

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**Cauza C-331 din 2023 Dranken Van Eetvelde NV. Dreptul unui stat membru să stabilească obligația răspunderii în solidar la obligația plății TVA a unei persoane impozabile alta decât cea care a efectuat livrarea bunurilor.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

12 decembrie 2024

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 205 – Răspundere solidară pentru datoriile fiscale ale unui terț – Condiții și întinderea răspunderii – Combaterea fraudei în materie de TVA – Răspundere solidară pentru plata TVA-ului care nu permite o apreciere în funcție de contribuția fiecărei persoane impozabile la fraudă fiscală – Principiul proporționalității – Articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Principiul ne bis in idem – Criterii de aplicare – Fapte aferente unor exerciții fiscale diferite care fac obiectul procedurii administrative sau penale – Încălcare continuă cu unitate de intenție – Lipsa identității faptelor ”

În cauza C-331/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, Secția Gent, Belgia), prin decizia din 22 mai 2023, primită de Curte la 25 mai 2023, în procedura

### **Dranken Van Eetvelde NV**

împotriva

### **Belgische Staat,**

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul C. Lycourgos (raportor), președintele Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a noua, domnul S. Rodin și doamna O. Spineanu-Matei, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Dranken Van Eetvelde NV, de H. Vandebergh, avocat;
- pentru guvernul belgian, de P. Cottin, A. De Brouwer și C. Pochet, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de N. Cambien și M. Herold, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 5 septembrie 2024, pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 205 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, denumită în continuare „Directiva TVA”), a principiilor proporționalității și neutralității fiscale, precum și a articolului 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Dranken Van Eetvelde NV, pe de o parte, și Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën (Serviciul Public Federal de Finanțe, Belgia) (denumit în continuare „SPF Finances”), pe de altă parte, în legătură cu angajarea răspunderii solidare a Dranken Van Eetvelde în vederea plății taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

- 3 Articolul 193 din Directiva TVA prevede:  
„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202.”
- 4 Articolele 194-200 și 202-204 din această directivă prevăd în esență că alte persoane decât persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă pot sau chiar trebuie să fie considerate persoane obligate la plata TVA-ului.

- 5 Potrivit articolului 205 din directiva menționată, „[Î]n situațiile prevăzute la articolele 193-200 și articolele 202, 203 și 204, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA.”

### ***Dreptul belgian***

- 6 Articolul 51bis alineatul 4 din wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Legea de instituire a Codului privind taxa pe valoarea adăugată) din 3 iulie 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 17 iulie 1969, p. 7046), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Codul privind TVA”), prevede:

„§ 4. Persoanele impozabile răspund în solidar pentru plata taxei cu persoana care datorează taxa în temeiul articolului 51 alineatele 1 și 2 dacă la momentul la care au efectuat o operațiune știau sau trebuiau să știe că prin neplata taxei în lanțul de operațiuni s-a urmărit sau se va urmări evaziunea fiscală.”

- 7 Articolul 70 alineatele 1 și 2 din Codul privind TVA prevede:

„§ 1. Pentru fiecare încălcare a obligației de plată a taxei se aplică o amendă al cărei quantum este de două ori mai mare decât taxa care a făcut obiectul evaziunii sau care a fost plătită cu întârziere.

Această amendă se plătește individual de fiecare persoană care este obligată la plata taxei în temeiul articolului 51 alineatele 1, 2 și 4, al articolului 51bis, al articolelor 52 și 53, al articolului 53ter, al articolului 53nonies și al articolelor 54, 55 și 58 sau al ordinelor emise în executarea acestor articole.

[...]

§ 2. Dacă factura sau documentul echivalent care trebuie emise în conformitate cu articolele 53, 53decies și 54 sau al ordinelor emise în executarea acestor articole nu au fost emise ori dacă cuprind date eronate în privința numărului de identificare, a numelui sau a adresei persoanelor care participă la operațiune, în privința tipului sau a cantității bunurilor livrate ori a serviciilor prestate sau în privința prețului sau a costurilor suplimentare, se aplică o amendă al cărei quantum este de două ori mai mare decât taxa datorată pentru această operațiune, dar care nu poate fi mai mică de 50 de euro.

Această amendă se plătește individual de furnizor sau de prestatorul de servicii și de partenerul său contractual. Amenda nu se aplică atunci când neregulile pot fi considerate pur ocazionale, ținând seama în special de numărul și de quantumul operațiunilor pentru care nu a fost emis un document obișnuit în comparație cu numărul și cu quantumul operațiunilor care au făcut obiectul documentelor emise

în mod legal sau atunci când furnizorul ori prestatorul de servicii nu a avut motive de îndoială considerabile în privința calității de persoană neimpozabilă a partenerului său contractual.

Dacă pentru aceeași încălcare săvârșită de o persoană este aplicabilă atât amenda prevăzută la § 1, cât și amenda prevăzută la § 2, este datorată numai cea din urmă.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

- 8 Administrația fiscală belgiană a efectuat o inspecție fiscală la Dranken Van Eetvelde, o societate de drept belgian care își desfășoară activitatea în comerțul cu ridicata și cu amănuntul de băuturi, privind aplicarea TVA-ului pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2011. Aceasta a constatat o serie de încălcări ale legislației și ale reglementării în materie de TVA, care au fost notificate acestei societăți la 3 decembrie 2018.
- 9 Dranken Van Eetvelde a făcut ulterior obiectul unei decizii de impunere, emisă la 10 decembrie 2018 și declarată executorie la 11 decembrie 2018, prin care i s-a impus plata unui TVA stabilit suplimentar de 173 512,56 euro (respectiv 141 665,30 euro în temeiul răspunderii solidare și 31 847,26 euro cu titlu de rambursare a TVA-ului pe baza notelor de credit emise în mod greșit), a unei amenzi de 347 000 de euro (respectiv 173 512,56 euro × 200 %) pentru mențiuni eronate pe facturile emise și a unei amenzi de 283 320 de euro (respectiv 141 665,30 euro × 200 %) pentru neachitarea TVA-ului.
- 10 În procesul-verbal întocmit de agentul constatator în cadrul acestei inspecții, s-a menționat că Dranken Van Eetvelde făcuse deja obiectul unor controale, taxări și condamnări judiciare anterioare pentru aceleași infracțiuni privind perioadele cuprinse între 1 ianuarie 2000 și 31 decembrie 2002 și între 1 ianuarie 2003 și 31 decembrie 2004. În această privință, prin hotărârile din 10 aprilie 2008 și din 17 noiembrie 2008, s-a recunoscut că această societate organizase un sistem de emiteri de facturi false în cadrul căruia mărfurile menționate pe aceste facturi nu erau livrate clienților indicați pe facturile respective, ci unor clienți, persoane impozabile, deținători de cafenele, de hoteluri sau de restaurante. Aceste proceduri au condus la impunerea unor amenzi acestei societăți, care au rămas definitive.
- 11 La 21 decembrie 2018, Dranken Van Eetvelde a formulat la rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, Secția Gent, Belgia), care este instanța de trimitere, o contestație împotriva deciziei de impunere din 10 decembrie 2018.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 12 În paralel, această societate a făcut obiectul unei proceduri penale pentru infracțiuni săvârșite în cursul anilor 2012, 2013 și 2014. Prin hotărârea din 18 iunie 2019, rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, Secția Termonde, Belgia), statuând în materie penală, a obligat societatea menționată la plata unei amenzi de 20 000 de euro pentru fals fiscal și uz de fals săvârșite în cursul anilor 2012-2014 în materie de TVA și de impozite pe venit, precum și pentru nedeclararea veniturilor pentru impozitul pe profit și nedeclararea vânzărilor și a TVA-ului datorat pentru aceste vânzări, totul cu o intenție de fraudă sau cu scopul de a cauza un prejudiciu. Acest element intențional a fost reținut pentru motivul că Dranken Van Eetvelde adusese o contribuție substanțială și esențială la un sistem de fraudă, ceea ce le-a permis clienților săi profesioniști să vândă băuturi „la negru”.
- 13 În cadrul cauzei cu care este sesizată instanța de trimitere, în primul rând, Dranken Van Eetvelde arată că, potrivit jurisprudenței Curții, nimeni nu poate fi tras la răspundere necondiționat pentru fraudă săvârșită de o altă persoană. O asemenea răspundere obiectivă ar depăși limitele a ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor Trezoreriei publice și pentru combaterea fraudei fiscale. Ar rezulta de aici o încălcare a principiului proporționalității.
- 14 Or, instanța de trimitere precizează că articolul 51bis alineatul 4 din Codul privind TVA prevede o astfel de răspundere obiectivă, necondiționată, și ar putea fi, așadar, contrar principiului proporționalității și/sau al neutralității în materie de TVA. Astfel, răspunsul la întrebarea dacă această dispoziție este contrară articolului 205 din Directiva TVA, interpretat în lumina acestor principii, ar fi relevant pentru a putea aprecia dacă Dranken Van Eetvelde este sau nu obligată să plătească TVA-ul eludat.
- 15 În al doilea rând, această instanță subliniază că aplicarea principiului *ne bis in idem* ar fi diferită după cum acest principiu privește domeniul impozitelor pe venit sau cel al TVA-ului. Problema cumulului sancțiunilor administrative și penale în legătură cu o unitate de intenție ar necesita o examinare în raport cu acest principiu, pe care articolul 50 din cartă îl concretizează.
- 16 În aceste condiții, rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, Secția Gent) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
  - „1) Articolul 51bis alineatul 4 din [Codul privind TVA] încalcă articolul 205 din [Directiva TVA] coroborat cu principiul proporționalității, având în vedere că această dispoziție prevede o răspundere obiectivă generală, iar instanța nu o poate evalua în funcție de contribuția fiecăruia la fraudă fiscală?

- 2) Articolul 51bis alineatul 4 din [Codul privind TVA] încalcă articolul 205 din [Directiva TVA] coroborat cu principiul neutralității în materie de TVA dacă această dispoziție trebuie interpretată în sensul că există o obligație în solidar de a plăti TVA-ul în locul debitorului legal, fără a trebui să se țină seama de deducerea TVA-ului pe care o poate exercita debitorul legal?
- 3) Articolul 50 din [cartă] trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care permite un cumul de sancțiuni (administrative și penale) de natură penală care rezultă din mai multe proceduri, pentru fapte identice din punct de vedere material, dar care au avut loc în ani succesivi (însă care, în domeniul dreptului penal, ar trebui considerate drept infracțiune continuată cu unitate de intenție), și în temeiul căreia faptele dintr-un an fac obiectul unor proceduri administrative, iar faptele din alt an fac obiectul unei proceduri penale? Aceste fapte nu sunt considerate a fi indisolubil legate între ele, deoarece au avut loc în ani succesivi?
- 4) Articolul 50 din [cartă] trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia se poate iniția, cu privire la o persoană, o procedură de impunere a unei amenzi administrative de natură penală pentru fapte cu privire la care această persoană a făcut deja obiectul unei condamnări penale definitive, ambele proceduri derulându-se complet independent una de cealaltă, iar singura garanție că nivelul tuturor sancțiunilor impuse corespunde gravității încălcării în cauză constă în faptul că instanța fiscală poate efectua pe fond un control al proporționalității, în timp ce dispoziția de drept național nu prevede norme în acest sens, după cum nu prevede nici norme care să permită autorității administrative să țină cont de sancțiunea penală deja impusă?"

## **Cu privire la întrebările preliminare**

### ***Cu privire la prima întrebare***

- 17 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 205 din Directiva TVA, citit în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care, în vederea asigurării colectării TVA-ului, prevede răspunderea solidară obiectivă a unei persoane impozabile, alta decât cea care ar fi în mod normal obligată la plata acestei taxe, fără însă ca instanța competentă să poată exercita o putere de apreciere în funcție de contribuția diferitelor persoane implicate într-o fraudă fiscală.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 18 Potrivit articolului 205 din Directiva TVA, în situațiile prevăzute la articolele 193-200 și la articolele 202, 203 și 204, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului.
- 19 Articolele 193-200 și 202-204 din Directiva TVA fac parte din secțiunea 1 din capitolul 1 din titlul XI din această directivă, intitulată „Persoane obligate la plata TVA-ului către autoritățile fiscale”. Aceste articole stabilesc persoanele obligate la plata TVA-ului. Deși articolul 193 din directiva menționată prevede, ca normă de bază, că TVA-ul este datorat de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, el precizează totuși 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.
- 20 Dispozițiile secțiunii 1 din capitolul 1 din titlul XI din Directiva TVA, printre care se înscrie articolul 205 din această directivă, urmăresc să identifice persoana obligată la plata TVA-ului în funcție de diverse situații. Astfel, aceste dispoziții au drept scop să asigure Trezoreriei publice o colectare eficientă a TVA-ului de la persoana cea mai adecvată în raport cu situația avută în vedere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 28).
- 21 Articolul 205 din Directiva 2006/112 permite în principiu statelor membre să adopte, în vederea unei colectări eficiente a TVA-ului, măsuri în temeiul cărora o altă persoană decât cea care este în mod normal obligată la plata acestei taxe în temeiul articolelor 193-200 și 202-204 din această directivă este obligată în solidar la plata taxei menționate (Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 29).
- 22 Întrucât acest articol 205 nu precizează însă nici persoanele pe care statele membre le pot desemna ca debitoare solidare, nici situațiile în care poate fi efectuată o astfel de desemnare, revine statelor membre sarcina de a stabili condițiile și modalitățile de angajare a răspunderii solidare prevăzute la acest articol, cu respectarea, printre altele, a principiilor securității juridice și proporționalității (Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctele 31 și 32, precum și jurisprudența citată).
- 23 În ceea ce privește acest din urmă principiu, în lumina căruia instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea articolului 205 din Directiva TVA, deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile Trezoreriei publice, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop (a se vedea în acest sens

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 33 și jurisprudența citată).

- 24 În acest context, exercitarea facultății recunoscute statelor membre de a desemna un debitor solidar, altul decât persoana obligată la plata taxei, pentru a asigura o colectare eficientă a acesteia din urmă trebuie justificată prin relația factuală și/sau juridică existentă între cele două persoane în cauză din perspectiva principiilor securității juridice și proporționalității. Sarcina de a preciza împrejurările speciale în care o persoană precum destinatarul unei operațiuni impozabile trebuie să răspundă în mod solidar pentru plata taxei datorate de cocontractantul său revine statelor membre (Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 34).
- 25 În acest cadru trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de legislația Uniunii privind sistemul comun al TVA-ului și că principiul interzicerii abuzului de drept determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal (Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 26 Curtea a declarat astfel că articolul 205 din Directiva TVA permite unui stat membru să oblige o persoană la plata în solidar a TVA-ului atunci când, la momentul operațiunii efectuate în favoarea sa, ea știa sau ar fi trebuit să știe că taxa datorată pentru această operațiune sau o operațiune anterioară sau ulterioară va rămâne neachitată, precum și să se întemeieze pe prezumții în această privință, cu condiția ca asemenea prezumții să nu fie formulate într-un mod în care să devină practic imposibil sau excesiv de dificil pentru persoana impozabilă să le răstoarne prin proba contrară și să nu fie stabilit astfel un sistem de răspundere obiectivă care să depășească ceea ce este necesar pentru a proteja drepturile Trezoreriei publice. Astfel, operatorii care iau toate măsurile care le pot fi pretinse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunile lor nu fac parte dintr-un lanț abuziv sau fraudulos trebuie să se poată baza pe legalitatea acestor operațiuni fără a risca să fie obligați în solidar să achite această taxă datorată de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 27 În speță, în primul rând, instanța de trimitere pornește de la premisa că articolul 51bis alineatul 4 din Codul privind TVA, în discuție în litigiul principal, prevede o răspundere „obiectivă”, care ar putea, pentru acest motiv, să fie contrară principiului proporționalității. Or, această instanță este singura competentă să constate și să aprecieze situația de fapt din litigiul principal, precum și să



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

interpreteze și să aplice dreptul național (Hotărârea din 29 iulie 2024, protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, punctul 36 și jurisprudența citată).

- 28 Cu toate acestea, chemată să ofere acestei instanțe un răspuns util în cadrul procedurii de cooperare instituite la articolul 267 TFUE, Curtea este competentă să dea instanței menționate indicații întemeiate pe dosarul cauzei principale, precum și pe observațiile scrise care i-au fost prezentate, de natură să permită aceleași instanțe să se pronunțe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2023, Nordic Info, C-128/22, EU:C:2023:951, punctul 81 și jurisprudența citată).
- 29 Or, din dosarul de care dispune Curtea reiese că, potrivit articolului 51bis alineatul 4 din Codul privind TVA, orice persoană impozabilă este obligată în solidar la plata taxei împreună cu persoana obligată la plata acesteia dacă la momentul efectuării unei operațiuni „știa sau trebuia să știe că neplata taxei, în lanțul operațiunilor, este săvârșită sau va fi săvârșită cu intenția de a eluda taxa”.
- 30 În această privință și sub rezerva verificărilor ce revin instanței de trimitere, este necesar să se observe că, astfel cum arată guvernul belgian și Comisia Europeană în observațiile lor scrise, această dispoziție nu impune o răspundere solidară „obiectivă”, care ar fi contrară principiului proporționalității, în sensul jurisprudenței citate la punctul 26 din prezenta hotărâre, având în vedere că persoana impozabilă în cauză devine răspunzătoare în solidar pentru plata TVA-ului datorat cu persoana care este obligată la plata acestuia numai dacă știa sau ar trebui să știe că participa la o fraudă în materie de TVA.
- 31 În aceste condiții, trebuie subliniat că articolul 205 din Directiva TVA, interpretat în lumina principiului proporționalității, impune ca prezumția pe care se întemeiază articolul 51bis alineatul 4 din Codul privind TVA pentru a considera o persoană impozabilă ca fiind răspunzătoare în solidar pentru plata TVA-ului datorat cu persoana care este obligată la plata acestuia să poată fi refragabilă, în sensul că răsturnarea prezumției respective prin proba contrară să nu fie practic imposibilă sau excesiv de dificilă pentru această persoană impozabilă.
- 32 Pentru a răsturna prezumția menționată, persoana impozabilă în cauză trebuie să aibă posibilitatea de a dovedi că a luat toate măsurile care i se pot pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunile pe care le realizează nu fac parte din sistemul fraudulos al facturilor false.
- 33 În al doilea rând, în ceea ce privește faptul că articolul 51bis alineatul 4 din Codul privind TVA impune persoanei impozabile care este răspunzătoare în solidar plata întregului quantum al TVA-ului datorat, fără a permite instanței să exercite o putere de apreciere în funcție de contribuția diferitelor persoane implicate în fraudă fiscală, trebuie arătat, pe de o parte, că din însăși natura unei „răspunderi solidară” precum

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

cea prevăzută la articolul 205 din Directiva TVA rezultă că fiecare persoană răspunzătoare în solidar este obligată la plata cuantumului total al TVA-ului datorat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 85).

- 34 Pe de altă parte, această interpretare a noțiunii de „răspundere solidară” este conformă cu obiectivul urmărit de articolul 205 din Directiva TVA, care, astfel cum s-a amintit la punctele 20 și 21 din prezenta hotărâre, urmărește să asigure Trezoreriei publice o colectare eficientă a TVA-ului de la persoana cea mai adecvată în raport cu situația avută în vedere.
- 35 Astfel, a impune o ajustare a obligației persoanei responsabile în solidar de a plăti TVA-ul datorat care să depindă de partea de răspundere a persoanei impozabile în cauză ar implica, în special în caz de fraudă, ca Trezoreria publică și, dacă este cazul, instanța competentă să controleze acțiunea acesteia să stabilească în prealabil contribuțiile respective ale tuturor persoanelor implicate în această fraudă. Or, pe lângă faptul că această abordare ar fi contrară însuși principiului răspunderii solidară prevăzută la articolul 205 din Directiva TVA, o asemenea stabilire s-ar putea dovedi deosebit de dificilă în cazul unor aranjamente fiscale frauduloase complexe, caracterizate printr-o mare opacitate.
- 36 Rezultă că articolul 205 din Directiva TVA impune că persoana impozabilă răspunzătoare în solidar pentru plata TVA-ului poate să fie obligată să plătească singură cuantumul acestuia în totalitate, indiferent de gradul de participare a acestei persoane impozabile la fraudă fiscală.
- 37 Astfel cum precizează în esență guvernul belgian, această interpretare nu aduce atingere eventualei aplicări a normelor naționale de drept civil care guvernează relația dintre persoana impozabilă obligată în solidar la plata TVA-ului, în sensul articolului 51bis alineatul 4 din Codul privind TVA, și persoana impozabilă care datorează în mod normal această taxă, care, dacă este cazul, ar permite acestei prime persoane impozabile să se întoarcă împotriva celei de a doua persoane impozabile pentru a împărți sarcina economică totală potrivit contribuției fiecăreia la datoria fiscală.
- 38 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 205 din Directiva TVA, citit în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții naționale care, în vederea asigurării colectării TVA-ului, prevede răspunderea solidară obiectivă a unei alte persoane impozabile decât cea care ar fi în mod normal obligată la plata acestei taxe, fără însă ca instanța competentă să poată exercita o putere de apreciere în funcție de contribuția diferitelor persoane

implicate într-o fraudă fiscală, în măsura în care această persoană impozabilă are posibilitatea de a dovedi că a luat toate măsurile care i se pot pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunile pe care le realiza nu făceau parte din această fraudă.

***Cu privire la a doua întrebare***

- 39 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 205 din Directiva TVA, citit în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care impune o obligație solidară de a achita TVA-ul unei alte persoane impozabile decât cea care ar fi în mod normal obligată la plata acestei taxe fără a se ține seama de dreptul acesteia din urmă de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte.
- 40 Dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea și utilizate în vederea unei activități impozabile constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului. Dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face, așadar, parte integrantă din mecanismul TVA-ului și în principiu nu poate fi limitat cât timp persoanele impozabile care doresc să îl exercite respectă cerințele sau condițiile atât de fond, cât și de formă cărora li se subordonează dreptul respectiv [Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului), C-596/21, EU:C:2022:921, punctul 21].
- 41 Mai precis, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie în principiu ele însele supuse TVA-ului [Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului), C-596/21, EU:C:2022:921, punctul 22 și jurisprudența citată].
- 42 Cu toate acestea, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, astfel încât justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv [Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului), C-596/21, EU:C:2022:921, punctul 24 și jurisprudența citată].

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 43 Așadar, beneficiul dreptului de deducere trebuie refuzat nu numai atunci când o fraudă este săvârșită chiar de persoana impozabilă, ci și atunci când se stabilește că această persoană impozabilă, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că prin achiziționarea acestor bunuri sau servicii participă la sau cel puțin facilitează o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA. Astfel, o asemenea persoană impozabilă trebuie să fie considerată, în sensul Directivei TVA, ca participând la fraudă, indiferent de aspectul dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval, întrucât persoana impozabilă respectivă, într-o asemenea situație, ajută autorii fraudei respective și devine complice la aceasta [a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului), C-596/21, EU:C:2022:921, punctul 35 și jurisprudența citată].
- 44 În speță, trebuie subliniat că a doua întrebare preliminară privește aspectul dacă persoana impozabilă care este obligată în solidar la plata TVA-ului în locul persoanei obligate la plata acestei taxe, în temeiul unei dispoziții naționale de punere în aplicare a articolului 205 din Directiva TVA, are dreptul să țină seama, pentru TVA-ul pe care trebuie să îl achite, de dreptul de deducere a TVA-ului pe care această persoană obligată la plata TVA-ului ar putea-o efectua. În plus, această întrebare nu vizează decât cazurile în care răspunderea solidară pentru plata TVA-ului decurge din articolul 51bis alineatul 4 din Codul privind TVA, care privesc, prin ipoteză, cazuri de fraudă în materie de TVA.
- 45 Or, în astfel de cazuri de fraudă, conform jurisprudenței amintite la punctele 42 și 43 din prezenta hotărâre, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie refuzat persoanei impozabile obligate la plata TVA-ului. În consecință, în măsura în care această persoană impozabilă nu poate invoca niciun drept de deducere a acestei taxe, un asemenea drept de deducere nu poate, *a fortiori*, să fie transferat persoanei impozabile care este obligată în solidar la plata taxei menționate în temeiul dispoziției naționale de transpunere a articolului 205 din Directiva TVA.
- 46 Aceasta cu atât mai mult cu cât, potrivit modului de redactare a articolului 51bis articolul 4 din Codul privind TVA, răspunderea solidară a persoanei impozabile, alta decât persoana obligată la plata TVA-ului, nu este prevăzută decât atunci când persoana impozabilă răspunzătoare în solidar avea de asemenea cunoștință sau trebuia să aibă cunoștință de faptul că neplata taxei, în lanțul operațiunilor, este săvârșită sau va fi săvârșită cu intenția de a eluda această taxă.
- 47 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 205 din Directiva TVA, citit în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții naționale care

impune o obligație solidară de a achita TVA-ul unei alte persoane impozabile decât cea care ar fi în mod normal obligată la plata acestei taxe, fără a se ține seama de dreptul acesteia din urmă de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte.

***Cu privire la a treia întrebare***

- 48 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 50 din cartă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care permite un cumul de sancțiuni penale și de sancțiuni administrative de natură penală, rezultate din proceduri diferite, pentru fapte de aceeași natură care au avut însă loc în cursul unor exerciții fiscale succesive, care fac obiectul unor proceduri administrative de natură penală pentru un exercițiu fiscal și al unei urmăririi penale pentru un alt exercițiu fiscal.
- 49 Articolul 50 din cartă prevede că „[n]imeni nu poate fi judecat sau condamnat pentru o infracțiune pentru care a fost deja achitat sau condamnat în cadrul Uniunii, prin hotărâre judecătorească definitivă, în conformitate cu legea”. Astfel, principiul *ne bis in idem* interzice cumulul atât de proceduri, cât și de sancțiuni care au o natură penală în sensul acestui articol pentru aceleași fapte și împotriva aceleiași persoane (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 25, și Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 24).
- 50 Aplicarea principiului *ne bis in idem* este supusă unei duble condiții, și anume, pe de o parte, să existe o decizie anterioară definitivă (condiția „bis”) și, pe de altă parte, ca aceleași fapte să fie vizate de decizia anterioară și de procedurile sau de deciziile ulterioare (condiția „idem”) (Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 28).
- 51 În ceea ce privește condiția „idem”, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, criteriul pertinent pentru a aprecia existența aceleiași infracțiuni este cel al identității faptelor materiale, înțeles ca existența unui ansamblu de împrejurări concrete indisolubil legate între ele care au condus la achitarea sau la condamnarea definitivă a persoanei în cauză. Astfel, articolul 50 din cartă interzice aplicarea, pentru fapte identice, a mai multe sancțiuni de natură penală după finalizarea diferitelor proceduri desfășurate în acest scop (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 35, și Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 33).
- 52 În plus, pentru constatarea existenței aceleiași infracțiuni, calificarea juridică a faptelor în dreptul național și interesul juridic protejat nu sunt relevante, întrucât întinderea protecției conferite de articolul 50 din cartă nu poate varia de la un stat membru la altul (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197,

punctul 36, precum și Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 34).

- 53 Curtea a amintit că condiția „idem” impune ca faptele materiale să fie identice. În schimb, principiul *ne bis in idem* nu are vocația de a se aplica atunci când faptele în cauză nu sunt identice, ci doar similare. Astfel, prin identitatea faptelor materiale se înțelege un ansamblu de împrejurări concrete care decurg din evenimente care sunt în esență aceleași, în sensul că presupun existența aceluiași autor și a unei legături indisolubile între ele în timp și spațiu (Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctele 36 și 37).
- 54 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că sancțiunea penală impusă Dranken Van Eetvelde, care a urmat condamnării sale în cadrul procedurii penale finalizate prin hotărârea rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, Secția Termonde) din 18 iunie 2019, privea o fraudă în materie de TVA săvârșită în cursul exercițiilor fiscale 2012-2014. Or, instanța de trimitere precizează că procedura administrativă în discuție în litigiul principal, chiar și în cazul în care ar fi considerată ca fiind de natură penală, privește o fraudă în materie de TVA săvârșită în cursul exercițiului fiscal 2011. Astfel, chiar dacă s-ar considera că, în cursul tuturor acestor exerciții fiscale, societatea menționată a participat la instituirea aceluiași sistem de fraudă în materie de TVA, procedura penală și procedura administrativă privesc totuși perioade fiscale diferite.
- 55 Pe de altă parte, precizarea făcută de instanța de trimitere potrivit căreia, în temeiul dreptului penal național, se poate considera că faptele materiale constatate în perioada cuprinsă între anii 2011 și 2014 constituie o infracțiune continuă cu unitate de intenție nu are nicio relevanță în vederea examinării respectării condiției „idem” în dreptul Uniunii.
- 56 Rezultă că faptele care fac obiectul procedurii administrative în discuție în litigiul principal și cele care au făcut obiectul procedurii penale nu sunt identice, astfel încât condiția „idem” nu este îndeplinită. În consecință, principiul *ne bis in idem* nu are vocația de a se aplica în prezenta cauză.
- 57 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 50 din cartă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care permite un cumul de sancțiuni penale și de sancțiuni administrative de natură penală, rezultate din proceduri diferite, pentru fapte de aceeași natură care au avut însă loc în cursul unor exerciții fiscale succesive, care fac obiectul unor proceduri administrative de natură penală pentru un exercițiu fiscal și al unei urmăriri penale pentru un alt exercițiu fiscal.

***Cu privire la a patra întrebare***

- 58 Având în vedere răspunsul dat la a treia întrebare, nu este necesar să se răspundă la a patra întrebare.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 59 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

- 1) **Articolul 205 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, citit în lumina principiului proporționalității,**

**trebuie interpretat în sensul că**

**nu se opune unei dispoziții naționale care, în vederea asigurării colectării taxei pe valoarea adăugată, prevede răspunderea solidară obiectivă a unei alte persoane impozabile decât cea care ar fi în mod normal obligată la plata acestei taxe, fără însă ca instanța competentă să poată exercita o putere de apreciere în funcție de contribuția diferitelor persoane implicate într-o fraudă fiscală, în măsura în care această persoană impozabilă are posibilitatea de a dovedi că a luat toate măsurile care i se pot pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunile pe care le realizează nu făceau parte din această fraudă.**

- 2) **Articolul 205 din Directiva 2006/112, citit în lumina principiului neutralității fiscale,**

**trebuie interpretat în sensul că**

**nu se opune unei dispoziții naționale care impune o obligație solidară de a achita taxa pe valoarea adăugată (TVA) unei alte persoane impozabile decât cea care ar fi în mod normal obligată la plata acestei taxe, fără a se ține seama de dreptul acesteia din urmă de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte.**

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 3) Articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care permite un cumul de sancțiuni penale și de sancțiuni administrative de natură penală, rezultate din proceduri diferite, pentru fapte de aceeași natură care au avut însă loc în cursul unor exerciții fiscale succesive, care fac obiectul unor proceduri administrative de natură penală pentru un exercițiu fiscal și al unei urmăriri penale pentru un alt exercițiu fiscal.**