

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

Cauza C-277 din 2024 M. B. Condițiile în care se poate invoca răspunderea în solidar a administratorului pentru neplata TVA de către persoana juridică administrată

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

27 februarie 2025

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – Măsurile prin care se urmărește asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului – Datorie de TVA a unei persoane impozabile – Reglementare națională care prevede răspunderea solidară a fostului președinte al consiliului de administrație al persoanei impozabile – Participarea fostului președinte al consiliului de administrație la procedura prin care se constată existența unei datorii de TVA – Procedura de angajare a răspunderii solidare – Repunere în discuție a datoriei de TVA – Dreptul la apărare – Proportionalitate ”

În cauza C-277/24 [Adjak](i),

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław, Polonia), prin decizia din 25 ianuarie 2024, primită de Curte la 22 aprilie 2024, în procedura

M. B.

împotriva

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul N. Jääskinen, președinte de cameră, domnul A. Arabadjiev și doamna R. Frenco (raportoare), judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

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

- pentru Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, de E. Chojnacki și B. Rogowska-Rajda;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și D. Lutostańska, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de L. Březinová, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Herold și B. Sasinowska, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 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, denumită în continuare „Directiva TVA”) coroborate cu articolul 2 TUE, cu articolele 17, 41 și 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), cu principiul proporționalității, cu dreptul la un proces echitabil și cu dreptul la apărare.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între M. B., pe de o parte, și Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directorul Camerei Administrației Fiscale din Wrocław, Polonia) (denumit în continuare „DIAS”), pe de altă parte, în legătură cu participarea lui M. B. la procedura administrativă având ca obiect stabilirea existenței unei datorii privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) a unei societăți al cărei consiliu de administrație îl prezidase.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 193 din Directiva TVA prevede:

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

„TVA-ul 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 Articolul 205 din această directivă prevede:

„În situațiile prevăzute la articolele 193-200 și articolele 202, 203 și 204, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoană obligată la plata TVA-ului să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului.”

5 Articolul 273 primul paragraf din această directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului 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.”

Dreptul polonez

6 Ustawa – Ordynacja podatkowa (Legea privind reglementarea fiscală) din 29 august 1997, în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (Dz. U. din 2023, poziția 2383) (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevede la articolul 107:

„1. În cazurile și în măsura prevăzute de prezentul capitol, terții răspund de asemenea în solidar cu persoana impozabilă, cu ansamblul patrimoniului lor, pentru restanțele fiscale ale acesteia din urmă.

[...]

2. În lipsa unor dispoziții contrare, terții sunt de asemenea răspunzători pentru:

[...]

3) avansurile nerambursate la termen din [TVA-ul] aferent intrărilor, precum și dobânzile aferente acestor avansuri;

[...]”

7 Articolul 108 din Codul fiscal prevede la alineatul 1:

„Administrația fiscală se pronunță prin decizie cu privire la răspunderea fiscală a unui terț.”

8 Potrivit articolului 116 din acest cod:

„1. Membrii consiliului de administrație al unei societăți cu răspundere limitată, ai unei societăți cu răspundere limitată în formare, ai unei societăți pe acțiuni simplificate, ai unei societăți pe acțiuni simplificate în formare, ai unei societăți pe acțiuni sau ai unei societăți pe acțiuni în formare sunt răspunzători în solidar cu ansamblul patrimoniului lor pentru restanțele fiscale ale societăților menționate, în cazul în care executarea silită asupra patrimoniului societății s-a dovedit total sau parțial nereușită, iar membrul consiliului de administrație:

„1) nu a demonstrat că:

- a) a fost depusă o cerere de declarare a falimentului [...];
- b) lipsa unei cereri de declarare a falimentului nu se datorează unei culpe a sa;

2) nu a identificat bunurile societății a căror executare ar acoperi în mare parte restanțele fiscale ale societății.

[...]

2. Răspunderea membrilor consiliului de administrație se extinde la restanțele fiscale pentru datoriile scadente în cursul exercitării funcțiilor lor și la restanțele [...] născute în cursul exercitării acestor funcții.

[...]

4. Dispozițiile alineatelor 1-3 se aplică și fostului membru al consiliului de administrație și fostului reprezentant sau asociat al societății în curs de formare.

[...]”

9 Articolul 133 alineatul (1) din codul menționat prevede:

„Sunt părți la procedura fiscală contribuabilul, plătitorul, entitatea care percepe impozitul sau succesorul în drepturi al acestora, precum și terțul prevăzut la articolele 110-117c care, având în vedere interesul său juridic, solicită o acțiune a administrației fiscale, la care se raportează acțiunea administrației fiscale sau al cărui interes juridic este vizat de acțiunea administrației fiscale.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

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

- 10 M. B. a fost președinta consiliului de administrație al societății B. sp z o.o. din luna august 2014 până în luna ianuarie 2018.
- 11 Această societate a făcut obiectul unei proceduri de control fiscal (denumită în continuare „procedura fiscală în cauză”) de către Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Stare Miasto (șeful Administrației Fiscale din Wrocław-Stare Miasto, Polonia) (denumit în continuare „NUS”), privind declarațiile de TVA referitoare la perioada cuprinsă între luna iunie și luna octombrie 2016.
- 12 La 22 august 2022, M. B. a prezentat NUS o cerere având ca obiect obținerea calității de parte în procedura fiscală în cauză, precum și accesul la dosarul acesteia, pentru motivul că a prezidat consiliul de administrație al societății B. Prin ordonanța din 12 septembrie 2022, NUS a respins această cerere.
- 13 Sesizat de M. B. cu o contestație, DIAS, printr-o ordonanță din 27 octombrie 2022 (denumită în continuare „ordonanța DIAS”), a anulat în totalitate ordonanța NUS din 12 septembrie 2022 și a închis procedura. În această ordonanță, DIAS a arătat că calitatea de parte la o procedură fiscală depinde de aprecierea autorităților competente. Or, în opinia DIAS, M. B. nu se încadrează în niciuna dintre categoriile de entități enumerate la articolul 133 din Codul fiscal. În aceste împrejurări, DIAS a considerat că nu exista niciun temei juridic pe care NUS își putea întemeia ordonanța. Astfel, acest cod nu prevede că problema dacă unei anumite persoane i se acordă sau nu calitatea de parte la o procedură în curs este soluționată printr-o ordonanță sau prin orice alt act.
- 14 La 6 decembrie 2022, M. B. a formulat o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław, Polonia), care este instanța de trimitere, pentru a obține anularea ordonanței DIAS.
- 15 În susținerea acțiunii formulate, M. B. arată, mai întâi, că DIAS a interpretat în mod eronat dispozițiile dreptului național, considerând că aceasta nu avea un interes juridic, în sensul articolului 133 din Codul fiscal, de a solicita acordarea calității de parte în procedura fiscală desfășurată față de societatea B. În continuare, M. B. arată că, întrucât a fost unicul membru al consiliului de administrație al acestei societăți în perioada care face obiectul procedurii fiscale în cauză, are cea mai bună cunoaștere a activității societății menționate, ceea ce ar fi esențial pentru această procedură. Audierea sa punctuală de către NUS în calitate de martor nu ar fi nici suficientă, nici exhaustivă. În sfârșit, M. B. subliniază că cererea sa de acordare a calității de parte în procedura menționată este justificată pentru motivul că eventualele creanțe neachitate ale societății B. o vor afecta în calitate de persoană fizică.

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

- 16 În cererea de decizie preliminară, instanța de trimitere arată, în primul rând, că, potrivit practicii constante a administrației fiscale poloneze, confirmată de jurisprudența instanțelor naționale referitoare la articolele 116 și 133 din Codul fiscal, angajarea răspunderii solidare a unor terți, precum un membru sau un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți, rezultă din două proceduri distincte:
- o procedură prin care se urmărește stabilirea cuantumului datoriei fiscale (denumită în continuare „procedura de impunere”), în care persoana impozabilă în cauză în această procedură este singura parte;
 - o acțiune în răspundere solidară a terților (denumită în continuare „procedură privind răspunderea solidară”), în cazul în care persoana impozabilă a cărei datorie fiscală a fost stabilită în urma procedurii de impunere nu își respectă obligațiile fiscale.
- 17 În această privință, instanța de trimitere arată că, potrivit practicii naționale, un terț precum un fost membru al consiliului de administrație al societății care are o datorie fiscală nu are un interes juridic, în sensul articolului 133 din Codul fiscal, de a fi parte la procedura de impunere referitoare la această societate. Acest terț ar putea fi doar parte în procedura în răspundere solidară.
- 18 Instanța menționată precizează totuși că dispozițiile Codului fiscal și practica națională nu prevăd posibilitatea terțului menționat de a contesta, în cadrul procedurii de răspundere solidară, cuantumul datoriei fiscale stabilit la finalul procedurii de impunere. Astfel, aceasta din urmă ar urmări în principal să stabilească dacă sunt îndeplinite condițiile răspunderii terțului.
- 19 În al doilea rând, instanța de trimitere își exprimă îndoielile cu privire la compatibilitatea practicii naționale în discuție cu dreptul Uniunii.
- 20 Această instanță arată că, în speță, litigiul privește în esență garanțiile procedurale care trebuie acordate unui terț, în cadrul unei proceduri prin care se urmărește definirea cuantumului datoriei fiscale a unei societăți, ca urmare a obligației, care îi incumbă potențial, de a acoperi, cu patrimoniul său personal, datoria de TVA care revine acestei societăți.
- 21 Instanța de trimitere arată că, desigur, un mecanism de răspundere solidară a unui terț pentru obligațiile fiscale ale unei societăți contribuie la asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului, în sensul articolului 273 din Directiva TVA, interpretat în lumina articolului 325 alineatul (1) TFUE. Cu toate acestea, întemeindu-se în special pe Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctele 38 și 39), această instanță subliniază că marja de apreciere

pe care articolul 273 din Directiva TVA o conferă statelor membre în ceea ce privește mijloacele pentru atingerea obiectivelor urmărite de acest articol trebuie exercitată cu respectarea dreptului Uniunii, în special a principiilor sale generale, printre care principiul proporționalității.

- 22 În această privință, instanța menționată arată că reiese printre altele din Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (C-1/21, EU:C:2022:788), că articolul 273 din Directiva TVA și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede, în cazul în care sunt întrunite anumite împrejurări, un mecanism de răspundere solidară pentru datoriile cu titlu de TVA ale unei persoane juridice. Cu toate acestea, în conformitate cu hotărârea menționată, administrația fiscală ar trebui, în cadrul unei proceduri referitoare la răspunderea solidară a unui terț, să examineze împrejurările legate de contribuția acestui terț la datoria fiscală sau de o altă reducere a bugetului de stat cu titlu de TVA. Or, potrivit aceleiași instanțe, o practică națională care exclude participarea terțului menționat la procedura prin care se urmărește stabilirea cuantumului datoriei fiscale nu îndeplinește această cerință.
- 23 Astfel, neparticiparea unui terț care poate face obiectul unei proceduri în răspundere solidară la procedura de impunere ar putea avea drept consecință faptul că acest terț nu ar putea repune în discuție eventualele constatări eronate ale administrației fiscale, din moment ce această administrație ar fi ținută de decizia definitivă adoptată în privința societății vizate prin procedura de impunere.
- 24 Pe de altă parte, instanța de trimitere arată că faptul că terțul respectiv poate fi audiat în calitate de martor în cadrul procedurii de impunere nu permite să se considere că dispune de garanțiile procedurale proprii unei părți la această procedură.
- 25 Astfel, potrivit acestei instanțe, faptul că un terț căruia i se poate angaja răspunderea solidară nu poate participa la procedura de impunere, prin care se urmărește definirea cuantumului datoriei fiscale, ridică întrebări cu privire la respectarea statului de drept, prevăzut la articolul 2 TUE, a dreptului de proprietate, protejat de articolul 17 din cartă, a principiului bunei administrări, a dreptului la apărare și a dreptului la protecție jurisdicțională efectivă, garantate printre altele la articolele 41 și 47 din cartă, precum și a principiului proporționalității.
- 26 În acest context, instanța de trimitere se referă în special la Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861). Potrivit acestei instanțe, din moment ce din această hotărâre rezultă că este necesar ca particularul care face obiectul unei proceduri fiscale să poată lua cunoștință de

elementele reunite în cadrul unor proceduri conexe, este necesar să se considere că dispozițiile Directivei TVA, principiul respectării dreptului la apărare și articolul 47 din cartă nu se opun ca un terț susceptibil să fie considerat răspunzător în solidar pentru datoriile unei societăți să aibă calitatea de parte la procedura de impozitare desfășurată împotriva acestei societăți, ceea ce ar implica dreptul acestuia de a lua cunoștință de elementele de probă pe baza cărora administrația fiscală stabilește cuantumul datoriei fiscale pe care acest terț va fi în definitiv susceptibil să o suporte.

- 27 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 205 și 273 din Directiva [TVA] coroborate cu articolul 2 TUE [...] (statul de drept, respectarea drepturilor omului) precum și cu articolul 17 (dreptul de proprietate), cu articolul 41 (dreptul la o bună administrare) și cu articolul 47 (dreptul la o cale de atac efectivă și la un proces echitabil) din [cartă], precum și următoarele principii garantate de dreptul Uniunii: 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 prin care se refuză unei persoane fizice (membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice) care poate fi considerată răspunzătoare în solidar, cu ansamblul patrimoniului său privat, pentru datoria fiscală cu titlu de TVA a acestei persoane juridice dreptul de a participa activ la procedura prin care se urmărește stabilirea acestei datorii fiscale prin decizie definitivă a administrației fiscale, această persoană fizică fiind privată, în procedura distinctă prin care se urmărește stabilirea răspunderii sale solidare pentru datoria fiscală cu titlu de TVA a persoanei juridice, de un mijloc adecvat de contestare efectivă a constatărilor și a aprecierilor efectuate anterior cu privire la existența sau la cuantumul datoriei fiscale a persoanei juridice, cuprinse în decizia definitivă a administrației fiscale adoptată anterior fără participarea acestei persoane fizice, această decizie constituind, prin urmare, un precedent în respectiva procedură distinctă în temeiul unei dispoziții naționale consacrate de practica națională?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

- 28 În observațiile sale scrise, DIAS arată că, în dreptul polonez, orice decizie privind răspunderea unui terț este exclusă dacă a trecut o perioadă mai lungă de cinci ani de la sfârșitul anului calendaristic în care au luat naștere restanțele fiscale. În cauza principală, această perioadă ar fi expirat la sfârșitul anului 2021, astfel încât dreptul de a iniția o procedură în răspundere solidară ar fi prescris. Prin urmare, răspunsul Curții la prezenta cerere de decizie preliminară nu ar avea nicio incidență asupra

răspunderii lui M. B., în calitate de fost membru al consiliului de administrație al societății B., în raport cu restanțele fiscale ale acesteia din urmă.

- 29 În această privință, desigur, atât din textul, cât și din economia articolului 267 TFUE rezultă că procedura preliminară presupune printre altele ca o cauză să fie efectiv pendinte în fața instanțelor naționale, decizia preliminară solicitată trebuind să fie „necesară” pentru a permite instanței de trimitere să „pronunțe o hotărâre” în cauza cu care este sesizată. Astfel, justificarea trimiterii preliminare nu este formularea unor opinii consultative cu privire la probleme generale sau ipotetice, ci nevoia inerentă soluționării efective a unui litigiu [Hotărârea din 25 iunie 2020, Ministerio Fiscal (Autoritate susceptibilă să primească o cerere de protecție internațională), C-36/20 PPU, EU:C:2020:495, punctul 48 și jurisprudența citată].
- 30 Cu toate acestea, numai instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei principale, relevanța întrebării pe care o adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebarea adresată are ca obiect interpretarea sau validitatea unei norme a dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe. Rezultă că o întrebare preliminară care privește dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de relevanță. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei astfel de întrebări nu este posibil decât atunci când este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea ori cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate [Hotărârea din 22 noiembrie 2022, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Îndepărtare – Cannabis medicinal), C-69/21, EU:C:2022:913, punctul 41 și jurisprudența citată].
- 31 În speță, este cert că instanța de trimitere este sesizată cu acțiunea formulată de M. B. având ca obiect anularea ordonanței DIAS prin care acesta a respins cererea formulată de M. B. având ca obiect obținerea de către aceasta a calității de parte în procedura de impunere care vizează societatea B., care, potrivit acestei instanțe, este încă în curs. De asemenea, instanța menționată apreciază că răspunsul Curții la prezenta cerere de decizie preliminară este necesar pentru ca aceasta să poată soluționa tocmai litigiul având ca obiect această acțiune.
- 32 În consecință, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

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

- 33 Potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acestora din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebarea care îi este adresată. În plus, Curtea poate fi pusă în situația de a lua în considerare norme de drept al Uniunii la care instanța națională nu a făcut referire în enunțul întrebării sale (Hotărârea din 16 mai 2019, Plessers, C-509/17, EU:C:2019:424, punctul 32 și jurisprudența citată).
- 34 Așa cum rezultă din cuprinsul punctului 27 din prezenta hotărâre, întrebarea preliminară privește interpretarea articolelor 205 și 273 din Directiva TVA coroborate cu articolul 2 TUE, cu articolele 17, 41 și 47 din cartă, cu principiul proporționalității, cu dreptul la un proces echitabil și cu dreptul la apărare.
- 35 În primul rând, în ceea ce privește Directiva TVA, trebuie amintit că, potrivit articolului 205 din aceasta, în situațiile prevăzute la articolele 193-200 și 202-204 din această directivă, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie ținută răspunzătoare în solidar pentru plata TVA-ului.
- 36 Articolele 193-200 și 202-204 din Directiva TVA stabilesc persoanele obligate la plata TVA-ului, în conformitate cu obiectul secțiunii 1 din capitolul 1 din titlul XI din această directivă, intitulată „Persoane obligate la plata TVA-ului către autoritățile fiscale”, din care fac parte aceste dispoziții. 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 48 și jurisprudența citată).
- 37 Reiese astfel din contextul constituit de articolele 193-205 din Directiva TVA 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 (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 49 și jurisprudența citată).
- 38 Prin urmare, 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

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

taxe în temeiul articolelor 193-200 și 202-204 din această directivă să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 50 și jurisprudența citată).

- 39 În speță, din cererea de decizie preliminară nu reiese că mecanismul de răspundere solidară prevăzut în Polonia la articolul 116 din Codul fiscal are ca obiect desemnarea unei persoane obligate la plata taxei pentru una sau mai multe operațiuni impozabile determinate, în sensul articolului 193 coroborat cu articolul 205 din Directiva TVA. Astfel, în temeiul acestui mecanism, membrii sau foștii membri ai consiliului de administrație al unei societăți pot, în anumite condiții, să fie considerați răspunzători în solidar pentru toate sau pentru o parte dintre datoriile privind TVA-ul ale acestei societăți, fără ca aceste datorii să fie legate de una sau de mai multe operațiuni impozabile determinate.
- 40 În consecință, nu rezultă că articolul 205 din Directiva TVA este aplicabil în împrejurările din litigiul principal (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctele 51, 52 și 54).
- 41 În al doilea rând, în ceea ce privește principiile și drepturile fundamentale menționate de instanța de trimitere, este necesar să se constate că articolul 41 din cartă, referitor la dreptul la bună administrare, nu este aplicabil în cadrul litigiului principal, din moment ce se adresează numai instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii, iar nu statelor membre (Hotărârea din 17 iulie 2014, YS ș.a., C-141/12 și C-372/12, EU:C:2014:2081, punctul 67). Desigur, astfel cum subliniază instanța de trimitere, dreptul la bună administrare, consacrat de această dispoziție, reflectă un principiu general al dreptului Uniunii (Hotărârea din 17 iulie 2014, YS ș.a., C-141/12 și C-372/12, EU:C:2014:2081, punctul 68). Cu toate acestea, nu este necesar, în speță, să se mobilizeze dreptul la bună administrare, ca principiu general al dreptului Uniunii, dintr-o perspectivă diferită de cea a dreptului de a fi ascultat și a dreptului de acces la dosar, care, potrivit jurisprudenței, fac parte din dreptul la apărare (Hotărârea din 10 septembrie 2013, G. și R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punctul 32; a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctele 41 și 51), vizate de asemenea de întrebarea adresată.
- 42 De asemenea, având în vedere natura administrativă a procedurii de impunere, precum și, de altfel, a procedurii în răspundere solidară, articolul 47 din cartă, referitor la dreptul la o cale de atac efectivă și la un proces echitabil, nu este pertinent, tot astfel cum nici dreptul la o protecție jurisdicțională efectivă nu este

pertinent (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 decembrie 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punctul 59).

- 43 În plus, din moment ce, în stadiul procedurii de impunere inițiate în privința societății care poate avea o datorie de TVA, patrimoniul personal al membrilor consiliului de administrație al acesteia nu poate fi afectat, nu este necesar să se ia în considerare articolul 17 din cartă, referitor la dreptul de proprietate.
- 44 Pe de altă parte, deși instanța de trimitere se referă și la articolul 2 TUE, care enunță valorile pe care se întemeiază Uniunea, niciun element din cererea de decizie preliminară nu permite să se considere că această instanță solicită interpretarea acestui articol în mod autonom în raport cu drepturile fundamentale și cu principiile pe care le menționează în întrebarea sa.
- 45 În consecință, prezenta întrebare preliminară trebuie reformulată în sensul că, prin intermediul acesteia, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 273 din Directiva TVA coroborat cu articolul 325 alineatul (1) TFUE, cu dreptul la apărare și cu principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări și unei practici naționale potrivit cărora un terț care poate fi considerat răspunzător în solidar pentru datoria fiscală a unei persoane juridice nu poate fi parte la procedura de impunere desfășurată împotriva respectivei persoane pentru a stabili datoria fiscală a acesteia și nu i se acordă un mijloc adecvat pentru a contesta constatările și aprecierile cu privire la existența sau la cuantumul respectivei datorii fiscale în cadrul procedurii în răspundere solidară.

Cu privire la fond

- 46 Conform articolului 273 primul paragraf din Directiva TVA, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute de această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 49, și Hotărârea din 11 ianuarie 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, punctul 41).
- 47 În plus, articolul 325 alineatul (1) TFUE impune statelor membre să combată fraudă și orice altă activitate ilegală care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri descurajatoare și efective.
- 48 Rezultă printre altele din dispozițiile sus-menționate că statele membre au obligația de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ adecvate pentru a asigura colectarea integrală a TVA-ului datorat pe teritoriile lor și pentru a combate fraudă (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia

„Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 60 și jurisprudența citată).

- 49 Un mecanism de răspundere solidară precum cel instituit prin articolul 116 din Codul fiscal contribuie la recuperarea sumelor de TVA care nu au fost achitate de o persoană juridică impozabilă în termenele imperative stabilite de dispozițiile Directivei TVA. Un astfel de mecanism are, așadar, rolul de a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului în sensul articolului 273 din această directivă, în conformitate cu obligația prevăzută la articolul 325 alineatul (1) TFUE (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 61).
- 50 Din jurisprudență rezultă că, în afara limitelor pe care le stabilesc, dispozițiile articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea. Prin urmare, ele conferă acestora o marjă de apreciere în ceea ce privește mijloacele prin care se urmărește atingerea obiectivelor privind recuperarea în integralitate a TVA-ului și combaterea evaziunii. Cu toate acestea, statele membre sunt obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctele 69 și 72).
- 51 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, respectarea dreptului la apărare constituie un principiu general al dreptului Uniunii. Acest principiu își găsește aplicarea atunci când administrația își propune să adopte, în privința unei persoane, un act care îi cauzează un prejudiciu acesteia din urmă. În temeiul principiului menționat, destinatarii deciziilor care le afectează în mod semnificativ interesele trebuie să li se dea astfel posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia. Această obligație revine administrațiilor statelor membre atunci când adoptă măsuri care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, deși legislația Uniunii aplicabilă nu prevede în mod expres o astfel de formalitate (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 39 și jurisprudența citată).
- 52 Astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 41 din prezenta hotărâre, dreptul la apărare cuprinde dreptul de a fi ascultat și dreptul de acces la dosar.
- 53 Cu toate acestea, principiul respectării dreptului la apărare nu constituie o prerogativă absolută, ci poate 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 (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 43 și jurisprudența citată).

- 54 Printre aceste obiective figurează în special, în contextul procedurilor de inspecție fiscală, protecția cerințelor de confidențialitate sau de secret profesional (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 55).
- 55 Pe de altă parte, rezultă din jurisprudență că la controlul respectării dreptului la apărare în cadrul procedurilor administrative conexe trebuie să se țină seama și de securitatea juridică, care este de asemenea un principiu general al dreptului Uniunii. Din moment ce caracterul definitiv al unei decizii administrative contribuie la securitatea juridică, în principiu, dreptul Uniunii nu impune ca un organ să fie obligat să revină asupra unei decizii administrative care a dobândit un astfel de caracter definitiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctele 45 și 46).
- 56 În aceste condiții, caracterul definitiv al unei decizii administrative nu poate justifica o atingere adusă înseși substanței dreptului la apărare. Astfel, nu se poate admite ca, din cauza caracterului definitiv al deciziilor adoptate în urma procedurilor administrative conexe, administrația fiscală să fie scutită de obligația de a aduce la cunoștința persoanei impozabile elementele de probă, inclusiv pe cele care provin din aceste proceduri, pe baza cărora intenționează să ia o decizie în privința sa, iar această persoană impozabilă să 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctele 47 și 49).
- 57 În speță, la finalul procedurii de impunere, administrația fiscală poloneză va stabili existența și cuantumul datoriei de TVA a societății B. și, în ipoteza în care această societate nu și-ar rambursa datoria, iar executarea silită a acesteia nu ar avea succes, M. B. va putea face obiectul unei proceduri în răspundere solidară.
- 58 Or, o decizie care, la finalul acestei din urmă proceduri, ar constata răspunderea solidară a lui M. B. pentru datoria fiscală a societății B., astfel cum a fost stabilită în prealabil în cadrul procedurii de impunere, ar leza-o pe M. B.
- 59 În consecință, în ipoteza vizată la punctul anterior, principiile amintite la punctul 56 din prezenta hotărâre impun ca administrația fiscală poloneză să respecte dreptul la apărare al persoanei vizate de procedura de răspundere solidară inițiată în urma unei proceduri de impunere care a condus la constatarea unei datorii

fiscale care nu a putut fi, în tot sau în parte, recuperată de la persoana impozabilă în scopuri de TVA.

- 60 Or, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 18 și 23 din prezenta hotărâre, în speță, potrivit constatărilor instanței de trimitere, procedura în răspundere solidară nu pare să permită repunerea în discuție a cuantumului datoriei, din moment ce obiectul său pare să fie limitat la a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile care rezultă din articolul 116 din Codul fiscal pentru ca datoria fiscală constatată în prealabil la finalul procedurii de impunere să poată fi solicitată unui terț. De asemenea, o procedură în răspundere solidară care s-ar desfășura în astfel de condiții ar putea aduce atingere înseși esenței dreptului la apărare al acestui terț.
- 61 În aceste condiții, trebuie amintit că, în stadiul procedurii de impunere desfășurate împotriva unei societăți, există numai posibilitatea ca o procedură în răspundere solidară să fie inițiată ulterior împotriva unui terț și ca, la finalul acestei din urmă proceduri, să fie adoptată o decizie cauzatoare de prejudicii acestui terț sau care să îi afecteze în mod semnificativ interesele.
- 62 În schimb, acordarea dreptului de a participa la procedura de impunere terțului menționat ar putea, în principiu, să compromită confidențialitatea anumitor informații sau să prelungească durata acestei proceduri, aducând astfel atingere interesului public care constă în asigurarea colectării eficiente a TVA-ului.
- 63 În acest context, trebuie amintit că, în temeiul principiului proporționalității, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care aduc totuși 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. Astfel, deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească conservarea cât mai eficient posibil a drepturilor autorităților fiscale publice, ele nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 73 și jurisprudența citată).
- 64 Or, a refuza unui terț care poate fi considerat răspunzător în solidar pentru datoria fiscală a unei persoane juridice dreptul de a participa la procedura de impunere desfășurată împotriva acesteia nu depășește ceea ce este necesar pentru a proteja cât mai eficient posibil drepturile trezoreriei publice. În schimb, această limită ar fi depășită dacă s-ar aduce atingere înseși substanței dreptului la apărare al acestui terț în cadrul procedurii în răspundere solidară inițiate eventual față de terțul respectiv.
- 65 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 273 din Directiva TVA coroborat cu articolul 325 alineatul (1)

TFUE, cu dreptul la apărare și cu principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări și unei practici naționale potrivit cărora un terț care poate fi considerat răspunzător în solidar pentru datoria fiscală a unei persoane juridice nu poate fi parte la procedura de impunere desfășurată împotriva respectivei persoane pentru a stabili datoria fiscală a acesteia, fără a aduce atingere necesității ca acest terț, în cursul procedurii în răspundere solidară desfășurate eventual în privința sa, să poată repune în discuție în mod util constatările de fapt și calificările juridice efectuate de administrația fiscală în cadrul procedurii de impunere și să aibă acces la dosarul acesteia, cu respectarea drepturilor persoanei menționate sau ale altor terți.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 66 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:

Articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 325 alineatul (1) TFUE, cu dreptul la apărare și cu principiul proporționalității

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune unei reglementări și unei practici naționale potrivit cărora un terț care poate fi considerat răspunzător în solidar pentru datoria fiscală a unei persoane juridice nu poate fi parte la procedura desfășurată împotriva respectivei persoane pentru a stabili datoria fiscală a acesteia, fără a aduce atingere necesității ca acest terț, în cursul procedurii în răspundere solidară desfășurate eventual în privința sa, să poată repune în discuție în mod util constatările de fapt și calificările juridice efectuate de administrația fiscală în cadrul primei proceduri și să aibă acces la dosarul acesteia, cu respectarea drepturilor persoanei menționate sau ale altor terți.