

Cauza C-277/24 [Adjak]ⁱ

Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție

Data depunerii:

22 aprilie 2024

Instanța de trimitere:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

25 ianuarie 2024

Reclamantă:

M. B.

Pârât:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Obiectul procedurii principale

Cerere de autorizare a participării unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți cu răspundere limitată la o procedură de stabilire a obligațiilor de plată a TVA ale societății respective

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Interpretarea dreptului Uniunii Europene, Directiva TVA; articolul 267 TFUE

Întrebarea preliminară

Articolele 205 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1[, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7], cu modificările ulterioare)

ⁱ Numele prezentei cauze este un nume fictiv. El nu corespunde numelui real al niciuneia dintre părțile la procedură.

coroborate cu articolul 2 din Tratatul privind Uniunea Europeană (JO C 202, p. 13; statul de drept, respectarea drepturilor omului) și cu articolele 17 (dreptul de proprietate), 41 (dreptul la o bună administrare) și 47 (dreptul la o cale de atac efectivă și dreptul la o instanță) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene JO 2016, C 2020, p. 389), precum și cu următoarele principii garantate de dreptul Uniunii Europene: principiul proporționalității, dreptul la un proces echitabil și dreptul la apărare trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale și unei practici naționale întemeiate pe aceasta care refuză unei persoane fizice (membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice), a cărei răspundere solidară cu întregul patrimoniu privat poate fi reținută pentru obligația fiscală cu titlu de TVA ale unei persoane juridice, dreptul de a participa activ la procedura de stabilire a obligației fiscale a acestei persoane juridice printr-o decizie definitivă a administrației fiscale, această persoană fizică fiind astfel, în cadrul unei proceduri distincte prin care se urmărește stabilirea răspunderii sale solidare pentru obligațiile fiscale ale persoanei juridice cu titlu de TVA, privată de o cale de atac adecvată pentru a contesta în mod efectiv constatările și aprecierile efectuate anterior cu privire la existența sau cuantumul obligației fiscale a persoanei juridice – cuprinse în decizia definitivă a administrației fiscale emisă anterior fără participarea persoanei fizice menționate, decizie care constituie, în consecință, un precedent în cadrul acestei proceduri distincte în temeiul unei dispoziții naționale confirmate de practica națională?

Dispoziții de drept al Uniunii invocate

TUE: articolul 2.

Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”): articolul 17 alineatul (1), articolul 41 alineatul (1), articolul 47.

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”): articolele 205 și 273.

Dispoziții naționale invocate

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Constituția Republicii Polone din 2 aprilie 1997).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Legea din 29 august 1997 privind Codul fiscal)

Articolul 107 – stabilește condițiile răspunderii solidare a terților cu întregul lor patrimoniu privat pentru restanțele fiscale ale persoanei impozabile

articolul 116 – stabilește condițiile răspunderii solidare, printre alții, a membrilor consiliului de administrație pentru restanțele fiscale ale societății

Articolul 133 – prevede cine poate fi parte într-o procedură fiscală

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

La 22 august 2022, reclamanta M. B. a prezentat șefului administrației fiscale (denumit în continuare „autoritatea administrativă de primă grad”) o cerere de admitere ca parte în procedura fiscală pendinte împotriva B. sp. z o.o. (denumită în continuare „societatea”) în vederea verificării decontului societății aferent taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru perioada iunie-octombrie 2016 și a accesului la dosarul procedurii în cauză, pentru motivul că a fost președintele consiliului de administrație al societății între anii 2014 și 2018 și cunoaște ce mai bine activitățile societății în perioada care face obiectul procedurii.

Autoritatea administrativă de prim grad a refuzat să dea curs cererii reclamantei, indicând că din dispozițiile Codului fiscal rezultă că numai un lichidator poate înlocui o parte în „administrarea afacerilor sale” în cazul în care aceasta este incapabilă să efectueze acte juridice din cauza lipsei unor organe (situație care se regăsea în speță) și că numai o parte are dreptul de a consulta dosarul.

Reclamanta a formulat împotriva acestei decizii o contestație în urma căreia Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directorul Administrației Fiscale din Wrocław, Polonia) (denumit în continuare „autoritatea administrativă de al doilea grad”), a anulat în întregime decizia menționată și a încetat procedura în cauză. Autoritatea administrativă de al doilea grad a indicat că administrația fiscală este cea care stabilește calitatea de parte la o procedură fiscală, aceasta având competența de a efectua propria evaluare obiectivă pentru a determina dacă persoana care depune cererea are într-adevăr această calitate. În opinia autorității administrative de al doilea grad, reclamanta nu se încadrează în niciuna dintre categoriile de entități enumerate la articolul 133 din Codul fiscal. Astfel, autoritatea administrativă de al doilea grad a considerat că nu exista niciun temei juridic pentru emiterea deciziei contestate de către autoritatea administrativă de prim grad.

Reclamanta a formulat o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny (Tribunalul Administrativ Voievodal, Polonia) (instanța de trimitere) pentru motivul că a fost singurul membru al consiliului de administrație al societății în perioada vizată de procedură. Din acest motiv, cunoaște cel mai bine obiectul activității sale, ceea ce este esențial în procedură. Autoritatea administrativă de prim grad a declarat că este suficient faptul că a audiat reclamanta în calitate de martor. Or, audierea a fost unică și a avut loc cu 2-3 ani mai devreme, iar procedura este încă în curs de desfășurare și se strâng probe, astfel încât o audiere unică este insuficientă. În plus, în conformitate cu Codul fiscal, orice creanțe nesatisfăcute o vor afecta pe reclamantă în calitate de persoană fizică, ceea ce este tocmai ceea ce justifică cererea sa.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 1 Practica națională de până în prezent, întemeiată pe Codul fiscal, are drept consecință faptul că, în cadrul procedurilor fiscale privind TVA la care este parte o persoană juridică, cum ar fi o societate (persoană impozabilă supusă TVA), aceasta este singura parte din procedură. Persoane precum reclamanta (fost membru al consiliului de administrație al societății), în pofida faptului că le revine răspunderea solidară pentru obligațiile fiscale ale societății (articolul 116 din Codul fiscal), inclusiv pentru TVA, nu au calitatea de parte în această procedură, ceea ce implică o serie de garanții procedurale aferente participării active la procedură, inclusiv dreptul de a contesta deciziile autorităților fiscale.
- 2 Practica națională admite, în vederea angajării răspunderii solidare a unui membru al consiliului de administrație, existența a două tipuri de proceduri: 1) proceduri de impunere – stabilirea quantumului obligației fiscale a unei societăți, în care doar societatea (persoana impozabilă supusă la plata TVA) este parte; 2) proceduri privind răspunderea fiscală a terților (inclusiv a unui fost membru al consiliului de administrație), atunci când societatea (care este persoana impozabilă) nu își îndeplinește obligațiile fiscale. În cea de a doua procedură, un fost membru al consiliului de administrație al societății este parte. Or, obiectul acestei a doua proceduri nu mai este însăși determinarea quantumului TVA. Procedurile privind răspunderea solidară a unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți pentru obligațiile TVA ale societății se desfășoară, așadar, pe baza unei decizii de impunere emise anterior în cadrul unei proceduri de impunere în care numai societatea a fost parte. Prin urmare, o asemenea decizie poate fi considerată ca fiind un precedent în cadrul unei proceduri privind un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți. Dispozițiile Codului fiscal și practica națională nu prevăd posibilitatea unui fost membru al consiliului de administrație de a contesta quantumul obligației fiscale a unei societăți persoană impozabilă în cadrul procedurii distincte (ulterioare) privind răspunderea unui terț. În cadrul procedurii de stabilire a răspunderii fiscale solidare a unui membru al consiliului de administrație se stabilește doar dacă sunt îndeplinite condițiile pentru o astfel de răspundere, care să justifice transferul datoriilor fiscale stabilite anterior prin decizia administrației fiscale. Adoptarea tezei potrivit căreia un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți nu are calitatea de parte în cadrul procedurilor de stabilire a impozitului desfășurate împotriva societății privează, de asemenea, această persoană de dreptul de a iniția în mod util proceduri extraordinare (reluarea procedurii, declararea nulității unei decizii).
- 3 O importanță considerabilă în modelarea practicii naționale în discuție privind aplicarea articolului 133 alineatul 1 din Codul fiscal au avut-o decizia Trybunał Konstytucyjny (Curtea Constituțională, Polonia), care a declarat că această dispoziție nu este incompatibilă cu Constituția, precum și jurisprudența instanțelor de contencios administrativ în concordanță cu această decizie, care, de altfel, existau chiar și înainte de pronunțarea deciziei (de exemplu, hotărâri care prezintă poziția conform căreia un membru al consiliului de administrație al unei societăți

cu răspundere limitată nu este parte în procedură într-o cauză privind obligațiile fiscale ale societății, inclusiv obligațiile în materie de TVA).

- 4 Din articolul 273 din Directiva TVA rezultă că statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA. Răspunderea terților pentru obligațiile fiscale ale unei societăți, care există în dreptul polonez și se aplică TVA-ului, este o astfel de reglementare.
- 5 Mecanismul de răspundere solidară a unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți pentru obligațiile fiscale ale acestei societăți contribuie la asigurarea colectării corecte a TVA sau la prevenirea evaziunii fiscale în sensul articolului 273 din Directiva TVA, în conformitate cu obligația prevăzută la articolul 325 alineatul (1) TFUE. Această afirmație nu poate fi pusă în discuție de faptul că persoanele cărora le revine răspunderea solidară în cadrul mecanismului menționat nu sunt ele însele supuse la plata TVA. Esența litigiului se referă însă la garanțiile procedurale care trebuie să fie acordate acestor persoane în ceea ce privește eventuala lor obligație de a suporta din patrimoniul personal obligația de plată a TVA de către societate. În acest mod, articolul 273 din Directiva TVA conferă statelor membre libertatea de a alege măsurile pe care le pot adopta pentru a asigura colectarea corectă a TVA și pentru a preveni evaziunea fiscală.
- 6 Potrivit articolului 205 din Directiva TVA, statele membre pot prevedea, în situațiile prevăzute la articolele 193-200 și la articolele 202, 203 și 204 din această directivă, ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA. Deși articolul 193 din directiva menționată prevede, ca regulă de bază, că TVA- ul se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, textul acestui articol precizează că alte persoane pot sau trebuie să fie obligate la plata acestei taxe în situațiile prevăzute la articolele 194-199b și 202 din aceeași directivă. Din contextul conturat de articolele 193-205 din Directiva TVA reiese astfel că articolul 205 din această directivă se înscrie într- un ansamblu de dispoziții care urmăresc să identifice persoana obligată la plata TVA- ului în funcție de diverse situații. În consecință, aceste dispoziții au ca scop să asigure o percepere eficientă de către autoritățile fiscale publice a TVA- ului de la persoana cea mai adecvată în raport cu situația avută în vedere.
- 7 În Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno- osiguritelna praktika” (C-1/21, EU:C:2022:788), Curtea a statuat că articolul 273 din Directiva TVA și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede un mecanism de răspundere solidară pentru datoriile privind TVA- ul ale unei persoane juridice în următoarele împrejurări:
 - persoana ținută responsabilă în solidar este administratorul persoanei juridice sau membru al unui organ de administrare al acesteia;

- această răspundere solidară este angajată doar cu titlu subsidiar, atunci când este imposibil de recuperat TVA- ul datorat de la persoana juridică.
- 8 În aceeași hotărâre, Curtea a statuat că articolul 273 din Directiva TVA și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede un mecanism de răspundere solidară, ce se extinde la dobânzile moratorii datorate de persoana juridică din cauza neplății TVA- ului în termenele imperative stabilite de această directivă ca urmare a actelor săvârșite cu rea- credință de persoana desemnată răspunzătoare în solidar.
 - 9 Aplicând interpretarea de mai sus a Directivei TVA la realitățile din prezenta cauză, ar trebuie să se considere că, în cazul în care administrația fiscală urmărește să stabilească, în cadrul unei proceduri de impunere în materia TVA desfășurate împotriva unei societăți, împrejurări precum existența și cuantumul acestei obligații fiscale, acestui membru al consiliului de administrație (sau fost membru al consiliului de administrație) ar trebui să i se recunoască calitatea de parte în procedură încă din stadiul acestei determinări. În caz contrar, acest fapt poate avea drept consecință efectuarea de către administrația fiscală a unor constatări arbitrare care vor fi imposibil de combătut în etapa ulterioară a procedurii.
 - 10 În dreptul Uniunii, dreptul de proprietate este protejat în special prin articolul 17 din cartă. Reducerea dreptului de proprietate (reducerea „patrimoniului”) prin taxe și impozite publice poate avea loc numai în condițiile legii. Având în vedere domeniul de aplicare al protecției juridice a dreptului de proprietate (a patrimoniului) indicat mai sus în temeiul dreptului Uniunii și al dreptului internațional, este necesar să analizăm această chestiune prin prisma măsurilor de protecție care decurg din articolul 13 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale (denumită în continuare „CEDO”), care prevede că orice persoană, ale cărei drepturi și libertăți recunoscute de convenție au fost încălcate, are dreptul sa se adreseze efectiv unei instanțe naționale, chiar și atunci când încălcarea s-ar datora unor persoane care au acționat în exercitarea atribuțiilor lor oficiale.
 - 11 Pe de altă parte, articolul 41 din Cartă consacră dreptul la o bună administrare, care reflectă un principiu general al dreptului Uniunii (Hotărârea din 8 mai 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, punctul 49). Exercitarea acestui drept include în special dreptul de a fi ascultat, care nu poate fi tratat doar formal, ci trebuie să se garanteze că administrația fiscală tratează persoana ascultată cu respectarea intereselor sale.
 - 12 În al doilea rând, trebuie subliniat că principiul protecției jurisdicționale efective constituie un principiu general al dreptului Uniunii care decurge din tradițiile constituționale comune ale statelor membre, care a fost consacrat la articolele 6 și 13 din CEDO și confirmat, de asemenea, de articolul 47 din cartă [Hotărârea din 13 martie 2007, Unibet (London) Ltd și Unibet (International) Ltd/Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163]. Noțiunea de protecție juridică efectivă este mai largă decât cea de protecție jurisdicțională efectivă, întrucât

prima include și protecția în cadrul procedurilor în fața autorităților administrative, în timp ce a doua acoperă protecția acordată de instanțele judecătorești. Articolul 47 din cartă conferă, printre altele, dreptul la o cale de atac efectivă, care include dreptul de a introduce o acțiune în fața unei instanțe judecătorești independente și imparțiale, constituită în prealabil prin lege. Curtea Europeană a Drepturilor Omului a subliniat în repetate rânduri că articolul 13 din CEDO impune ca sistemele juridice naționale să ofere căi de atac efective (remedii). O măsură națională care ține de autonomia procedurală a statelor membre nu poate să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea din 15 aprilie 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punctul 17, Hotărârea din 17 noiembrie 1998, Aprile, C-228/96 și C-228/96, C-228/96, EU:C:1998:544, punctul 18).

- 13 Dreptul la apărare este recunoscut ca un principiu general al dreptului Uniunii, care garantează oricărei persoane posibilitatea de a-și exprima în mod efectiv punctul de vedere înainte de adoptarea unei decizii susceptibile să îi afecteze în mod defavorabil interesele. În același timp, revine instanțelor din statele membre, în temeiul principiului cooperării loiale prevăzut la articolul 4 alineatul (3) TUE, atribuția de a asigura protecția jurisdicțională a drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, iar articolul 19 alineatul (1) TUE impune, pe de altă parte, statelor membre obligația de a stabili căile de atac necesare pentru a asigura o protecție jurisdicțională efectivă în domeniile reglementate de dreptul Uniunii (Hotărârea din 8 noiembrie 2016, Lesoochránárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, punctul 50, și Hotărârea din 9 februarie 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, punctul 30 și jurisprudența citată). Principiul protecției jurisdicționale efective a drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii menționat este constituit din diverse elemente, care includ printre altele dreptul la apărare, principiul egalității armelor, dreptul de acces la instanțele judecătorești, precum și dreptul de a fi consiliat, apărat și reprezentat (Hotărârea din 6 noiembrie 2012, Otis și alții, C-199/11, EU:C:2012:684, punctul 48). Dreptul de a fi ascultat în orice procedură face parte integrantă din respectarea dreptului la apărare și garantează oricărei persoane posibilitatea de a-și exprima în mod util și efectiv punctul de vedere în cursul procedurii administrative și înainte de adoptarea oricărei decizii susceptibile să îi afecteze în mod defavorabil interesele (Hotărârea din 11 decembrie 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, punctele 34 și 36, Hotărârea din 9 februarie 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, punctele 25 și 31). Drepturile fundamentale, cum este respectarea dreptului la apărare – care include și dreptul de a fi ascultat – nu sunt prerogative absolute, ci pot presupune restricții, cu condiția ca acestea să răspundă efectiv unor obiective de interes general urmărite prin măsura în cauză și să nu constituie, în raport cu obiectivul urmărit, o intervenție disproporționată și intolerabilă care ar aduce atingere substanței înseși a drepturilor astfel garantate (a se vedea de asemenea Hotărârea din 10 septembrie 2013, G. și R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punctul 33, Hotărârea din 11 decembrie 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, punctul 43, și Hotărârea din 7 iulie 2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, punctul 37). Pe de altă parte, existența unei încălcări a dreptului la apărare trebuie apreciată în funcție de împrejurările specifice fiecărei spețe, în special de natura actului în cauză, de

contextul adoptării sale și de normele juridice care reglementează materia respectivă (a se vedea Hotărârea din 18 iulie 2013, Comisia și alții/Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P și C-595/10 P, EU:C:2013:518, punctul 102, și Hotărârea din 9 februarie 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, punctul 33).

- 14 Dreptul de a lua cunoștință de probe include probele colectate de autoritatea administrativă în cursul procedurii, precum și probele utilizate în cadrul unor proceduri conexe, de exemplu penale sau administrative, în cazul în care autoritatea intenționează să își întemeieze decizia pe probele obținute în cadrul acestor proceduri. Destinatarul deciziei trebuie să aibă posibilitatea de a se referi la aceste probe înainte de adoptarea deciziei. Punerea la dispoziția unei părți a unor probe după pronunțarea unei decizii, în etapa procedurii jurisdicționale, nu remediază o încălcare a dreptului la apărare (a se vedea Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, punctele 52 și 57). Dreptul la cunoașterea deplină a probelor este legat, în jurisprudența Curții, de principiul „egalității armelor”. Fiind parte integrantă a principiului protecției jurisdicționale efective, acest principiu derivă din dreptul la un proces echitabil și garantează părților un tratament egal în fața instanței. În schimb, restricționarea dreptului unei părți de a cunoaște ansamblul probelor poate fi justificată de necesitatea de a proteja interesele juridice ale celorlalte părți la procedură sau de a proteja informații confidențiale. Cu toate acestea, într-un astfel de caz, pentru a asigura efectivitatea căii de atac, instanța[, care] trebuie să dispună de informațiile necesare, inclusiv de informațiile confidențiale și de secretele comerciale, pentru a se pronunța în deplină cunoștință de cauză cu privire la caracterul comunicabil al informațiilor menționate, trebuie să analizeze toate circumstanțele de fapt și de drept relevante (Hotărârea din 7 septembrie 2021, UAB Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras, C-927/19, EU:C:2021:700, punctele 129 și 135).
- 15 Situația procedurală a unui individ trebuie, de asemenea, să fie configurată ținând seama de principiul proporționalității, care impune ca măsurile care decurg dintr-o dispoziție a dreptului Uniunii să fie adecvate pentru atingerea obiectivelor legitime urmărite de actul în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestora (Hotărârea din 8 iunie 2010, Vodafone și alții, C-58/08, EU:C:2010:321, punctul 51). Principiul proporționalității impune găsirea unui echilibru între interese concurente și un echilibru adecvat între, pe de o parte, cerințele interesului general al societății și, pe de altă parte, cerințele de protecție a drepturilor fundamentale ale individului (a se vedea Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului, Ezelin împotriva Franței, 26 aprilie 1991, 11800/85, § 52). În conformitate cu principiul proporționalității, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite de legislația Uniunii vizată, permițând în același timp să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern (a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, punctul 46, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 52). Astfel, deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile

Trezoreriei publice, ele nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop (a se vedea Hotărârea Molenheide și alții, citată anterior, punctul 47, Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 30, și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG/Finanzamt Malchin, C-271/06, EU:C:2008:105, punctele 18 și 19). Principiul proporționalității impune ca, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare, iar inconvenientele cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate, cum ar fi asigurarea colectării corecte a TVA (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2001, Jippes și alții C-189/01, EU:C:2001:420, punctul 81).

- 16 Prin urmare, a trebuit să se concluzioneze că privarea reclamantei, ca urmare a legislației și a practicii naționale, de dreptul de a participa în mod activ la o procedură fiscală care va avea ca rezultat stabilirea obligației de plată a TVA a societății (persoana impozabilă), pentru care reclamantei îi poate reveni răspunderea solidară cu patrimoniul personal, dă naștere la îndoieli justificate. Mai întâi, aceste îndoieli privesc nerespectarea cerințelor care decurg din articolul 2 TUE, în special sub aspectul statului de drept, precum și al respectării drepturilor omului (articolul 17 din cartă). O persoană care este privată de dreptul de a participa la procedurile care afectează în cele din urmă bunurile sale este privată *de facto* de dreptul la autodeterminare în această privință, iar sfera patrimoniului său este determinată de autoritatea fiscală. Alte îndoieli survin cu privire la faptul că un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți (persoana impozabilă supusă la plata TVA) nu beneficiază de o cale de atac efectivă și adecvată pentru a contesta existența și quantumul obligației de plată a TVA (din cauza lipsei calității de parte la procedura privind existența și quantumul obligației). Astfel, o parte este lipsită de dreptul la un proces echitabil în cazul său individual, întrucât quantumul și temeiul obligației fiscale a societății devin ulterior, în temeiul unei decizii definitive emise fără participarea unui terț, obligația acestui terț, care însă nu dispune de o cale de atac adecvată și efectivă pentru a contesta constatările autorităților fiscale care au decis cu privire la existența și quantumul unei obligații fiscale în materie de TVA a societății. Cauzele de exonerare prevăzute la articolul 116 din Codul fiscal oferă anumite posibilități de a se sustrage de la răspunderea solidară pentru obligațiile societății, dar nu permit să se pună în discuție existența sau quantumul obligației fiscale a societății. În consecință, acestea nu îi conferă persoanei fizice un drept real de a-și apăra drepturile. În continuare, trebuie să se menționeze neacordarea fostului membru al consiliului de administrație al unei societăți (persoana impozabilă supusă la plata TVA) a dreptului la protecția proprietății sale. Procedurile de impunere desfășurate fără participarea acestei persoane afectează în mod direct și nemijlocit sfera drepturilor sale, inclusiv proprietatea sa. Se ridică îndoieli cu privire la neasigurarea dreptului unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți (persoana impozabilă supusă la plata TVA) la o bună administrare, care presupune dreptul reclamantei de a iniția o procedură pe fond în materie fiscală. Lipsa calității de parte în procedura fiscală exclude posibilitatea unei acțiuni ulterioare la instanța de contencios administrativ împotriva deciziei de stabilire a obligației de plată a TVA a societății. Acest fapt suscită îndoieli din

punctul de vedere al neasigurării dreptului la apărare al reclamantei. Prin dreptul la apărare trebuie să se înțeleagă în acest context dreptul de a contesta existența și quantumul obligației invocate împotriva reclamantei. În plus, reclamanta nu are posibilitatea de a lua cunoștință în mod continuu de probele colectate de autoritatea fiscală. În această etapă, persoana fizică este, de asemenea, lipsită de dreptul de inițiativă în materie probatorie și de dreptul de a participa, de exemplu, la audierea martorilor. Prin urmare, este discutabil dacă o astfel de situație permite să se afirme că se menține o „egalitate de arme” între reclamantă și autoritățile fiscale. Survin însă îndoieli cu privire la respectarea principiului proporționalității, deoarece în speță este necesar un echilibru între interesul social – care există în mod cert în procedurile care vizează stabilirea obligației de plată a TVA a unei societăți – și interesul persoanei fizice căreia îi poate reveni în cele din urmă răspunderea cu patrimoniul personal pentru această obligație a societății. Prin urmare, instanța de trimitere ridică problema dacă este conformă cu principiul proporționalității această configurație a poziției procesuale a unui terț căruia îi poate reveni răspunderea pentru obligațiile fiscale în materie de TVA ale societății, astfel încât terțul să nu aibă posibilitatea de a contesta în mod efectiv quantumul obligațiilor fiscale pentru care urmează să îi revină răspunderea solidară cu societatea. Astfel, este relevant și faptul că un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți (persoana impozabilă supusă la plata TVA) este privat de dreptul de a fi audiat, având în vedere că argumentele sale rămân neluate în considerare.

- 17 De asemenea, este relevantă în acest context teza exprimată de Curte în Hotărârea din 16 octombrie 2019 menționată anterior, cauza C-189/18, potrivit căreia Directiva TVA, principiul respectării dreptului la apărare și articolul 47 din cartă trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în principiu, unei reglementări sau unei practici a unui stat membru, potrivit căreia, în cadrul unei verificări a dreptului de deducere a TVA exercitat de o persoană impozabilă, administrația fiscală este ținută de constatările de fapt și de calificările juridice, deja efectuate de aceasta în cadrul unor proceduri administrative conexe inițiate împotriva unor furnizori ai acestei persoane impozabile, pe care sunt întemeiate decizii rămase definitive de constatare a existenței unei fraude în materie de TVA, săvârșite de acești furnizori, cu condiția ca, în primul rând, aceasta să nu scutească administrația fiscală de obligația de a aduce la cunoștința persoanei impozabile elementele de probă, inclusiv pe cele care provin din aceste proceduri administrative conexe, pe baza cărora intenționează să ia o decizie, iar această persoană impozabilă să nu fie astfel privată de dreptul de a repune în discuție în mod util, în cursul procedurii care o vizează, aceste constatări de fapt și aceste calificări juridice, în al doilea rând, persoana impozabilă menționată să poată avea acces în timpul acestei proceduri la ansamblul elementelor colectate în cursul respectivelor proceduri administrative conexe sau al oricărei alte proceduri, pe care administrația menționată intenționează să își întemeieze decizia sau care pot fi utile exercitării dreptului la apărare, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea acestui acces și, în al treilea rând, instanța sesizată cu o acțiune împotriva acestei decizii să poată verifica legalitatea obținerii și a utilizării acestor elemente, precum și constatările efectuate în deciziile

administrative adoptate în privința furnizorilor menționați, care sunt decisive pentru soluționarea căii de atac.

- 18 Prin urmare, întrucât este necesar ca o persoană să ia cunoștință de elementele colectate în cadrul altor proceduri – în împrejurările descrise în hotărârea Curții menționată mai sus – trebuie să se rețină că dispozițiile Directivei TVA, principiul respectării dreptului la apărare și articolul 47 din cartă nu se opun ca un terț, căruia îi poate reveni răspunderea solidară pentru obligațiile societății, să aibă calitatea de parte în cadrul unei proceduri de stabilire a impozitului împotriva societății (pentru perioada în care a fost membru al consiliului de administrați care a reprezentat societatea), ceea ce presupune ca acesta să aibă dreptul de a lua cunoștință de elementele de probă pe baza cărora administrația fiscală urmează să stabilească obligația fiscală care ar putea fi impusă în cele din urmă acestui terț.
- 19 Instanța de trimitere se referă de asemenea la întrebările preliminare adresate de ea în cauza C-278/24, care nu privește reclamanta din prezenta cauză, dar care ridică probleme similare.

DOCUMENT DELIBERÉ