Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 2 iunie 2022[1]

**Cauza C-1/21**

**MC**

**împotriva**

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

[cerere de decizie preliminară formulată de Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Târnovo, Bulgaria)]

„Cerere de decizie preliminară – Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Reglementare națională care prevede răspunderea solidară a directorului general al unei societăți atunci când acesta a privat cu rea-credință societatea de activele sale, astfel încât societatea nu a fost în măsură să își achite datoriile fiscale (inclusiv datoriile de TVA) – Răspundere și pentru dobânzile datorate de societate – Domeniu de aplicare al dreptului Uniunii – Principiul proporționalității”

## I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară ridică iarăși, sub o nouă formă, o problemă de competență bine cunoscută. Răspunderea solidară a unei persoane fizice (care nu este ea însăși impozabilă în scopuri de TVA) pentru datoriile fiscale și pentru dobânzile unei alte persoane, astfel cum este prevăzută în dreptul fiscal general, constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii pentru care Directiva TVA sau alte dispoziții ale dreptului Uniunii ar putea conține cerințe? Sau răspunderea solidară a unei persoane care a contribuit, printr-o legătură de cauzalitate, la imposibilitatea ca o altă persoană să își îndeplinească la timp obligația de plată a impozitului este o normă procedurală pur națională de asigurare a veniturilor fiscale care nu este afectată de dreptul Uniunii?

2. Acest lucru amintește situația reținută în intens discutata[2] Hotărâre Åkerberg Fransson[3], în care condamnarea penală a unei persoane impozabile în scopuri de TVA pentru fraudă în materie de TVA a fost considerată o punere în aplicare a dreptului Uniunii. Cu toate acestea, problema care trebuie soluționată în cazul de față depășește acest cadru.

1 Limba originală: germana.

2 A se vedea, de exemplu, observațiile BVerfG (Curtea Constituțională Federală, Germania) prezentate în Hotărârea din 24 aprilie 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punctul 91). Unele critici clare se regăsesc de asemenea în Widmann, W., *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, p. 5 (pp. 6 și 7).

3 Hotărârea din 26 februarie 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. În speță, nu este vorba despre răspunderea unei persoane impozabile în scopuri de TVA, ci despre răspunderea unei persoane care *nu* este impozabilă în scopuri de TVA. De asemenea, aceasta nu s-a sustras de la plata TVA-ului, ci se pare că, în calitatea sa de director general, și-ar fi majorat în mod nerezonabil salariul în cadrul societății, privând-o pe aceasta de activele sale. Prin urmare, societatea nu a fost în măsură, până în prezent, să își plătească integral sau la timp datoriile (inclusiv datoriile de TVA și dobânzile aferente acestora).

4. Răspunderea solidară generală a unui organ pentru comportamentul dăunător pentru societate (un fel de abuz de încredere) intră în prezent în domeniul de aplicare al Directivei TVA și, prin urmare, al dreptului Uniunii, pentru simplul fapt că, din cauza acestui comportament, societatea nu a fost în măsură să își achite la timp sau în totalitate, printre altele, datoriile de TVA și dobânzile aferente? Cu alte cuvinte: care este limita domeniului de aplicare al dreptului Uniunii în cazul unei legături doar indirecte cu colectarea TVA-ului?

## II. Cadrul juridic

### *A. Dreptul Uniunii*

5. Cadrul juridic al Uniunii îl constituie Directiva 2006/112/CE privind sistemul comuni al taxei pe valoarea adăugată [4] (denumită în continuare „Directiva TVA”), Convenția elaborată în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene, semnată la Bruxelles la 26 iulie 1995 [5] (denumită în continuare „Convenția PIF”), și articolul 325 TFUE.

#### *1. Dreptul primar*

6. În conformitate cu articolul 325 alineatul (1) TFUE, „Uniunea și statele membre combat frauda și orice altă activitate ilegală care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri luate în conformitate cu prezentul articol, măsuri care descurajează fraudele și oferă o protecție efectivă în statele membre, precum și în instituțiile, organele, oficiile și agențiile Uniunii”.

7. Articolul 325 alineatul (2) TFUE prevede că, „[p]entru a combate frauda care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii, statele membre adoptă aceleași măsuri pe care le adoptă pentru a combate frauda care aduce atingere propriilor lor interese financiare”.

#### *2. Convenția PIF*

8. Articolul 1 („Dispoziții generale”) din Convenția PIF prevede la alineatul (1):

„În sensul prezentei convenții, constituie fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale [Uniunii]:

[…]

[4] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea în vigoare în anul în litigiu (2014).

[5] JO 1995, C 316, p. 48 și urm.

(b) în materie de venituri, orice acțiune sau omisiune intenționată cu privire la:

– folosirea sau prezentarea unor declarații sau documente false, inexacte sau incomplete, care au ca efect diminuarea ilegală a resurselor bugetului general al [Uniunii] sau ale bugetelor gestionate de [Uniune] sau în numele [acesteia];

– necomunicarea unei informații prin încălcarea unei obligații specifice, având același efect;

– deturnarea unui avantaj obținut în mod legal, având același efect.”

9. Articolul 2 („Sancțiuni”) din această convenție prevede la alineatul (1):

„Fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a se asigura că comportamentele menționate la articolul 1, precum și complicitatea, instigarea sau tentativa la comportamentele menționate la articolul 1 alineatul (1) se pedepsesc cu sancțiuni penale efective, proporționate și disuasive, inclusiv, cel puțin în cazurile de fraudă gravă, cu pedepse privative de libertate care pot duce la extrădare, înțelegându-se că trebuie considerată fraudă gravă oricare fraudă care implică o sumă minimă care urmează să fie stabilită de fiecare stat membru. Această sumă minimă nu poate fi stabilită la o sumă mai mare de 50 000 [de euro].”

10. Articolul 9 („Dispoziții interne”) din această convenție prevede:

„Niciuna dintre dispozițiile prezentei convenții nu împiedică statele membre să adopte dispoziții de drept intern care depășesc obligațiile care decurg din prezenta convenție.”

*3. Directiva TVA*

11. Articolul 205 din Directiva TVA conține următoarea dispoziție:

„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.”

12. Articolele menționate, care figurează în titlul XI (capitolul 1), reglementează obligația de plată sau supunerea la plata TVA-ului a „persoanelor impozabile și a anumitor persoane neimpozabile”. Nu sunt menționate organele de conducere ale societăților sau cazul acordării necorespunzătoare a unui salariu.

13. Articolul 273 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

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

## *B. Dreptul bulgar*

14. Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și de asigurări sociale, denumit în continuare „DOPK”) prevede următoarele.

15. Articolul 14 din DOPK privește debitorul:

„Debitorii sunt persoane fizice sau juridice care:

1. sunt supuse impozitului sau contribuțiilor legale de asigurări sociale; […]”

16. Articolul 19 alineatul (2) din DOPK reglementează răspunderea unui organ de conducere pentru reducerea patrimoniului societății și are următorul cuprins:

„Un administrator sau un membru al unui organ de conducere care efectuează cu rea-credință plăți în natură sau în numerar provenite din activele unei persoane juridice debitoare în sensul articolului 14 punctele 1 sau 2, care constituie o distribuire disimulată de profit sau de dividende, ori transferă bunuri ale debitorului cu titlu gratuit sau la prețuri net inferioare prețurilor pieței, reducând activele debitorului și, prin urmare, neachitându-se impozite sau contribuții legale la asigurările sociale, răspunde pentru aceste datorii până la concurența plăților efectuate sau a reducerii activelor.”

17. Articolul 20 din DOPK privește ordinea de executare și prevede:

„În cazurile prevăzute la articolul 19, garanția și executarea silită se efectuează într-o primă etapă asupra bunurilor debitorului pentru a cărui datorie fiscală sau de asigurări sociale este angajată răspunderea.”

18. Articolul 21 alineatul (3) din DOPK conține precizări referitoare la caracterul accesoriu al datoriei întemeiate pe răspundere față de datoria principală și are următorul cuprins:

„Răspunderea terților dispare atunci când datoria pentru care a fost constatată printr-un act juridic cu forță obligatorie se stinge. În acest caz, sumele plătite sunt rambursate potrivit procedurii prevăzute la capitolul 16 secțiunea 1.”

19. Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Legea privind TVA-ul) definește persoana impozabilă la articolul 3 alineatul (1):

„Persoană impozabilă în sensul prezentei legi este orice persoană care exercită o activitate economică independentă, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestei activități.”

20. Articolul 89 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul prevede data la care datoria fiscală trebuie achitată:

„În cazul în care pentru această perioadă este stabilit un rezultat și acesta implică plata unei taxe, persoana înregistrată este obligată să achite taxa în beneficiul bugetului de stat în termenul stabilit pentru prezentarea declarației privind TVA-ul aferente acestei perioade fiscale, în contul Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice) competente.”

21. Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Legea privind dobânzile aferente impozitelor, taxelor și altor creanțe publice similare) prevede la articolul 1 alineatul (1) o obligație de plată a dobânzilor:

„Impozitele, taxele, deducerile aferente profitului, contribuțiile și alte creanțe publice similare neplătite, nereținute sau reținute în termenele prevăzute pentru plata voluntară, dar neachitate la timp, sunt recuperate în cuantum majorat cu dobânzile legale.”

22. Potrivit instanței de trimitere, interpretarea articolului 19 alineatul (2) din DOPK coroborat cu articolul 1 din Legea privind dobânzile aferente impozitelor, taxelor și altor creanțe similare ale statului nu este uniformă în jurisprudența bulgară. Potrivit unor decizii, răspunderea organului care a acționat cu rea-credință include și dobânzile, potrivit altora, doar creanța principală.

## III. Litigiul principal

23. Procedura în fața instanței naționale de trimitere are ca obiect acțiunea formulată de MC (denumit în continuare „reclamantul”) prin care acesta contestă legalitatea unei decizii de impunere cu titlu de debitor solidar. Această decizie impunea reclamantului plata datoriilor unui terț aferente perioadei de impozitare din luna decembrie 2014 în temeiul răspunderii sale personale. Această răspundere pare să fie bazată pe datorii de TVA încă restante (inclusiv dobânzi) ale unui alt subiect fiscal, și anume societatea „ZZ” AD (denumită în continuare „societatea”), al cărei director general era reclamantul în perioada respectivă.

24. În vederea recuperării sumelor datorate de societate, împotriva acesteia a fost inițiată o procedură de executare silită. Au fost trimise societății mai multe cereri de plată voluntară, însă o asemenea plată nu a fost efectuată niciodată. Din această cauză, datoriile publice ale societății, care cuprindeau și dobânzile menționate anterior aferente TVA-ului neachitat la timp, au fost calificate de executor ca fiind greu de executat.

25. Formularea unei revendicări împotriva reclamantului se întemeiază pe faptul că acesta și-a majorat în mai multe rânduri remunerația fără a putea furniza o dovadă valabilă a acestei majorări. Modul în care a fost plătită remunerația majorată nu a corespuns nici cerințelor legale. Sumele au fost plătite avocatului care lucra în beneficiul societății, care le-a transferat, la rândul său, în contul soției reclamantului, la care reclamantul avea de asemenea acces.

26. Reclamantul contestă cererea. Argumentul său principal este întemeiat pe lipsa unei legături de cauzalitate între remunerația pe care o primea în calitate de organ de conducere al persoanei impozabile și fondurile nedisponibile pentru plata creanțelor de drept public. Administrația fiscală susține în esență că, în calitatea sa de organ de conducere al persoanei impozabile (inclusiv în ceea ce privește TVA-ul), reclamantul este de rea-credință, din moment ce, în perioada impozabilă relevantă, ar fi primit o remunerație într-un cuantum cu privire la care nu s-a dovedit că a fost stabilit în mod corespunzător.

27. În scopul trimiterii preliminare, instanța de trimitere consideră că reclamantul a dispus sau, cel puțin, a avut cunoștință de transferul, prin intermediul unui terț, al unei sume din patrimoniul societății unei persoane fizice afiliate lui, acționând cu rea-credință potrivit dreptului național. Ca urmare a reducerii patrimoniului societății cu cuantumul acestei sume, dobânzile

scadente aferente TVA-ului, acumulate în luna decembrie 2014, nu au fost plătite. Ținând seama de întrebarea preliminară, considerăm că nici datoriile de TVA nu au fost plătite pentru acest motiv.

28. În plus, instanța de trimitere subliniază că răspunderea pentru impozitele neachitate prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din DOPK este de natură solidară, care, deși ia naștere după nașterea răspunderii persoanei impozabile, subzistă până la stingerea datoriei fiscale. În această privință, această răspundere nu este nicidecum legată sau determinată de acțiuni frauduloase sau abuzive în cadrul activității economice independente a persoanei impozabile (cu alte cuvinte a societății).

## IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

29. Sesizat cu o acțiune împotriva deciziei de impunere cu titlu de debitor solidar, Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Târnovo, Bulgaria) a adresat Curții, prin Ordonanța din 18 noiembrie 2020, următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 9 din Convenția elaborată în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene coroborat cu articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu se opune, în materia armonizată a TVA-ului, unui mecanism juridic național precum cel prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK, a cărui aplicare determină angajarea *a posteriori* a unei răspunderi solidare a unei persoane fizice neimpozabile care nu datorează TVA-ul, dar al cărei comportament de rea-credință a determinat neachitarea TVA-ului de către persoana juridică impozabilă, care este persoana obligată la plata TVA-ului?

2) Interpretarea acestor dispoziții și aplicarea principiului proporționalității permit ca mecanismul juridic național prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK să se aplice și în ceea ce privește dobânzile aferente TVA-ului neachitat la timp de persoana impozabilă?

3) Mecanismul juridic național prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK este contrar principiului proporționalității în cazul în care achitarea cu întârziere a TVA-ului, care a determinat calcularea de dobânzi la datoria de TVA, nu este rezultatul comportamentului persoanei fizice neimpozabile, ci al comportamentului unei alte persoane sau al survenirii unor împrejurări obiective?”

30. În cadrul procedurii în fața Curții, reclamantul, Bulgaria, Regatul Spaniei și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. În conformitate cu articolul 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, Curtea a renunțat la organizarea unei ședințe.

## V. Apreciere juridică

31. Toate întrebările adresate de instanța de trimitere urmăresc să se stabilească dacă dreptul Uniunii se opune unei reglementări naționale care prevede răspunderea solidară a unei persoane fizice (persoană neimpozabilă) atunci când comportamentul acesteia, în calitate de organ al unei persoane juridice, a avut drept consecință faptul că această persoană juridică nu a putut să își plătească la timp datoriile fiscale, inclusiv datoriile de TVA. Aceste întrebări presupun că o astfel de răspundere a unei persoane neimpozabile intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii.

## *A. Cu privire la competența Curții*

32. În observațiile sale, Bulgaria are îndoieli în această privință. În cadrul unei trimiteri preliminare în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea poate să interpreteze dreptul Uniunii numai în limitele competențelor atribuite acesteia [6]. Prin urmare, atunci când o situație juridică nu intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, Curtea nu este competentă să o examineze [7].

33. Curtea este, așadar, competentă să răspundă la întrebările adresate numai dacă datoria întemeiată pe răspundere prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din DOPK, astfel cum a fost stabilită împotriva reclamantului care face obiectul litigiului principal, rezultă din punerea în aplicare a dreptului Uniunii.

34. În speță, nu există o punere în aplicare a dreptului Uniunii sub forma unei transpuneri a Directivei TVA. În dreptul național este prevăzută o răspundere accesorie generală atunci când un organ al unei societăți privează societatea de activele sale, astfel încât aceasta nu mai este în măsură să își achite în mod punctual datoriile fiscale. Acest lucru este independent atât de tipul de impozit pentru care este angajată răspunderea, cât și de faptul că persoana responsabilă este o persoană impozabilă, prin urmare, independent de Directiva TVA.

35. Cu toate acestea, astfel cum Curtea a statuat deja, există de asemenea o punere în aplicare a dreptului Uniunii atunci când, prin aplicarea dreptului național, se tinde la sancționarea unei încălcări a dispozițiilor directivei menționate și se urmărește, așadar, punerea în aplicare a obligației impuse de tratat statelor membre de sancționare efectivă a comportamentelor care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii [8].

36. Prin urmare, trebuie să se examineze dacă răspunderea reclamantului în temeiul articolului 19 alineatul (2) din DOPK urmărește să îndeplinească o astfel de obligație prevăzută de dreptul Uniunii. Aceasta poate rezulta din articolul 325 TFUE (a se vedea punctul 1), din Convenția PIF (a se vedea punctul 2), din articolul 205 (a se vedea punctul 3) sau din articolul 273 (a se vedea punctul 4) din Directiva TVA.

### *1. Articolul 325 TFUE*

37. În temeiul articolului 325 TFUE, statele membre sunt obligate să adopte măsuri disuasive și efective pentru a combate activitățile ilegale care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii. În special, pentru a combate frauda care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii, acestea trebuie să adopte aceleași măsuri pe care le adoptă pentru a combate frauda care aduce atingere propriilor interese financiare [9]. Statele membre trebuie să garanteze colectarea efectivă a resurselor proprii ale Uniunii. Ca atare, respectivele state membre au obligația să procedeze la recuperarea sumelor corespunzătoare resurselor proprii care au fost sustrase bugetului Uniunii din cauza unor fraude [10].

6 Hotărârea din 19 noiembrie 2019, A. K. și alții (Independența Camerei Disciplinare a Curții Supreme) (C-585/18, C-624/18 și C-625/18, EU:C:2019:982, punctul 77), și Hotărârea din 15 noiembrie 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punctul 40).

7 Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 22), precum și Ordonanța din 12 iulie 2012, Currà și alții (C-466/11, EU:C:2012:465, punctul 26).

8 Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 28).

9 Hotărârea din 8 martie 2022, Comisia/Regatul Unit (Combaterea fraudei privind subevaluarea) (C-213/19, EU:C:2022:167, punctul 208 și urm.), Hotărârea din 14 octombrie 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, punctul 36), și Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26).

10 Hotărârea din 5 decembrie 2017, M. A. S. și M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punctul 32); a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punctul 21).

38. În dreptul vamal, Curtea a extins [11] domeniul de aplicare al articolului 325 TFUE la obligația statelor membre „de a lua măsurile necesare pentru a garanta colectarea efectivă și integrală a taxelor vamale”. Totuși, această decizie privea omisiunea de a efectua controale vamale eficiente, în pofida unei scheme cunoscute de fraudă vamală. Or, o schemă de fraudă în materie de TVA nu se regăsește în speță. Nici faptul că nu au fost efectuate controale efective ale TVA-ului nu este evident în cazul de față. De asemenea, articolul 19 alineatul (2) din DOPK nu constituie un control al TVA-ului.

39. Răspunderea prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din DOPK nu constituie nici o măsură destinată combaterii oricărei alte activități ilegale care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii. Dimpotrivă, este vorba despre o răspundere pentru o diminuare nerezonabilă a patrimoniului unei societăți, care nu mai este astfel în măsură să plătească integral anumite datorii (datorii fiscale). În această privință, societatea însăși nu acționează ilegal, ci pur și simplu nu mai este în măsură să plătească impozitele.

40. Organul, în calitate de persoană fizică, acționează cu rea-credință (este destul de discutabil dacă se poate vorbi deja despre o acțiune ilegală), iar aceasta „numai” în legătură cu interesele financiare ale societății, întrucât și-a acordat o remunerație nerezonabilă în detrimentul patrimoniului societății. În orice caz, în acest stadiu, el nu acționează în mod ilegal în ceea ce privește interesele financiare ale Uniunii. Numai în mod indirect, acest comportament poate avea, în circumstanțe ulterioare – societatea nu mai este în măsură să își plătească ulterior impozitele –, repercusiuni asupra veniturilor fiscale (și, prin urmare, în mod indirect asupra veniturilor din TVA), ceea ce declanșează astfel consecințele răspunderii. Cel mult indirect, o asemenea răspundere poate să contracareze o amenințare la adresa veniturilor din TVA.

41. Acest lucru diferențiază prezenta situație de cea aflată la baza Hotărârii Åkerberg Fransson [12]. Consecința juridică reținută de Curte în această hotărâre, potrivit căreia sancțiuni fiscale și urmărirea penală pentru fraudă fiscală din cauza inexactității informațiilor furnizate în materie de TVA ar constitui o punere în aplicare a articolului 325 TFUE [13], privea combaterea directă a fraudei privind TVA-ul. Or, în speță, nu este sancționată o fraudă privind TVA-ul, ci un comportament de rea-credință în detrimentul societății (eventual, un fel de abuz de încredere). În schimb, datoria întemeiată pe răspundere a unui organ de rea-credință al unei societăți prevăzută la articolul 19 alineatul (2) DOPK nu are legătură cu obligația statelor membre prevăzută la articolul 325 TFUE.

### *2. Convenția PIF*

42. Convenția PIF nu este aplicabilă din motive similare, întrucât aceasta are legătură tot cu combaterea efectivă a fraudelor. Astfel, articolul 1 din această convenție menționează expres folosirea sau prezentarea de declarații sau documente false, incorecte sau incomplete, având ca efect diminuarea ilegală a resurselor bugetului [Uniunii] sau ale bugetelor gestionate de [Uniune] ori în numele acesteia. În consecință, noțiunea de „fraudă care aduce atingere intereselor

[11] Hotărârea din 8 martie 2022, Comisia/Regatul Unit (Combaterea fraudei privind subevaluarea) (C-213/19, EU:C:2022:167, punctul 211).

[12] Hotărârea din 26 februarie 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 27), confirmată prin Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 39 și urm.), și prin Hotărârea din 5 decembrie 2017, M. A. S. și M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punctul 32 și urm.).

financiare” ale Uniunii, prevăzută la articolul 1 alineatul (1) din Convenția PIF, trebuie interpretată în mod necesar în sensul că include folosirea cu intenție a unor declarații false sau inexacte prezentate ulterior executării proiectului care beneficiază de finanțare [14].

43. Această situație nu se regăsește în speță. Astfel cum s-a arătat deja mai sus, reclamantul nu a făcut asemenea declarații și, prin urmare, nu a diminuat în mod ilegal fondurile din bugetul Uniunii. Faptul că acesta și-a acordat un salariu nerezonabil în calitate de organ al unei societăți și a prejudiciat astfel interesele financiare ale societății sau patrimoniul acesteia nu face obiectul Convenției PIF.

### *3. Articolul 205 din Directiva TVA*

44. Cu toate acestea, la prima vedere, datoria întemeiată pe răspundere prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din DOPK s-ar putea baza pe articolul 205 din Directiva TVA. Astfel, acesta prevede că, în anumite situații (și anume, în situațiile prevăzute la articolele 193-200 și la 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.

45. Astfel, această dispoziție are ca scop să asigure trezoreriei publice o percepere eficientă a TVA-ului de la persoana cea mai adecvată în raport cu situația avută în vedere, în special atunci când părțile la contract nu sunt situate în același stat membru sau atunci când tranzacția supusă TVA-ului privește operațiuni a căror specificitate impune identificarea unei alte persoane decât cea prevăzută la articolul 193 din această directivă [15].

46. Această situație nu se regăsește în speță. Comisia și Spania subliniază de asemenea în mod întemeiat acest lucru.

47. Articolul 204 din Directiva TVA privește numirea unui reprezentant fiscal (extern) în măsura în care persoana impozabilă nu este stabilită în statul membru în care a efectuat operațiuni. Totuși, reclamantul nu este un reprezentant fiscal numit. Articolul 203 din Directiva TVA vizează datoria fiscală datorată ca urmare a menționării necorespunzătoare a TVA-ului pe o factură. În speță, nici reclamantul, nici societatea nu au emis o astfel de factură. Articolul 202 din Directiva TVA vizează bunurile plasate în sau expediate între antrepozite vamale. Această situație nu se regăsește în prezenta cauză.

48. În schimb, articolele 193-200 vizează anumite operațiuni (livrări și alte prestări) care dau naștere unei datorii fiscale a unei persoane impozabile sau a anumitor persoane neimpozabile. Așadar, în cadrul unei astfel de operațiuni, o altă persoană decât persoana impozabilă poate fi de asemenea desemnată ca fiind răspunzătoare pentru plata datoriei. Cu toate acestea, acordarea unui salariu nerezonabil nu este o livrare sau o altă prestație impozabilă care să dea naștere unei obligații fiscale în sarcina unei persoane. În lipsa unei astfel de obligații fiscale, nu există o persoană impozabilă. În acest caz, nicio altă persoană decât persoana impozabilă nu poate fi trasă la răspundere pentru aceasta.

[14] Hotărârea din 14 octombrie 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, punctul 29).

[15] A se vedea în acest sens Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 28).

49. Prin urmare, nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 205 din Directiva TVA, care se referă numai la situațiile descrise la articolele 193-204 din această directivă. Datoria întemeiată pe răspundere prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din DOPK nu se bazează pe articolul 205 din Directiva TVA.

*4. Articolul 273 din Directiva TVA*

50. Prin urmare, mai rămâne articolul 273 din Directiva TVA. Potrivit acestuia, 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 al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

51. Prin urmare, este determinant, pe de o parte, aspectul dacă datoria întemeiată pe răspunderea organului unei societăți, prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din DOPK, asigură o „colectare în mod corect a TVA-ului”, în sensul articolului 273 din Directiva TVA, pentru a preveni evaziunea [a se vedea litera b)] și, pe de altă parte, dacă celelalte obligații menționate la articolul 273 din Directiva TVA pot viza și o persoană neimpozabilă care nu a fost până atunci ținută să execute obligații în temeiul Directivei TVA [a se vedea litera a)].

*a) Alte obligații ale unei persoane neimpozabile?*

52. După cum reiese din însuși modul de redactare a articolului 273 din Directiva TVA, eventuala extindere a obligațiilor se referă la cele ale persoanelor impozabile în sensul Directivei TVA. Astfel, rezerva privind „tratamentul egal al persoanelor impozabile” nu are sens decât dacă obligațiile suplimentare se raportează la o (altă) persoană impozabilă. Obligațiile suplimentare ale unei persoane neimpozabile care nu participă la o operațiune nu ar putea constitui, în sine, o diferență de tratament între operațiunile interne și operațiunile efectuate între statele membre.

53. Rezultă că articolul 273 din Directiva TVA nu permite statelor membre să prevadă obligații suplimentare față de orice persoană (lucrători, membri de familie, vecini etc.) care au o legătură indirectă cu TVA-ul datorat de un terț și să extindă astfel domeniul de aplicare al Directivei TVA și la acestea.

54. De asemenea, considerăm că formularea „obligații suplimentare” (sau chiar „alte obligații” în alte versiuni lingvistice) presupune obligații preexistente, în sensul Directivei TVA, care mai pot fi completate, pentru anumite motive, prin intermediul articolului 273 din Directiva TVA. Prin urmare, în opinia noastră, această formulare nu permite crearea unor obligații inițiale pentru persoane care nu intrau până atunci sub incidența Directivei TVA.

55. Această concluzie este conformă cu economia și cu scopul Directivei TVA. Astfel, aceasta reglementează dreptul (material) în materie de TVA, și anume nașterea datoriei de TVA în cazul unei persoane obligate la plata TVA-ului. Prin urmare, elementul constitutiv fundamental [articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA] presupune livrări sau prestări de servicii efectuate *de o persoană impozabilă*. Articolul 9 din Directiva TVA definește în continuare persoana impozabilă. Este vorba numai despre persoane care desfășoară o activitate economică în mod

independent. În principiu, acestea nu includ organele angajate ale unei societăți [16].

56. De asemenea, articolul 273 figurează în capitolul 7 („Dispoziții diverse”) din titlul XI, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”. În timp ce articolul 272 permite scutirea anumitor persoane impozabile de anumite obligații prevăzute în capitolele 2-6, articolul 273 extinde obligațiile cu obligații suplimentare/alte obligații. Din punct de vedere sistematic, acestea pot viza doar obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile prevăzute în titlul XI.

57. Dacă Directiva TVA nu include, în principiu, în domeniul său de aplicare [17] persoanele care nu sunt obligate la plata TVA-ului, articolul 273 din Directiva TVA nu poate permite statelor membre să prevadă obligații speciale (alte obligații/obligații suplimentare) în privința persoanelor care nu au fost vizate până atunci de Directiva TVA, pentru simplul motiv că aceasta servește de asemenea la asigurarea veniturilor din TVA și la prevenirea evaziunii fiscale. Astfel, cererile de decizie preliminară, la care Curtea a răspuns în contextul articolului 273 din Directiva TVA, priveau întotdeauna situații în care unei persoane impozabile i s-au impus obligații sau sancțiuni suplimentare [18].

58. Obligațiile care decurg din articolul 273 din Directiva TVA pot fi extinse, cel mult, la persoanele cărora, deși nu sunt persoane impozabile, li se aplică totuși Directiva TVA. Un exemplu este constituit de persoanele juridice neimpozabile care sunt identificate în scopuri de TVA și care, din acest motiv, pot deveni de asemenea persoane impozabile [a se vedea articolul 197 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA].

59. Acest lucru este ilustrat și de articolul 273 al doilea paragraf din Directiva TVA. Totuși, opțiunea prevăzută la primul paragraf al acestui articol „nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3 [(«Facturare») din titlul XI («Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile»)]”. De asemenea, obligațiile la care face referire această dispoziție vizează numai persoanele impozabile și anumite persoane neimpozabile care fac deja obiectul directivei.

60. Aceasta este situația în special în raport cu articolul 205 din Directiva TVA. Dat fiind că acesta nu vizează în mod expres decât anumite situații, o extindere la alte situații este dificil să fie justificată în temeiul articolului 273 din Directiva TVA. Astfel, o răspundere paralelă a clientului în ceea ce privește datoria de TVA a întreprinderii prestatoare ar fi de asemenea utilă pentru asigurarea veniturilor fiscale și pentru prevenirea evaziunii. Situația este aceeași în ceea ce privește răspunderea în cazul oricărui autor al unui furt care are drept consecință faptul că persoana păgubită nu este în măsură să își achite datoriile de TVA. Cu toate acestea, modul de redactare a articolului 273 din Directiva TVA nu permite această răspundere a unor astfel de persoane neimpozabile.

[16] A se vedea, în legătură cu un consiliu de supraveghere neangajat, Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere) (C-420/18, EU:C:2019:490).

[17] Există excepții, de exemplu, pentru persoanele juridice neimpozabile, întrucât acestea realizează, de pildă, inclusiv achiziții intracomunitare [a se vedea articolul 2 alineatul (1) litera (b), articolul 20 alineatul (2) din Directiva TVA] sau pot deveni persoane obligate la plata TVA-lui [a se vedea articolul 197 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA].

[18] A se vedea Ordonanța din 21 octombrie 2021, EuroChem Agro Hungary (C-583/20, nepublicată, punctul 25), Hotărârea din 15 aprilie 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, punctul 24), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), Hotărârea din 26 octombrie 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, punctul 22 privea furnizarea unei garanții de către noile persoane impozabile), Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 55), Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 42), și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 54 menționează operatorii, iar punctul 61, persoanele impozabile).

*b) Datoria întemeiată pe răspundere este necesară pentru colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru prevenirea evaziunii fiscale?*

61. În plus, se pune problema dacă datoria întemeiată pe răspundere prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din DOPK este într-adevăr de natură să asigure colectarea în mod corect a TVA-ului *și* să prevină evaziunea fiscală.

62. Aceasta rămâne într-adevăr o datorie generală întemeiată pe răspundere – în speță, chiar a unei persoane neimpozabile – pentru impozitul unui terț. Astfel, suma datorată de reclamant nu este o taxă pe valoarea adăugată. Aceasta este datorată în continuare de persoana impozabilă. Acest lucru este demonstrat de articolul 21 alineatul (3) din DOPK. În temeiul acestei dispoziții, datoria întemeiată pe răspundere dispare atunci când datoria fiscală se stinge, iar sumele deja plătite sunt restituite persoanei responsabile. Așadar, plata persoanei responsabile nici măcar nu stinge datoria fiscală.

63. Totuși, dacă reclamantul nu datorează TVA, datoria întemeiată pe răspundere care decurge din articolul 19 alineatul (2) din DOPK nu permite nici asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului. Ceea ce urmărește să sancționeze sau să prevină această datorie întemeiată pe răspundere este o diminuare cu rea-credință a patrimoniului în detrimentul societății care, ca urmare a acestui fapt, nu își poate achita datoriile (în speță, datorii fiscale). Prin urmare, răspunderea prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din DOPK nici nu se opune și nici nu este favorabilă colectării în mod corect a TVA-ului. Astfel, TVA-ul trebuie să fie colectat în continuare în exact același cuantum de la persoana obligată la plata TVA-ului.

64. În plus, această răspundere a unei persoane neimpozabile nu se opune nici evaziunii fiscale săvârșite de persoana impozabilă. Răspunderea este legată numai de neplata impozitului ca urmare a lipsei de active a persoanei impozabile. Simpla neplată a taxei declarate în mod corespunzător nu constituie însă evaziune fiscală[19]. În această privință, nu sunt îndeplinite nici condițiile de aplicare a articolului 273 din Directiva TVA.

## *B. Concluzie intermediară*

65. Astfel, după cum a subliniat Bulgaria, articolul 19 alineatul (2) din DOPK nu pune în aplicare dreptul Uniunii. Acesta nu sancționează o încălcare a dispozițiilor Directivei TVA, ci o încălcare a unor obligații de loialitate față de societate. Cel mult, această încălcare are efecte indirecte asupra plății TVA-ului de către un terț.

66. Cu toate acestea, astfel cum am arătat deja în altă parte, nu orice relație indirectă cu dreptul privind taxa pe valoare adăugată este suficientă pentru a justifica domeniul de aplicare al dreptului Uniunii[20]. Această abordare este conformă cu jurisprudența Curții referitoare la stabilirea domeniului de aplicare al cartei[21]. Aplicabilitatea cartei impune existența unei legături între un act din dreptul Uniunii și măsura națională în discuție, care depășește proximitatea materiilor menționate sau efectele indirecte ale unei materii asupra celeilalte.

[19] Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punctele 39 și 40); a se vedea de asemenea, cu privire la acest aspect, în detaliu, Concluziile noastre prezentate la 5 mai 2022 în cauza HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, punctul 35 și urm.).

[20] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauzele conexate IN și JM (C-469/18 și C-470/18, EU:C:2019:597, punctul 65). A se vedea de asemenea în această privință Hotărârea din 24 octombrie 2019, Belgische Staat (C-469/18 și C-470/18, EU:C:2019:895, punctul 18).

[21] Hotărârea din 6 octombrie 2016, Paoletti și alții (C-218/15, EU:C:2016:748, punctul 14), Hotărârea din 10 iulie 2014, Julián Hernández și alții (C-198/13, EU:C:2014:2055, punctul 34), și Hotărârea din 6 martie 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punctul 24).

67. În consecință, Curtea nu este competentă să răspundă la întrebările adresate în speță. Răspunderea solidară generală a unui organ al unei societăți (persoană neimpozabilă în sensul Directivei TVA) pentru comportamentul dăunător pentru societate (în speță, acordarea uni salariu într-un cuantum nerezonabil) care constituie cauza neplății datoriilor fiscale exigibile ale societății nu face obiectul Directivei TVA și nu intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii. Situația este aceeași în cazul în care, printre datoriile fiscale ale societății neachitate sau achitate cu întârziere, figurează datorii de TVA sau dobânzi aferente datoriilor de TVA plătite tardiv.

### *C. Cu titlu subsidiar, dreptul Uniunii se opune răspunderii solidare pentru datoriile de TVA, inclusiv pentru dobânzi?*

68. Dacă, în schimb, Curtea ar considera că este competentă să răspundă la întrebările adresate pentru motivul că înțelege datoria întemeiată pe răspundere prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din DOPK ca fiind o punere în aplicare a Directivei TVA, cele trei întrebări preliminare adresate de instanța de trimitere pot primi următorul răspuns: dreptul Uniunii nu impune o astfel de datorie întemeiată pe răspundere, dar nici nu se opune unei astfel de datorii.

69. Potrivit Curții, în contextul unei răspunderi în temeiul articolului 205 din Directiva TVA, nu se poate nega că răspunderea se extinde nu numai la datoria fiscală, ci și la dobânzile de întârziere ale unui terț[22]. Deși, potrivit modului de redactare a articolului 205 din Directiva TVA, răspunderea solidară prevăzută de acest articol nu privește decât achitarea TVA-ului, acest mod de redactare nu ar exclude ca statele membre să poată stabili în sarcina debitorului solidar toate elementele aferente acestei taxe. Acestea includ de asemenea dobânzile moratorii datorate de persoana impozabilă ca urmare a neplății taxei menționate[23].

70. În opinia noastră – în acord cu punctul de vedere al Comisiei și al Spaniei–, acest lucru este aplicabil și în speță dacă datoria suplimentară întemeiată pe răspundere se poate baza pe articolul 273 din Directiva TVA. În ipoteza în care, prin propriile acțiuni (acordarea unui salariu nerezonabil), organul societății a cauzat imposibilitatea acesteia de a-și achita la timp datoria de TVA, răspunderea pentru aceste taxe neplătite și îmbogățirea corelativă a unui terț (avantaj sub formă de dobânzi) răspund unui obiectiv legitim (asigurarea patrimoniului societății prin intermediul răspunderii pentru plata impozitelor și pentru prejudiciul aferent cauzat de întârziere).

71. Această răspundere îndeplinește și celelalte condiții ale principiului proporționalității[24]. Ea este adecvată și necesară în vederea realizării acestui obiectiv. Nu pare să existe un mijloc mai puțin constrângător care să fie la fel de adecvat. În măsura în care aceasta vizează persoana responsabilă care s-a îmbogățit ea însăși prin sărăcirea societății și care a cauzat neplata unei datorii fiscale și a dobânzilor aferente, o astfel de răspundere constituie de asemenea un mijloc adecvat.

[22] Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 40 și urm.).

[23] Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 42), interpretarea mai restrictivă a articolului 205 din Directiva TVA pe care am propus-o – a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, punctul 31 și urm.) – nu a fost reținută de Curte.

[24] Cu titlu de exemplu: Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 57), și Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 52).

## VI. Concluzie

72. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Târnovo, Bulgaria) după cum urmează:

Răspunderea solidară generală a unui organ al unei societăți (persoană neimpozabilă în sensul Directivei TVA) pentru comportamentul dăunător pentru societate (în speță, acordarea unui salariu într-un cuantum nerezonabil) care constituie cauza neplății datoriilor fiscale exigibile ale societății nu face obiectul Directivei TVA și nu intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii. Prin urmare, Curtea nu este competentă să răspundă la întrebările adresate.