

Cauza C-164/24**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

1 martie 2024

Instanța de trimitere:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria)

Data deciziei de trimitere:

20 februarie 2024

Reclamanta din procedura de contencios administrativ:

„Cityland” EOOD

Pârât:

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

ORDONANȚĂ

[omissis]

Orașul Veliko Tarnovo

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

În urma examinării cauzei de contencios administrativ nr. 815/2023 [omissis]:

Prezenta procedură de contencios administrativ a fost deschisă prin acțiunea formulată de EOOD „Cityland” [omissis] împotriva Akt za deregistratsia po ZDDS (Decizia de radiere din registrul de TVA) nr. 040992203779246/27.09.2022 emisă de autoritatea fiscală din cadrul Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (Direcția Teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice din Veliko Tarnovo), care a fost confirmată prin decizia nr. 120/19.12.2022 a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo (directorul Direcției „Contestații și practică în materie de fiscalitate și securitate socială” –

Veliko Tarnovo). Prin această decizie s-a dispus încetarea înregistrării acestei societăți în registrul de TVA. În ceea ce privește soluționarea pe fond în litigiul pendinte, instanța de trimitere constată că soluționarea corectă a litigiului necesită o interpretare obligatorie a dispozițiilor dreptului Uniunii, motiv pentru care această instanță consideră că este necesar să sesizeze din oficiu Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară, în temeiul articolului 267 al treilea paragraf din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

I. Părțile din procedură

1. Reclamanta – „Cityland” EOOD [*omissis*],
2. Pârât – directorul Direcției „Contestații și practică în materie de fiscalitate și securitate socială” din Veliko Tarnovo.

II. Obiectul procedurii

Decizia nr. 040992203779246/27.09.2022 a autorității fiscale din cadrul Teritorialna direktisia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (Direcția Teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice din Veliko Tarnovo) privind radierea din registrul de TVA, prin care a încetat înregistrarea societății în registrul de TVA.

III. Situația de fapt

III.1. EOOD „Cityland” este o societate comercială care și-a desfășurat activitatea în sectorul construcțiilor până în anul 2019.

III.2. În anul 2022, societatea a fost supusă unui control, iar după examinarea documentelor transmise, precum și a contului de impozite și asigurări sociale al persoanei impozabile, autoritatea fiscală a constatat o încălcare sistematică a obligațiilor din Legea privind TVA-ul, constând în neplata TVA-ului declarat aferent unui număr total de cinci perioade fiscale, respectiv 1 septembrie 2013-30 iunie 2018.

III.3. Acesta a fost motivul indicat pentru încetarea înregistrării în registrul de TVA în conformitate cu articolul 176 punctul 3 din ZDDS și a fost emisă decizia privind radierea din registrul de TVA atacată.

III.4. În decizia directorului Direcției „Contestații și practică în materie de fiscalitate și securitate socială” Veliko Tarnovo s-a reținut că datoriile reprezentate de TVA-ul neachitat sunt de 4 144,59 BGN pentru perioada fiscală septembrie 2013, de 0,46 BGN pentru perioada fiscală mai 2017, de 365,50 BGN pentru perioada fiscală martie 2018, de 49,66 BGN pentru perioada fiscală aprilie 2018 și de 27 506,73 BGN pentru perioada fiscală iunie 2018. Societatea învederează că TVA-ul declarat și neplătit rezultă din facturile emise de EOOD „Terem –

Ivaylo”, facturi care nu au fost achitate, iar cu privire la acest fapt este în desfășurare o procedură jurisdicțională. În urma contestației introduse de societate, autoritatea competentă a administrat și alte probe și a constatat că datoriile de TVA au fost achitate la 27 octombrie 2022, trebuind plătite dobânzi în cuantum de 6 264,01 BGN.

IV. Legislația relevantă

Dreptul național

Legea aplicabilă este Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDS”).

Articolul 89 din ZDDS prevede următoarele: „(1) (modificat prin DV nr. 105 din 2014, în vigoare din 1 ianuarie 2015) În cazul în care pentru perioada fiscală este stabilit un rezultat și acesta implică plata unei taxe, persoana înregistrată este obligată să achite taxa în beneficiul bugetului de stat în termenul stabilit pentru depunerea declarației privind TVA- ul aferente acestei perioade fiscale, în contul Direcției teritoriale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice competente.

(3) ([omissis] DV nr. 98 din 2018, în vigoare din 1 ianuarie 2019) Taxa se consideră achitată la data la care banii ajung în contul menționat la alineatul (1).”

Articolul 106 din ZDDS prevede următoarele: „(1) În sensul prezentei legi, încetarea înregistrării (radierea din registru) este o procedură prin care, după radierea unei persoane din registru, aceasta nu mai are dreptul de a factura sau de a deduce TVA- ul, cu excepția cazurilor în care prezenta lege prevede altfel.

(2) Înregistrarea încetează:

1. la solicitarea persoanei înregistrate, dacă există un motiv pentru radierea obligatorie sau facultativă din registru;

2. la solicitarea autorității fiscale

(a) când aceasta a constatat existența unui motiv de radiere obligatorie;

b) în ipoteza prevăzută la articolul 176.”

Articolul 125 din ZDDS prevede următoarele: „(1) (modificat prin DV nr. 105 din 2014, în vigoare din 1 ianuarie 2015, [modificat prin DV] nr. 14 din 2022, în vigoare din 18 februarie 2022) Pentru fiecare perioadă fiscală, persoana înregistrată în conformitate cu articolele 96, 97, 97a, 99 și cu articolul 100 alineatele (1) și (2) depune o declarație fiscală pe baza documentelor contabile menționate la articolul 124.

(4) Declarația fiscală prevăzută la alineatul (1) se depune și în cazul în care nu trebuie să se plătească sau să se restituie taxa, precum și în cazurile în care persoana înregistrată nu a primit nicio livrare de bunuri sau nu a realizat achiziții ori importuri în această perioadă fiscală.

(5) Declarațiile prevăzute la alineatele (1) și (2), precum și documentele contabile menționate la alineatul (3) se depun până în data de 14 inclusiv a lunii care urmează perioadei fiscale la care se referă.”

Articolul 176 din ZDDS prevede următoarele: „Autoritatea fiscală poate să refuze sau să dispună încetarea înregistrării persoanei care:

[omissis]

3. nu își îndeplinește în mod sistematic obligațiile prevăzute de prezenta lege;

[omissis]”

Articolul 1 alineatul (1) din Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Legea privind dobânzile aferente impozitelor, taxelor și altor creanțe publice similare) prevede: „Impozitele, taxele, deducerile aferente profitului, contribuțiile și alte creanțe publice similare neplătite, nereținute sau reținute în termenele prevăzute pentru plata voluntară, dar neachitate la timp, sunt recuperate în cuantum majorat cu dobânzile legale.”

Articolul 209 din Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și de asigurări sociale) prevede: „(1) Executarea silită a creanțelor publice poate avea loc în temeiul titlului de constatare a creanței, prevăzut în legea corespunzătoare.

(2) Executarea silită are loc în temeiul:

1. deciziei rectificative, chiar dacă împotriva acesteia a fost introdusă o cale de atac;

2. unei declarații ce trebuie depuse de persoana impozabilă care cuprinde datoriile fiscale sau contribuțiile de asigurare socială obligatorii datorate calculate de ea;

[omissis]”

Dreptul Uniunii

Dispoziții ale Directivei 2006/112/[CE] a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Potrivit articolului 203 din Directiva 2006/112 [omissis] TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.

Conform articolului 206 din Directiva 2006/112 [omissis], 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.

Potrivit articolului 213 alineatul (1) din Directiva 2006/112 [omissis], orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

Articolul 273 din Directiva 2006/112 [omissis] prevede că statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.

Jurisprudența

În ceea ce privește posibilitatea prevăzută de ZDDS de a dispune din oficiu încetarea înregistrării persoanelor impozabile care nu își îndeplinesc în mod sistematic obligațiile prevăzute de această lege, în jurisprudență nu se pune în discuție aplicabilitatea acestei dispoziții și se examinează dacă cerințele în acest sens sunt îndeplinite în fiecare caz în parte. Natura și momentul încălcărilor nu constituie un motiv pentru anularea deciziilor administrației.

Instanța de trimitere nu a identificat jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene în care se interpretează articolul 213 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112 [omissis] în raport cu radierea *ex officio* din registru a persoanelor impozabile.

VI. Principalele argumente ale părților

Ambele părți prezintă argumente în legătură cu existența unor încălcări sistematice – mai mult de trei – ale articolului 89 alineatul (1) din ZDDS săvârșite prin neplata TVA-ului declarat.

VII. Motivarea cererii de decizie preliminară

Întrucât Directiva 2006/112 [*omissis*] nu prevede nicio posibilitate de a exclude persoanele impozabile din sistemul TVA-ului, nici măcar ca măsură de combatere a fraudei, se ridică prima întrebare, la care instanța de trimitere nu poate să răspundă, și anume dacă o asemenea posibilitate încalcă dreptul Uniunii.

Împrejurarea că autoritățile fiscale au luat măsuri pentru radierea societății din registru după mai mult de patru ani de la ultima încălcare, se ridică întrebarea privind impactul acestei măsuri și dacă în această privință ar trebui să existe limite temporale și restricții în privința naturii încălcărilor săvârșite de persoanele impozabile. Dreptul material nu prevede o examinare completă a comportamentului persoanei impozabile pentru a ajunge la concluzia că aceasta a pus în pericol veniturile fiscale și că există suspiciunea implicării sale într-o faptă de evaziune fiscală. Trei încălcări formale ale prevederilor privind TVA-ul, printre care depunerea cu întârziere a unei declarații fiscale, plata cu întârziere a taxei datorate și emiterea cu întârziere a unei facturi etc., sunt suficiente pentru a exclude persoana respectivă din sistemul TVA-ului. Din piesele de la dosar rezultă că se examinează caracterul sistematic al încălcărilor pe o perioadă mai lungă de aproape 10 ani (prima încălcare este din anul 2013) și că sunt avute în vedere și sumele ne semnificative pentru aprecierea caracterului sistematic al încălcărilor (de exemplu, cuantumul TVA-ului neplătit pentru anul 2017 este de 0,46 BGN). În opinia instanței de trimitere, Curtea, care este competentă să facă interpretarea, trebuie, așadar, să clarifice aspectul dacă lipsa individualizării acțiunilor care au determinat radierea din oficiu corespunde obiectivului urmărit de combatere a fraudei fiscale și dacă este compatibilă cu principiile securității juridice și proporționalității.

Instanța de trimitere consideră că este necesar să se răspundă și la întrebarea dacă radierea din registru ca urmare a neplății TVA-ului declarat în termenul legal este proporțională în raport cu încălcarea săvârșită în cazul în care persoana impozabilă datorează dobânda legală prevăzută pentru întârzierea la plată.

Având în vedere considerațiile ce precedă, Administrativen sad – Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Tarnovo, Bulgaria) [*omissis*] a

HOTĂRÂT:

Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 primul paragraf litera (b) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, următoarele întrebări preliminare:

- 1) Articolul 106 alineatul (2) punctul 2 litera (b) și articolul 176 punctul 3 din Legea privind TVA-ul încalcă articolul 213 alineatul (1) din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: articolul 213 alineatul (1) din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată are efect direct?

3) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare: articolul 213 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiile securității juridice și proporționalității permit excluderea din sistemul TVA-ului în cazul unor încălcări formale, fără a ține seama de momentul încălcării, de natura încălcării, de celelalte comportamente ale persoanei și de alte împrejurări subiective existente, precum un litigiu comercial pentru neplata în termen a taxei datorate?

4) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare: articolul 213 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul proporționalității permit excluderea din sistemul TVA-ului concomitent cu perceperea dobânzilor de întârziere calculate pentru neplata în termen a taxei datorate, fără ca autoritatea fiscală să fie obligată să examineze natura și caracterul activității societății, precum și comportamentul său ca persoană impozabilă și severitatea fiecăreia dintre măsurile propuse?

[omissis]