

## 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 278 din 2024 P. K. Câteva elemente importante pe care trebuie să le urmărească autoritatea fiscală când solicită răspunderea în solidar a administratorului în situația în care persoana impozabilă administrată nu a plătit TVA la buget și avea această obligație**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

30 aprilie 2025

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – Măsuri prin care se urmărește asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului – Datorie privind TVA-ul a unei persoane impozabile – Reglementare națională care prevede răspunderea solidară a fostului președinte al consiliului de administrație al persoanei impozabile – Exonerare de răspunderea solidară – Lipsa vinovăției – Cerere de declarare a falimentului – Existența unui singur creditor – Proporționalitate – Egalitate de tratament – Drept de proprietate – Securitate juridică ”

În cauza C-278/24 [Genzyński](i),

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Wrocław, Polonia), prin decizia din 31 ianuarie 2024, primită de Curte la 22 aprilie 2024, în procedura

**P. K.**

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. Frendo (raportoare), judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

## 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

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, de E. Chojnacki și B. Rogowska-Rajda;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- 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 193, 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/1695 a Consiliului din 6 noiembrie 2018 (JO 2018, L 282, p. 5, și rectificare în JO 2018, L 329, p. 53) (denumită în continuare „Directiva TVA”) coroborate cu articolul 2 TUE, cu articolul 325 TFUE, cu articolele 17, 20, 21, 41 și 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), precum și cu principiile proporționalității, securității juridice și protecției încrederii legitime.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între P. K., pe de o parte, și Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directorul Camerei Administrației Fiscale din Wrocław, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu angajarea răspunderii solidare a lui P. K. pentru datoria privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) a unei societăți al cărei consiliu de administrație îl prezidase acesta.

### 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.”

## 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

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 persoana obligată la plata TVA să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA.”

5 Articolul 273 primul paragraf din directiva menționată are următorul cuprins:

„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.”

### **Dreptul polonez**

#### *Codul fiscal*

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:

[...]

2) dobânzi de întârziere pentru restanțele fiscale;

[...]”

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:

## 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

„1. Membrii consiliului de administrație al unei societăți cu răspundere limitată, al unei societăți cu răspundere limitată în curs de constituire, al unei societăți pe acțiuni simplificate, al unei societăți pe acțiuni simplificate în curs de constituire, al unei societăți pe acțiuni sau al unei societăți pe acțiuni în curs de constituire 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 în timp util sau că a fost deschisă în același timp o procedură de restructurare [...] sau de aprobare a unui concordat în cadrul unui plan de concordat [...] sau;
  - b) lipsa unei cereri de declarare a falimentului nu se datorează unei vinovății din partea 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 constituire.

[...]”

### *Legea privind falimentul*

- 9 Ustawa – Prawo upadłościowe (Legea privind dreptul falimentului) din 28 februarie 2003, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (Dz. U. din 2024, poziția 794) (denumită în continuare „Legea privind falimentul”), prevede la articolul 1:

„1. Legea reglementează:

- 1) principiile executării colective a creanțelor întreprinderilor debitoare insolubile.

[...]"

10 Articolul 11 din această lege prevede:

„1. Debitorul este insolubil atunci când a pierdut capacitatea de a-și onora angajamentele financiare.

1 bis. Se presupune că debitorul și-a pierdut capacitatea de a-și onora angajamentele financiare atunci când întârzierea în executarea angajamentelor financiare depășește trei luni.

[...]"

11 Articolul 20 din legea menționată prevede:

„1. O cerere de declarare a falimentului poate fi depusă de debitor sau de unul dintre creditorii acestuia.

[...]"

12 Potrivit articolului 21 din aceeași lege:

„1. Debitorul este obligat, în termen de cel mult 30 de zile de la data la care au avut loc motivele declarării falimentului, să depună o cerere de declarare a falimentului la instanță.

[...]"

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

13 P. K. a fost președintele consiliului de administrație al societății E. sp. z o.o. din luna ianuarie 2014 până în luna septembrie 2017.

14 Întrucât această societate nu a achitat sumele datorate cu titlu de TVA pentru perioada cuprinsă între lunile mai și august 2017, aceste sume au devenit restanțe fiscale.

15 Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu (șeful biroului Administrației Fiscale din Silezia Inferioară din Wrocław, Polonia) (denumit în continuare „NDUS”) a emis titluri executorii în privința societății E. și a luat anumite măsuri de executare. Constatând că activele acestei societăți nu permiteau lichidarea tuturor restanțelor fiscale, NDUS a abandonat această procedură de executare.

## 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

- 16 În temeiul articolului 107 alineatul (1) și alineatul (2) punctul 2, precum și al articolului 108 alineatul (1) din Codul fiscal coroborate cu articolul 116 din acesta, NDUS a inițiat o procedură având ca obiect stabilirea răspunderii solidare a lui P. K. pentru restanțele fiscale ale societății E.
- 17 Prin decizia din 15 iunie 2022, NDUS a recunoscut că P. K. era responsabil solidar pentru aceste restanțe.
- 18 Întrucât P. K. a contestat decizia menționată la punctul anterior în fața directorului camerei Administrației Fiscale din Wrocław, acesta din urmă a confirmat temeinicia acesteia prin decizia din 18 octombrie 2022.
- 19 P. K. a solicitat anularea acestei decizii la Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Wrocław, Polonia), care este instanța de trimitere.
- 20 În acest scop, P. K. a invocat încălcarea articolului 11, a articolului 20 alineatul 1 și a articolului 21 alineatul 1 din Legea privind falimentul, precum și a articolului 116 alineatul 1 punctul 1 din Codul fiscal.
- 21 P. K. a susținut în special, pe de o parte, că, în perioada în care își exercita funcția de președinte al consiliului de administrație al societății E., nu exista niciun motiv juridic sau factual pentru a introduce o cerere de declarare a falimentului acestei societăți, necesară pentru ca articolul 116 alineatul 1 punctul 1 din Codul fiscal să se poată aplica. Depunerea unei astfel de cereri ar fi fost, așadar, prematură și nejustificată. Administrația fiscală poloneză ar fi angajat răspunderea sa pentru datoriile fiscale ale societății E. întemeindu-se numai pe o prezumție generală potrivit căreia, întrucât obligația fiscală a acestei societăți a luat naștere în perioada menționată mai sus, acesta era, în principiu, responsabil pentru această datorie. Or, faptul că o datorie ia naștere la un moment dat nu ar implica, în sine, că insolvența debitorului ar fi survenit în același moment.
- 22 Pe de altă parte, P. K. a susținut că, potrivit dispozițiilor pertinente ale Legii privind falimentul, astfel cum sunt interpretate de jurisprudența și de doctrina națională, o procedură de insolvență poate fi angajată numai dacă debitorul respectiv nu își execută obligațiile față de cel puțin doi creditori. O cerere de deschidere a acestei proceduri atunci când există un singur creditor, deși este posibilă din punct de vedere formal, nu ar produce efecte juridice.
- 23 Instanța de trimitere arată că, în ordinea juridică poloneză, problema răspunderii solidare a unui terț, precum un membru sau un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți, este reglementată de dispozițiile articolului 116 din Codul fiscal.

## 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

- 24 Această instanță arată că un membru sau un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți este răspunzător în solidar pentru datoriile fiscale ale acesteia atunci când, pe de o parte, administrația fiscală demonstrează că sunt îndeplinite anumite condiții pozitive și, pe de altă parte, acest membru sau fost membru nu demonstrează că poate beneficia de exonerarea de această răspundere.
- 25 În special, potrivit instanței menționate, condițiile pozitive pentru angajarea răspunderii solidare a unui membru sau a unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți (denumite în continuare „condițiile pozitive”) sunt următoarele:
- societatea în cauză are o datorie fiscală care rezultă în special dintr-o decizie de impunere obligatorie în ceea ce privește stabilirea acestei răspunderi;
  - această datorie a luat naștere în perioada în care acest membru sau fost membru exercita o funcție de conducere în cadrul acestei societăți;
  - executarea silită împotriva societății menționate nu a avut succes.
- 26 Potrivit instanței de trimitere, exonerarea de răspundere solidară a unui membru sau a unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți este dobândită exclusiv atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:
- acest membru sau fost membru demonstrează că a depus în timp util o cerere de declarare a falimentului sau că a fost deschisă în același timp o procedură de restructurare sau de aprobare a unui concordat în cadrul unui plan de concordat sau;
  - membrul sau fostul membru menționat demonstrează că lipsa unei cereri de declarare a falimentului nu se datorează unei vinovății din partea sa sau
  - același membru sau fost membru identifică bunurile societății a căror executare silită ar acoperi în mare parte restanțele fiscale ale acestei societăți.
- 27 În această privință, instanța menționată precizează că expresia „în timp util”, care figurează la articolul 116 alineatul (1) punctul 1 litera a) din Codul fiscal, desemnează momentul în care, dând dovadă de o diligență rezonabilă, administratorul societății putea avea cunoștință de faptul că această societate devenise insolubilă, încetase în mod durabil să își plătească datoriile și că activele acesteia nu erau suficiente pentru a le achita.

## 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

- 28 Instanța menționată adaugă în esență că, în ceea ce privește nedepunerea unei cereri de declarare a falimentului, vinovăția poate fi cu intenție sau fără intenție. Aceasta precizează că nu există vinovăție în cazul în care membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al societății, deși a dat dovadă de întreaga diligență necesară în desfășurarea afacerilor sale, nu a depus această cerere din motive independente de voința sa.
- 29 Instanța de trimitere consideră că, având în vedere caracteristicile sale, regimul polonez de răspundere solidară a unui membru sau a unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți care are o datorie fiscală ar putea fi incompatibil cu dreptul Uniunii.
- 30 Cu titlu introductiv, această instanță observă că, potrivit dezvoltărilor care decurg în special din Hotărârea din 13 octombrie 2022, [Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika”](#)(C-1/21, EU:C:2022:788), desigur, un mecanism de răspundere solidară a unui terț pentru obligațiile fiscale ale unei societăți are rolul de a asigura în mod corect colectarea TVA-ului, în sensul articolului 273 din Directiva TVA, interpretat în lumina articolului 325 alineatul (1) TFUE. Cu toate acestea, marja de apreciere pe care acest articol 273 o conferă statelor membre în ceea ce privește mijloacele pentru atingerea obiectivelor urmărite de acest articol ar trebui exercitată cu respectarea dreptului Uniunii, în special a principiilor sale generale, printre care principiul proporționalității.
- 31 În această privință, potrivit instanței menționate, din această hotărâre reiese 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, din hotărârea menționată ar rezulta că nu pot fi admise măsuri naționale în temeiul cărora o altă persoană decât persoana impozabilă devine răspunzătoare pentru plata TVA-ului, fără posibilitatea de a-și dovedi lipsa de legătură cu acțiunile acesteia.
- 32 În speță, instanța de trimitere consideră, în primul rând, că mecanismul prevăzut la articolul 116 din Codul fiscal nu impune efectuarea unei aprecieri a comportamentului membrului sau fostului membru al consiliului de administrație al unei societăți a cărui răspundere solidară este vizată, pentru a se stabili dacă acest comportament se caracterizează prin rea-credință sau printr-o lipsă de diligență în cadrul administrării activității acestei societăți. Existența unei vinovății nu ar apărea decât în una dintre condițiile de exonerare de o astfel de răspundere, și anume în cazul în care nicio cerere de declarare a falimentului nu ar fi fost depusă în timp util.



## 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

- 33 Prin urmare, potrivit acestei instanțe, chiar dacă acest membru sau fost membru ar demonstra că a acționat cu diligența necesară, el nu ar fi exonerat de răspundere dacă nu dovedește că îndeplinește condițiile de exonerare.
- 34 În acest context, instanța menționată are îndoieli în ceea ce privește respectarea, de articolul 116 din Codul fiscal, a principiului proporționalității și a dreptului de proprietate, consacrat la articolul 17 din cartă, precum și la articolul 1 din Protocolul adițional nr. 1 la Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, semnat la Paris la 20 martie 1952.
- 35 Aceeași instanță adaugă că, potrivit jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului, pentru a fi compatibilă cu acest articol 1, ingerința în dreptul de proprietate trebuie să asigure un „just echilibru” între cerințele interesului public și imperativele apărării drepturilor fundamentale ale individului (Curtea EDO, 5 ianuarie 2000, Beyeler împotriva Italiei, CE:ECHR:2000:0105JUD003320296, § 107, precum și Curtea EDO, 6 iulie 2014, Ališić și alții împotriva Bosniei-Herțegovina, Croația, Serbia, Slovenia și Fosta Republică Iugoslavă a Macedoniei, CE:ECHR:2014:0716JUD006064208, § 108).
- 36 În al doilea rând, instanța de trimitere menționează practica și jurisprudența poloneze potrivit căroră un membru sau fost membru al consiliului de administrație al unei societăți este obligat să depună o cerere de declarare a falimentului acesteia pentru a putea fi exonerat de răspunderea sa solidară. În temeiul articolelor 10 și 11 din Legea privind falimentul, o astfel de cerere ar trebui să fie depusă atunci când sunt îndeplinite condițiile de insolvență a debitorului prevăzute de aceste dispoziții, și anume atunci când debitorul și-a pierdut capacitatea de a-și onora angajamentele financiare, ceea ce se prezumă a fi cazul atunci când întârzierea în executarea acestor obligații depășește trei luni. Or, potrivit jurisprudenței naționale, debitorul ar fi obligat numai să aprecieze dacă este în măsură să își achite datoriile, în timp ce aprecierea condițiilor intrării în faliment nu ar putea fi efectuată decât de o instanță competentă în materie de insolvență.
- 37 Instanța de trimitere subliniază astfel că, potrivit practicii și jurisprudenței poloneze, faptul de a nu achita o datorie față de un singur creditor nu scutește membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al unei societăți de obligația de a depune o cerere de declarare a falimentului. Cu toate acestea, potrivit instanței menționate, în cazul existenței unui singur creditor, această cerere ar fi respinsă în mod necesar de instanța competentă în materie de insolvență și ar fi astfel lipsită de orice efect util.

- 38 Pe baza acestor considerații, instanța de trimitere consideră că de condiția de exonerare referitoare la depunerea unei cereri de declarare a falimentului nu pot beneficia membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al unei societăți care are ca unic creditor autoritățile fiscale. Ar rezulta o încălcare a principiilor securității juridice, având drept corolar protecția încrederii legitime, buna administrare și respectarea statului de drept. Acest membru sau fost membru ar fi de asemenea privat de dreptul la o cale de atac efectivă, întrucât toate argumentele sale privind imposibilitatea de a introduce în mod util o cerere ar fi ignorate de instanțele poloneze.
- 39 În al treilea rând, instanța de trimitere consideră că condiția de exonerare legată de obligația de a depune o cerere de declarare a falimentului ridică întrebări cu privire la respectarea principiului egalității în fața legii, consacrat la articolele 20 și 21 din cartă. În această privință, instanța menționată subliniază în special că membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al unei societăți care are ca unic creditor autoritățile fiscale nu are posibilitatea de a depune în mod util o cerere de declarare a falimentului, din moment ce aceasta ar fi respinsă în mod necesar de instanța competentă în materie de insolvență din cauza lipsei unei multitudini de creditori. În schimb, cererile de declarare a falimentului ale membrului sau ale unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți care are mai mulți creditori ar fi examinate pe fond de această din urmă instanță.
- 40 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Prevederile Directivei [TVA], inclusiv articolele 193, 205 și 273 coroborate cu articolul 325 [TFUE], precum și cu articolul 17 din [cartă] și cu principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții de drept național care prevede un mecanism prin care un membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice răspunde în mod solidar pentru obligațiile în materie de TVA ale acestei persoane juridice, fără a se stabili în prealabil dacă membrul consiliului de administrație a acționat cu rea-credință sau dacă comportamentul său este imputabil unei erori culpabile sau neglijenței?
- 2) Prevederile Directivei TVA, în special articolele 193, 205 și 273 coroborate cu articolul 325 TFUE, cu principiul securității juridice, cu principiul încrederii legitime, cu principiul dreptului la o bună administrare derivat din articolul 41 din cartă, coroborat cu articolul 2 [TUE] (statul de drept, respectarea drepturilor omului), cu articolul 47 din cartă (dreptul la o cale de atac efectivă, dreptul la un proces echitabil) trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale care, pentru a evita răspunderea solidară pentru obligațiile

în materie de TVA ale unei persoane juridice față de un singur creditor, impune membrului consiliului de administrație să depună o cerere de declarare a falimentului, care este lipsită de obiect în cadrul legislației și practicii naționale în materie de insolvență și, în consecință, încalcă însăși esența dreptului de proprietate (articolul 17 din cartă)?

- 3) Prevederile articolelor 193, 205 și 273 din Directiva TVA coroborate cu articolul 325 TFUE, precum și cu principiul egalității în fața legii și cu principiul nediscriminării (articolul 20 și articolul 21 din cartă) trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții de drept național [citate la punctul 1] care permite un tratament inegal al membrilor consiliului de administrație al persoanelor juridice, astfel încât un membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice cu mai mulți creditori poate să se elibereze de răspunderea pentru datoriile societății prin depunerea unei cereri de declarare a falimentului, în timp ce un membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice cu un singur creditor nu are posibilitatea de a formula o astfel de cerere în mod util, ceea ce are ca efect privarea sa de posibilitatea de a se descărca de răspunderea sa solidară pentru obligațiile de TVA ale persoanei juridice și de dreptul la o cale de atac efectivă (articolul 47 din cartă)?”

## **Cu privire la întrebările preliminare**

### ***Observații introductive***

- 41 Potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia 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 întrebările care îi sunt adresate (Hotărârea din 26 octombrie 2021, [PL Holdings](#), C-109/20, EU:C:2021:875, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 42 Așa cum rezultă din cuprinsul punctului 40 din prezenta hotărâre, întrebările preliminare privesc interpretarea articolelor 193, 205 și 273 din Directiva TVA coroborate cu articolul 2 TUE, cu articolul 325 TFUE, cu articolele 17, 20, 21, 41 și 47 din cartă, precum și cu principiile proporționalității, securității juridice și încrederii legitime.
- 43 În primul rând, în ceea ce privește Directiva TVA, trebuie amintit, pe de o parte, că articolele 193-200 și 202-204 din aceasta stabilesc persoanele obligate la plata TVA-ului, în conformitate cu obiectul secțiunii 1, intitulată „Persoane obligate la

## 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

plata TVA-ului către autoritățile fiscale”, din capitolul 1 din titlul XI din această directivă, din care fac parte aceste dispoziții. 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, 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 danachnoosiguritelna praktika”](#), C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 48 și jurisprudența citată).

- 44 Pe de altă parte, potrivit articolului 205 din Directiva TVA, în situațiile prevăzute la articolele 193-200 și la articolele 202-204 din aceasta, 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.
- 45 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 danachnoosiguritelna praktika”](#), C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 49 și jurisprudența citată).
- 46 Prin urmare, articolul 205 din Directiva TVA 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 să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului (Hotărârea din 13 octombrie 2022, [Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”](#), C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 50 și jurisprudența citată).
- 47 În speță, din cererea de decizie preliminară nu reiese nici că P. K. este o persoană impozabilă obligată la plata TVA-ului sau o altă persoană obligată la plata TVA-ului în sensul articolului 193 din directiva menționată, nici că mecanismul de răspundere solidară prevăzut 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 aceeași directivă. 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.

## 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

- 48 În consecință, articolele 193 și 205 din Directiva TVA nu sunt pertinente în împrejurările din litigiul principal.
- 49 În al doilea rând, în ceea ce privește principiile și drepturile fundamentale menționate de instanța de trimitere, trebuie să se sublinieze că, mai întâi, 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 Europene, 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, 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, cererea de decizie preliminară nu conține niciun element care să poată determina Curtea să se pronunțe cu privire la dreptul la bună administrare ca principiu general al dreptului Uniunii.
- 50 În continuare, în ceea ce privește articolul 47 din cartă, referitor la dreptul la o cale de atac efectivă și la un proces echitabil, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 38 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere consideră că membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al unei societăți care are ca unic creditor autoritățile fiscale este privat de acest drept, întrucât nu ar fi luate în considerare toate argumentele privind imposibilitatea acestui membru sau fost membru de a introduce în mod util o cerere de declarare a falimentului.
- 51 Cu toate acestea, din decizia de trimitere reiese că această considerație privește, în realitate, aspectul dacă articolul 273 din Directiva TVA coroborat cu articolul 325 TFUE, cu dreptul de proprietate, consacrat la articolul 17 din cartă, cu principiul egalității de tratament, care rezultă din articolele 20 și 21 din aceasta, precum și cu principiile proporționalității și securității juridice se opune mecanismului prevăzut la articolul 116 din Codul fiscal, în măsura în care nu scutește un asemenea membru sau fost membru de introducerea unei cereri de declarare a falimentului. Astfel, dacă s-ar concluziona că acest mecanism, deși nu prevede această exonerare, respectă dispozițiile și principiile menționate, faptul că argumentele menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre nu sunt luate în considerare nu ar fi contrar articolului 47 din cartă. În schimb, dacă s-ar considera că dispozițiile și principiile menționate se opun mecanismului respectiv, acesta nu ar fi, în orice caz, compatibil cu dreptul Uniunii, fără a fi necesară mobilizarea acestui articol 47.
- 52 În sfârșit, 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 întrebările adresate. De altfel, astfel cum rezultă din punctul 38 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere a evocat principiul încrederii legitime numai cu titlu de corolar al principiului securității juridice.

- 53 În al treilea și ultimul rând, rezultă că există o legătură strânsă între cele trei întrebări adresate de instanța de trimitere.
- 54 În consecință, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, această instanță solicită în esență să se stabilească dacă articolul 273 din Directiva TVA coroborat cu articolul 325 TFUE, cu dreptul de proprietate, precum și cu principiile egalității de tratament, proporționalității și securității juridice trebuie interpretat în sensul că se opune unui mecanism național care permite stabilirea răspunderii solidare a unui membru sau a unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți pentru datoria privind TVA-ul a acesteia, atunci când acest mecanism, pe de o parte, nu impune să se constate existența unei greșeli săvârșite de acest membru sau fost membru și, pe de altă parte, prevede drept condiție de exonerare depunerea în timp util de către membrul sau fostul membru menționat a unei cereri de declarare a falimentului acestei societăți, inclusiv atunci când societatea menționată are ca unic creditor autoritățile fiscale, din acest motiv, o astfel de cerere este, potrivit practicii și jurisprudenței naționale, sortită respingerii.

### ***Cu privire la fond***

- 55 Conform articolului 273 primul paragraf din Directiva TVA, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute de această directivă atunci când 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).
- 56 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.
- 57 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 Direksia „Obzhaltvane i danachnoosiguritelna praktika”](#), C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 60 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

- 58 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 Direksia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika”](#), C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 61).
- 59 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. Statele membre sunt însă obligate să își exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, a principiului proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, [Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika”](#), C-1/21, EU:C:2022:788, punctele 69 și 72).
- 60 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 14 noiembrie 2024, [Herdijk](#), C-613/23, EU:C:2024:961, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 61 În această privință, potrivit jurisprudenței, măsurile naționale care instituie un sistem de răspundere solidară obiectivă depășesc ceea ce este necesar pentru protecția drepturilor autorităților fiscale. Plasarea răspunderii pentru plata TVA-ului în sarcina altei persoane decât cea obligată la plata acestuia, fără a-i permite să evite acest lucru făcând dovada faptului că este complet străină de acțiunile acestei persoane obligate la plată, trebuie, așadar, să fie considerată incompatibilă cu principiul proporționalității. Astfel, ar fi vădit disproporționat să se impute în mod necondiționat respectivei persoane pierderile de venituri fiscale cauzate prin acțiunile unui terț obligat la plata taxei, asupra cărora ea nu are nicio influență (Hotărârea din 14 noiembrie 2024, [Herdijk](#), C-613/23, EU:C:2024:961, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 62 În aceste condiții, exercitarea posibilității statelor membre de a desemna un alt debitor solidar decât persoana obligată la plata taxei pentru a asigura o colectare eficientă a acesteia din urmă trebuie să se justifice prin relația factuală și/sau juridică existentă între cele două persoane în cauză din perspectiva principiilor securității

## 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

juridice și proporționalității (Hotărârea din 14 noiembrie 2024, [Herdijk](#), C-613/23, EU:C:2024:961, punctul 26 și jurisprudența citată).

- 63 Împrejurările că o altă persoană decât persoana obligată la plata taxei a acționat cu bună-credință, depunând toată diligența unui operator avizat, că a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere și că participarea sa la un abuz sau la o fraudă este exclusă constituie elemente care trebuie luate în considerare pentru a determina posibilitatea de a obliga în solidar această persoană să achite TVA-ul datorat (Hotărârea din 14 noiembrie 2024, [Herdijk](#), C-613/23, EU:C:2024:961, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 64 În speță, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 24-26 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere arată că, în dreptul polonez, articolul 116 din Codul fiscal prevede un mecanism în temeiul căruia un membru sau un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți poate fi considerat răspunzător pentru datoria fiscală a acesteia. În acest scop, pe de o parte, administrația fiscală trebuie să demonstreze că sunt îndeplinite următoarele condiții pozitive:
- societatea în cauză are o datorie fiscală care rezultă în special dintr-o decizie de impunere obligatorie în ceea ce privește stabilirea acestei răspunderi;
  - această datorie a luat naștere în perioada în care acest membru sau fost membru exercita o funcție de conducere;
  - executarea silită împotriva societății menționate nu a avut succes.
- 65 Pe de altă parte, membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al societății în cauză poate dovedi, la rândul său, că îndeplinește condițiile pentru a fi exonerat de această răspundere, și anume:
- că a fost depusă o cerere de declarare a falimentului în timp util sau că a fost deschisă în același timp o procedură de restructurare sau de aprobare a unui concordat în cadrul unui plan de concordat sau;
  - să demonstreze că lipsa unei cereri de declarare a falimentului nu se datorează unei vinovății din partea sa sau
  - să identifice bunurile societății a căror executare silită ar acoperi în mare parte restanțele fiscale ale acesteia.
- 66 Trebuie amintit că numai instanța de trimitere este competentă să constate și să aprecieze situația de fapt din litigiul principal, precum și să interpreteze și să aplice dreptul național. Cu toate acestea, chemată să ofere acestei instanțe un răspuns



## 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

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 aceleiași instanțe să se pronunțe (Hotărârea din 12 decembrie 2024, [Dranken Van Eetvelde](#), C-331/23, EU:C:2024:1027, punctele 27 și 28, precum și jurisprudența citată).

- 67 În această privință, astfel cum reiese din decizia de trimitere, una dintre condițiile pozitive ale angajării răspunderii solidare a unui membru sau a unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți pentru datoria fiscală a acesteia constă în nașterea unei astfel de datorii în perioada în care acest membru sau fost membru exercita o funcție de administrare în cadrul acestei societăți.
- 68 Prin urmare, astfel cum rezultă din dosarul de care dispune Curtea, dreptul polonez prevede în esență o prezumție în temeiul căreia un membru al consiliului de administrație al unei societăți dispune sau ar trebui să dispună atât de o cunoaștere directă a activităților acestei societăți, cât și de o influență asupra acestora.
- 69 Or, o asemenea prezumție nu pare, în sine, să fie contrară principiului proporționalității. Astfel, aceasta nu pare să stabilească o răspundere independentă de vinovăție.
- 70 Cu privire la acest aspect, trebuie arătat că vinovăția poate lua diferite forme, printre care o lipsă de vigilență sau o neglijență în materie de control. De asemenea, pare posibil să se deducă din neplata unei datorii fiscale de către o societate că un membru sau un fost membru al consiliului de administrație al acestei societăți nu și-a îndeplinit obligația de diligență în administrarea afacerilor societății respective și că această neplată este consecința. În aceste împrejurări, răspunderea solidară a acestui membru sau fost membru nu pare să rezulte dintr-un eveniment fortuit asupra căruia nu are niciun control, ci din acțiunile sau din omisiunile sale.
- 71 Cu toate acestea, este indispensabil ca o prezumție precum cea în discuție în litigiul principal să fie refragabilă, în sensul că răsturnarea prezumției respective prin proba contrară să nu fie practic imposibilă sau excesiv de dificilă pentru membrul sau fostul membru respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 2024, [Herdijk](#), C-613/23, EU:C:2024:961, punctele 33 și 41; a se vedea de asemenea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 12 decembrie 2024, [Dranken Van Eetvelde](#), C-331/23, EU:C:2024:1027, punctul 31).
- 72 În speță, trebuie amintit că prezumția menționată la punctul 68 din prezenta hotărâre poate fi răsturnată de membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al societății în cauză. În acest scop, el poate demonstra în special că

## 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

îndeplinește una dintre condițiile care permit exonerarea de răspunderea solidară, care figurează la articolul 116 alineatul (1) punctul 1 din Codul fiscal, și anume:

- că a fost depusă o cerere de declarare a falimentului în timp util sau
- că lipsa depunerii unei astfel de cereri nu se datorează unei vinovății din partea sa.

73 Din cuprinsul punctului 27 din prezenta hotărâre rezultă că, potrivit instanței de trimitere, expresia „în timp util”, care figurează la articolul 116 alineatul (1) punctul 1 litera a) din Codul fiscal, desemnează momentul în care, dând dovadă de o diligență rezonabilă, membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al societății în cauză putea avea cunoștință de faptul că această societate devenise insolubilă și încetase în mod durabil să își plătească datoriile și că activele sale nu erau suficiente pentru a le achita.

74 Or, este necesar să se considere că nașterea unei datorii privind TVA-ul la un moment dat nu justifică, în sine, depunerea unei cereri de declarare a falimentului, chiar dacă situația financiară globală a societății debitoare poate fi degradată. Astfel, necesitatea de a depune o cerere de declarare a falimentului ar putea apărea mai târziu, atunci când această situație financiară se deteriorează și mai mult. În plus, nu se poate exclude ca, între timp, o persoană care era membru al consiliului de administrație al acestei societăți să își fi încetat funcțiile. Cu toate acestea, asemenea împrejurări nu fac ca prezumția vizată la punctul 68 din prezenta hotărâre să devină irefragabilă. Astfel, acestei persoane îi este permis să demonstreze că nedepunerea unei cereri de declarare a falimentului în timp util nu se datorează unei vinovății din partea sa, tocmai pentru motivul că, atât timp cât își exercita funcțiile, situația financiară a societății în cauză nu impunea depunerea unei asemenea cereri.

75 În această privință, membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al unei societăți care are o datorie privind TVA-ul trebuie să dispună de posibilitatea de a invoca orice împrejurare de natură să demonstreze că nedepunerea în timp util a unei cereri de declarare a falimentului nu se datorează unei vinovății din partea sa. Posibilitatea unei astfel de demonstrări trebuie să nu fie pur teoretică din cauza unei interpretări excesiv de largi a noțiunii de „imputabilitate” de către administrație sau de către instanțele naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 2024, [Herdijk](#), C-613/23, EU:C:2024:961, punctul 36).

76 În prezenta cauză, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 28 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere arată că vinovăția poate fi cu intenție sau fără intenție.

## 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

- 77 Cu toate acestea, ea precizează că nu există vinovăție în cazul în care membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al societății în cauză demonstrează că, deși a dat dovadă de diligența necesară în desfășurarea activității sale, nu a depus o cerere de declarare a falimentului din motive independente de voința sa.
- 78 Prin urmare, nu rezultă că exonerarea prevăzută la articolul 116 alineatul (1) punctul 1 din Codul fiscal este pur teoretică.
- 79 Rezultă că principiul proporționalității nu se opune unui mecanism precum cel prevăzut de această dispoziție.
- 80 În ceea ce privește principiul egalității de tratament, la care s-a referit și instanța de trimitere, trebuie amintit că acest principiu, consacrat la articolele 20 și 21 din cartă, impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv. O diferență de tratament este justificată atât timp cât este întemeiată pe un criteriu obiectiv și rezonabil, mai precis dacă se află în legătură cu un scop admisibil din punct de vedere legal, urmărit de reglementarea în cauză, iar această diferență este proporțională cu scopul urmărit de tratamentul în cauză (Hotărârea din 24 februarie 2022, [Glavna direksia „Pozharna bezopasnost i zashtita na naselenieto”](#), C-262/20, EU:C:2022:117, punctul 58 și jurisprudența citată).
- 81 Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă faptul că o societate nu este debitoare decât față de un singur creditor poate conduce la o aplicare inegală a condiției exonerării unui membru sau fost membru al consiliului de administrație al unei societăți, care figurează la articolul 116 alineatul (1) punctul 1 din Codul fiscal.
- 82 În această privință, instanța de trimitere precizează că un membru sau fost membru al consiliului de administrație al unei societăți care are mai mult de un creditor are posibilitatea de a fi exonerat de răspunderea sa solidară pentru datoriile acestei societăți prin depunerea unei cereri de declarare a falimentului. În schimb, un membru sau fost membru al consiliului de administrație al unei societăți care are un singur creditor nu ar avea posibilitatea de a depune „în mod util” o asemenea cerere. Astfel, potrivit acestei instanțe, în acest al doilea caz, un asemenea membru sau fost membru se poate afla într-o situație mai puțin favorabilă, fără ca această inegalitate de tratament să fie justificată.
- 83 În acest context, instanța menționată subliniază că, potrivit practicii și jurisprudenței poloneze, neachitarea de către o societate a datoriei sale către singurul creditor pe care îl are nu scutește membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al acestei societăți de obligația de a depune o cerere de declarare a falimentului.

## 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

- 84 Or, trebuie amintit că, în vederea exonerării unui membru sau a unui fost membru al consiliului de administrație al unei societăți de răspunderea sa solidară, articolul 116 alineatul (1) punctul 1 din Codul fiscal prevede printre altele depunerea în timp util a unei cereri de declarare a falimentului acestei societăți, fără a face distincție în funcție de numărul de creditori ai societății în cauză.
- 85 Desigur, instanța de trimitere arată că un membru sau un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți care are un singur creditor nu are posibilitatea de a fi exonerat de răspunderea sa solidară ca urmare a depunerii efectuate „în mod util” a unei astfel de cereri, în special pentru motivul că aceasta ar fi respinsă de instanța competentă în materie de insolvență. Cu toate acestea, din articolul 116 alineatul (1) punctul 1 din Codul fiscal pare să reiasă că simpla depunere a cererii de declarare a falimentului, iar nu rezultatul procedurii inițiate prin depunerea acestei cereri, este suficientă pentru a considera că membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al societății în cauză și-a îndeplinit obligațiile în temeiul acestei dispoziții, indiferent de numărul de creditori ai acestei societăți.
- 86 În aceste condiții, nu rezultă că aplicarea articolului 116 alineatul (1) punctul 1 din Codul fiscal determină o inegalitate de tratament între:
- pe de o parte, membrii sau foștii membri ai consiliului de administrație al unei societăți care are un singur creditor și,
  - pe de altă parte, membrii sau foștii membri ai consiliului de administrație al unei societăți care are mai mulți creditori.
- 87 Pe de altă parte, instanța de trimitere pare să aprecieze în esență că, atunci când o societate are ca unic creditor autoritățile fiscale, respectarea principiului egalității de tratament impune să se considere că nedepunerea unei cereri de declarare a falimentului nu se datorează unei vinovății din partea membrilor sau a foștilor membri ai consiliului de administrație al acestei societăți, pentru motivul că o astfel de cerere ar fi fost în orice caz respinsă.
- 88 Or, este necesar să se arate că, dacă s-ar admite o astfel de considerație, ar exista o inegalitate de tratament între:
- pe de o parte, membrii sau foștii membri ai consiliului de administrație al unei societăți care, în fața unei degradări a situației financiare a acesteia susceptibile să conducă la insolvența acesteia, ar satisface în mod egal și proporțional creditorii, atât privați, cât și publici și,

## 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

- pe de altă parte, membrii sau foștii membri ai consiliului de administrație al unei societăți care, într-o astfel de situație, ar satisface toți creditorii, cu excepția autorităților fiscale.
- 89 Acest dezavantaj ar decurge din faptul că, în primul caz, acești membri sau foști membri ar trebui să demonstreze că a avut loc, în timp util, depunerea unei cereri de declarare a falimentului sau că lipsa unei asemenea depuneri nu se datorează unei vinovății din partea lor. În schimb, în al doilea caz, faptul că autoritățile fiscale sunt singurul creditor ar fi suficient pentru ca membrii sau foștii membri menționați să fie exonerati de răspunderea lor solidară.
- 90 Crearea pretoriană a unei astfel de condiții de exonerare ar putea încuraja membrii consiliului de administrație al unei societăți să procedeze astfel încât, atunci când situația financiară a acestei societăți se deteriorează în așa măsură încât aceasta din urmă riscă să devină insolubilă, societatea respectivă să nu aibă datorii decât față de un singur creditor, și anume autoritățile fiscale. Acest lucru ar putea conduce la deturnări, în detrimentul acestora din urmă, prin faptul că o societate nu ar păstra fonduri suficiente pentru a-și plăti datoria privind TVA-ul, ci și-ar utiliza fondurile în alte scopuri. Or, un astfel de rezultat ar fi în mod clar contrar obiectivului de a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului.
- 91 Prin urmare, o asemenea inegalitate de tratament nu poate fi justificată.
- 92 Rezultă că principiul egalității de tratament nu ar fi respectat dacă un membru sau un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți care are ca unic creditor autoritățile fiscale ar fi exonerat de răspunderea sa solidară pentru datoria privind TVA-ul a acestei societăți numai pentru acest motiv.
- 93 În ceea ce privește principiul securității juridice, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, acesta impune, pe de o parte, ca normele de drept să fie clare și precise și, pe de altă parte, ca aplicarea lor să fie previzibilă pentru justițiabili, în special atunci când ele pot produce consecințe defavorabile pentru persoanele fizice și pentru întreprinderi. În special, acest principiu impune ca o reglementare să permită persoanelor interesate să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care le instituie în sarcina lor și ca acestea să aibă posibilitatea să își cunoască în mod neechivoc drepturile și obligațiile și să acționeze în consecință [Hotărârea din 15 aprilie 2021, [Federazione nazionale delle imprese elettrotecniche ed elettroniche \(Anie\) s.a.](#), C-798/18 și C-799/18, EU:C:2021:280, punctul 41, precum și jurisprudența citată].
- 94 Or, mecanismul prevăzut la articolul 116 din Codul fiscal se întemeiază pe condiții pozitive, enumerate la punctul 64 din prezenta hotărâre, și cuprinde o posibilă exonerare, în condițiile indicate la punctul 65 din acesta.

## 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

- 95 Instanța de trimitere nu susține că aceste condiții pozitive și această exonerare sunt formulate astfel încât un membru sau un fost membru al consiliului de administrație al unei societăți care are o datorie fiscală nu poate să prevadă în ce împrejurări poate fi angajată răspunderea sa solidară.
- 96 În consecință, rezultă că mecanismul prevăzut la articolul 116 din Codul fiscal este conform cu principiul securității juridice.
- 97 În ceea ce privește dreptul de proprietate, trebuie amintit că, potrivit articolului 17 alineatul (1) din cartă, orice persoană are dreptul de a deține în proprietate, de a folosi, de a dispune de și de a lăsa moștenire bunurile pe care le-a dobândit în mod legal. Nimeni nu poate fi lipsit de bunurile sale decât pentru o cauză de utilitate publică, în cazurile și în condițiile prevăzute de lege și în schimbul unei despăgubiri juste acordate în timp util pentru pierderea pe care a suferit-o. Folosința bunurilor poate fi reglementată prin lege în limitele impuse de interesul general.
- 98 Potrivit jurisprudenței, acest drept nu este o prerogativă absolută, iar exercitarea sa poate face obiectul unor restricții justificate de obiective de interes general urmărite de Uniune (Hotărârea din 10 septembrie 2024, [Neves 77 Solutions](#), C-351/22, EU:C:2024:723, punctul 85 și jurisprudența citată).
- 99 Totuși, în conformitate cu articolul 52 alineatul (1) din cartă, orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute de aceasta trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanța acestor drepturi și libertăți și, cu respectarea principiului proporționalității, trebuie să fie necesară și să răspundă efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți.
- 100 Mai întâi, din cuprinsul punctului 96 din prezenta hotărâre rezultă că mecanismul prevăzut la articolul 116 din Codul fiscal este conform cu principiul securității juridice.
- 101 În continuare, astfel cum s-a arătat la punctul 79 din această hotărâre, principiul proporționalității nu se opune acestui mecanism. În plus, trebuie adăugat că mecanismul menționat permite să se ajungă la „justul echilibru” între cerințele interesului general al comunității și imperativele apărării drepturilor fundamentale ale individului, care rezultă din jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, la care s-a referit instanța de trimitere, astfel cum s-a amintit la punctul 35 din prezenta hotărâre.
- 102 În sfârșit, nu rezultă că mecanismul prevăzut la articolul 116 din Codul fiscal aduce atingere substanței dreptului de proprietate al membrilor sau al foștilor membri ai consiliului de administrație al unei societăți care are o datorie privind TVA-ul. Astfel,

în temeiul celei de a treia condiții pozitive care caracterizează acest mecanism, patrimoniul personal al acestor membri sau foști membri nu poate fi afectat decât în limita cuantumului acestei datorii pentru care executarea silită desfășurată în prealabil față de societatea în cauză nu a avut succes.

103 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 273 din Directiva TVA coroborat cu articolul 325 TFUE, cu dreptul de proprietate, precum și cu principiile egalității de tratament, proporționalității și securității juridice trebuie interpretat în sensul că nu se opune unui mecanism național în temeiul căruia:

- membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al unei societăți care are o datorie privind TVA-ul răspunde în solidar cu această societate pentru restanțele fiscale care au luat naștere în cursul mandatului său;
- această răspundere se limitează la restanțele fiscale a căror executare silită împotriva societății menționate s-a dovedit, total sau parțial, lipsită de rezultat;
- exonerarea de răspunderea menționată depinde în special de dovada adusă de membrul sau de fostul membru al consiliului de administrație că o cerere de declarare a falimentului aceleiași societăți a fost depusă în timp util sau că nedepunerea acestei cereri nu se datorează unei vinovății din partea sa,

în măsura în care acest membru sau fost membru, în vederea demonstrării lipsei unei astfel de vinovății, poate invoca în mod util faptul că a dat dovadă de întreaga diligență necesară în desfășurarea activității societății în cauză, cu precizarea că, în acest scop, respectivul membru sau fost membru nu se poate limita să susțină că această societate, la momentul stabilirii insolvenței sale durabile, avea ca unic creditor autoritățile fiscale.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

104 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, astfel cum a fost**

## **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

**modificată prin Directiva (UE) 2018/1695 a Consiliului din 6 noiembrie 2018 coroborat cu articolul 325 TFUE, cu dreptul de proprietate, precum și cu principiile egalității de tratament, proporționalității și securității juridice,**

**trebuie interpretat în sensul că**

**nu se opune unui mecanism național în temeiul căruia:**

- **membrul sau fostul membru al consiliului de administrație al unei societăți care are o datorie privind taxa pe valoarea adăugată răspunde în solidar cu această societate pentru restanțele fiscale care au luat naștere în cursul mandatului său;**
- **această răspundere se limitează la restanțele fiscale a căror executare silită împotriva societății menționate s-a dovedit, total sau parțial, lipsită de rezultat;**
- **exonerarea de răspunderea menționată depinde în special de dovada adusă de membrul sau de fostul membru al consiliului de administrație că o cerere de declarare a falimentului aceleiași societăți a fost depusă în timp util sau că nedeplinerea acestei cereri nu se datorează unei vinovății din partea sa,**

**în măsura în care acest membru sau fost membru, în vederea demonstrării lipsei unei astfel de vinovății, poate invoca în mod util faptul că a dat dovadă de întreaga diligență necesară în desfășurarea activității societății în cauză, cu precizarea că, în acest scop, respectivul membru sau fost membru nu se poate limita să susțină că această societate, la momentul stabilirii insolvenței sale durabile, avea ca unic creditor autoritățile fiscale.**