze pe baza și în limitele legii, inclusiv ale dreptului Uniunii.

- 31 Lupta împotriva fraudei în materie de TVA, care este unul dintre obiectivele recunoscute ale Uniunii, nu poate fi privită doar din punctul de vedere al eficienței sale. Mijloacele și metodele acestei lupte ar trebui să fie conforme cu cerințele statului de drept. În cazul în care o autoritate publică ar fi dotată cu instrumente prea avansate de combatere a fraudei în materie de TVA, nimic nu ar putea împiedica ca acțiunea sa liberă și necontrolată să devină, în cele din urmă, dăunătoare pentru sistemul comun de TVA și, în consecință, pentru persoanele impozabile.
- 32 Unele aspecte ale speței principale indică inconsecvența sistemului juridic polonez. Restricționarea utilizării fondurilor dintr-un cont de TVA solicitată de un lichidator judiciar în urma declarării falimentului unui plătitor de TVA, printr-o interpretare a legislației care nu ține seama de limitările juridice care decurg din dreptul UE, poate fi cu greu considerată o măsură adecvată pentru scopul urmărit de combatere a fraudei în materie de TVA. Acțiunile lichidatorului judiciar, sub supravegherea instanței, nu pot fi asimilate unui comportament fraudulos și care vizează fraudă în materie de TVA. Legiuitorul național a creat un sistem de drept al falimentului, al cărui obiectiv principal nu este doar achitarea creditorilor, ci și salvarea (dacă este posibil) a entității economice. Prin urmare, atunci când legiuitorul polonez introduce o măsură prin care intenționează să combată fraudă în materie de TVA, nu se poate prezuma că intenția sa a fost de a lipsi în același timp de efect alte dispoziții de drept național (fără a indica în mod clar acest lucru), la fel de importante pentru funcționarea pieței (inclusiv a pieței interne a Uniunii). De asemenea, atunci când interpretează dispozițiile legale, inclusiv dreptul Uniunii, autoritățile fiscale nu ar trebui să scoată norme din acestea într-un mod care ar putea duce la zădărnicierea obiectivelor procedurii insolvenței și, în consecință, la privilegierea Trezoreriei Statului în detrimentul tuturor creditorilor. În interpretarea lor, autoritățile fiscale nu ar trebui să exacerbeze dificultățile și neconcordanțele dintre cele două sisteme juridice, public și privat. Într-un stat de drept, operatorii economici au dreptul de a se aștepta ca autoritățile statului să fie rezonabile în ceea ce privește limitele ingerinței lor în drepturile fundamentale.