HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

20 mai 2021 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 205 – Persoane obligate la plata TVA-ului către trezoreria publică – Răspundere solidară a destinatarului unei livrări impozabile care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului cunoscând că persona obligată la plata acestei taxe nu o va achita – Obligația unui astfel de destinatar de a plăti TVA-ul neachitat de această persoană obligată la plată, precum și dobânzile moratorii datorate ca urmare a neplății taxei menționate de către aceasta din urmă”

În cauza C-4/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 16 decembrie 2019, primită de Curte la 7 ianuarie 2020, în procedura

„ALTI” OOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnii M. Safjan (raportor) și N. Jääskinen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de G. Arnaudov;

– pentru guvernul bulgar, de L. Zaharieva și E. Petranova, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și Y. Marinova, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 14 ianuarie 2021,

* Limba de procedură: bulgara.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 205 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, rectificare în JO 2018, L 329, p. 53).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „ALTI" OOD, pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și de securitate socială", competent pentru orașul Plovdiv în cadrul administrației centrale a agenției naționale a veniturilor publice, Bulgaria) (denumit în continuare „directorul"), pe de altă parte, cu privire la angajarea răspunderii solidare a ALTI în vederea plății taxei pe valoarea adăugată (TVA) însoțite de dobânzi de întârziere.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 193 din Directiva 2006/112 prevede următoarele:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202."

4 Articolele 194-200 și 202-204 din această directivă prevăd în esență că alte persoane decât persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă pot sau chiar trebuie să fie considerate persoane obligate la plata TVA-ului.

5 Articolul 205 din directiva menționată prevede următoarele:

„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."

Dreptul bulgar

6 Intitulat „Răspunderea persoanei în caz de abuz", articolul 177 din Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul"), prevede următoarele:

„(1) Persoana înregistrată care este destinatară a unei livrări taxabile trebuie să răspundă pentru taxa datorată și neachitată de o altă persoană înregistrată atunci când a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor legat direct sau indirect de TVA-ul datorat și neachitat.

(2) Răspunderea în temeiul alineatului (1) este angajată atunci când persoana înregistrată știa sau ar fi trebuit să știe că această taxă nu va fi plătită, iar autoritatea de control a dovedit acest lucru în temeiul articolelor 117-120 din Danachno – osiguritelen protsesualen kodeks (Codul de procedură în materie de fiscalitate și de securitate socială).

(3) În sensul alineatului (2), se consideră că persoana ar fi trebuit să știe că taxa respectivă nu va fi plătită atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

1. taxa datorată, în sensul alineatului (1), nu a fost plătită efectiv ca rezultat pentru o anumită perioadă fiscală de către oricare dintre furnizorii din amonte, pentru o operațiune impozabilă având ca obiect același bun sau același serviciu, sub o formă identică, modificată sau transformată;

2. operațiunea taxabilă este fictivă, eludează legea sau prețul acestei operațiuni se îndepărtează în mod semnificativ de prețul pieței.

(4) Răspunderea angajată în temeiul alineatului (1) nu depinde de obținerea unui avantaj precis ca urmare a neplății taxei datorate.

(5) În condițiile prevăzute la alineatele (2) și (3), furnizorul în amonte al persoanei impozabile care datorează taxa neplătită răspunde de asemenea.

(6) În cazurile prevăzute la alineatele (1) și (2), răspunderea este angajată față de persoana impozabilă direct destinatară a livrării pentru care taxa datorată nu a fost plătită și, în cazul în care recuperarea nu este posibilă, răspunderea poate fi angajată în raport cu orice destinatar în aval din lanțul de livrări.

(7) Alineatul 6 se aplică *mutatis mutandis* și furnizorilor din amonte.”

7 Articolul 14 din Codul de procedură în materie de fiscalitate și de securitate socială (DV nr. 105 din 29 decembrie 2005) prevede următoarele:

„Persoanele obligate la plată sunt persoanele fizice și juridice care

1. sunt debitoare ale taxelor sau ale contribuțiilor obligatorii la asigurările sociale;

2. sunt obligate să perceapă și să achite taxe sau contribuții obligatorii la asigurările sociale;

3. răspund pentru datoria persoanelor prevăzute la punctele 1 și 2.”

8 Articolul 16 din acest cod prevede următoarele:

„(1) Persoana obligată la plată prevăzută la articolul 14 punctul 3 este o persoană care, în cazurile prevăzute de lege, are obligația de a achita [TVA-ul] sau contribuția obligatorie la asigurările sociale a debitorului acestei taxe sau contribuții sau a unei persoane care are obligația de a percepe și de a achita taxe sau contribuții obligatorii la asigurările sociale care nu au fost achitate în termenul prevăzut.

(2) Persoanele obligate la plată prevăzute la articolul 14 punctul 3 sunt supuse normelor care stabilesc drepturile și obligațiile unui subiect de drept în procedurile prevăzute de prezentul cod.

(3) Răspunderea persoanei obligate la plată prevăzute la articolul 14 punctul 3 acoperă taxele și contribuțiile obligatorii la asigurările sociale, dobânzile și costurile de recuperare.”

9 Articolul 121 din Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Legea privind obligațiile și contractele) (DV nr. 275 din 22 noiembrie 1950) are următorul cuprins:

„Cu excepția cazurilor prevăzute de lege, răspunderea solidară a doi sau mai mulți debitori ia naștere numai atunci când a fost convenită.”

10 Articolul 122 din această lege prevede următoarele:

„Creditorul poate solicita executarea întregii creanțe debitorului solidar pe care îl alege.

Procedurile inițiate împotriva unuia dintre debitorii solidari nu aduc atingere dreptului creditorului față de ceilalți debitori.”

11 Articolul 126 din legea menționată prevede următoarele:

„În cazul în care neîndeplinirea obligațiilor este imputabilă numai unuia dintre debitori, creditorul îi poate solicita acestuia din urmă repararea integrală a prejudiciului. Ceilalți debitori nu răspund în solidar decât pentru valoarea a ceea ce este datorat inițial.

Punerea în întârziere a unui debitor solidar nu produce efecte în privința celorlalți debitori.”

12 Articolul 1 din Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Legea privind dobânzile aferente impozitelor, taxelor și altor creanțe similare ale statului) (DV nr. 91 din 12 noiembrie 1957) prevede următoarele:

„Petru recuperarea impozitelor, a taxelor, a deducerilor din profit, a contribuțiilor la buget și a altor creanțe similare ale statului, indiferent dacă fac sau nu obiectul unor prelevări, care nu au fost plătite în termenele prevăzute pentru o plată voluntară se calculează dobânzi la rata legală.

Aceleași dobânzi se calculează pentru recuperarea contribuțiilor la asigurarea obligatorie de bunuri [care nu au fost plătite] în termenul prevăzut pentru o plată voluntară.

Dobânzile și amenzile nu sunt purtătoare de dobânzi.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

13 ALTI este o societate comercială cu răspundere limitată de drept bulgar. În cursul anului 2014, aceasta a achiziționat de la „FOTOMAG” EOOD, o societate comercială cu răspundere limitată de drept bulgar, cu asociat unic, o combină de recoltat, un tractor și o remorcă (denumite în continuare „echipamentul agricol”), care făcuseră obiectul unei achiziții intracomunitare de către FOTOMAG de la o societate stabilită în Regatul Unit. Pentru livrările de echipament agricol către ALTI, FOTOMAG a emis trei facturi, în fiecare dintre ele fiind menționat TVA-ul. După ce a achitat aceste facturi, ALTI și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului și a menționat deducerile respective în declarațiile de impozit referitoare la perioadele fiscale aferente lunilor aprilie și iunie 2014.

14 După ce FOTOMAG a făcut obiectul unei proceduri de rectificare a impunerii, autoritățile fiscale bulgare au stabilit, printr-o decizie de impunere rectificativă din 27 iunie 2016, că această societate nu a plătit cvasitotalitatea TVA-ului declarat pentru achizițiile intracomunitare și calculat pe facturile adresate societății ALTI.

15 În cadrul unei proceduri de rectificare a impunerii inițiate împotriva societății ALTI, aceste autorități fiscale au constatat că ALTI și FOTOMAG au însărcinat una și aceeași persoană cu contabilitatea lor, cu administrarea conturilor lor bancare și cu depunerea declarațiilor lor privind TVA-ul, că achiziționarea echipamentului agricol de către FOTOMAG fusese finanțată prin intermediul unei societăți terțe ai cărei asociați erau administratorii societăților FOTOMAG și ALTI și că transportul din Regatul Unit al combinei de recoltat fusese organizat de un administrator și de un reprezentant al societății ALTI, prin intermediul unei alte societăți. Aceste constatări au determinat autoritățile fiscale menționate să concluzioneze că ALTI organizase ea însăși achiziționarea echipamentului agricol de către FOTOMAG prin intermediul unei achiziții intracomunitare pentru a aplica în mod

necorespunzător TVA-ul și că ALTI știa că FOTOMAG nu va plăti TVA-ul aferent celor trei facturi în cauză. Aceleași autorități fiscale au considerat în plus că, dat fiind că operațiunea dintre FOTOMAG și ALTI urmărea să eludeze legea, în sensul articolului 177 alineatul (3) punctul 2 din Legea privind TVA-ul, ALTI ar fi trebuit să știe că TVA-ul nu va fi plătit de FOTOMAG, în sensul acestei dispoziții.

16 În aceste împrejurări, autoritățile fiscale bulgare au angajat, într-o decizie de impunere rectificativă din 23 februarie 2018 adresată societății ALTI și corectată printr-o decizie de impunere rectificativă din 6 martie 2018, răspunderea solidară a acestei societăți, în temeiul articolului 177 alineatul (3) punctul 2 din Legea privind TVA-ul, în ceea ce privește TVA-ului neplătit de FOTOMAG.

17 ALTI a sesizat directorul cu o contestație administrativă, susținând printre altele că lipsea elementul subiectiv impus de articolul 177 alineatul (3) punctul 2 din Legea privind TVA-ul, și anume faptul că ALTI ar fi trebuit să știe că TVA-ul nu va fi achitat de FOTOMAG.

18 Întrucât această contestație administrativă a fost respinsă de director, ALTI a sesizat Administrativen sad Plovdiv (Tribunalul Administrativ din Plovdiv, Bulgaria). Prin hotărârea din 22 martie 2019, această instanță a respins ca neîntemeiată acțiunea ALTI îndreptată împotriva deciziei de impunere rectificative.

19 Administrativen sad Plovdiv (Tribunalul Administrativ din Plovdiv) a considerat că din elementele obținute în cursul procedurii reieșea că ALTI ar fi trebuit să știe că FOTOMAG nu își va îndeplini obligația de plată a TVA-ului. În această privință, instanța menționată a constatat printre altele că relațiile dintre ALTI și FOTOMAG depășeau în realitate cadrul unor relații de afaceri obișnuite, că FOTOMAG nu desfășurase niciodată activități în legătură cu vânzarea de echipamente agricole și era lipsită de orice experiență în acest domeniu, că directorul executiv și acționarul societății terțe care oferise fonduri cu împrumut societății FOTOMAG pentru achiziționarea de echipamente agricole erau administratorul ALTI și, respectiv, cel al FOTOMAG, precum și că una și aceeași persoană efectuase viramentele bancare între ALTI, FOTOMAG și această societate terță, se ocupase de contabilitatea societății ALTI, a societății FOTOMAG și a societății care a negociat transportul echipamentelor agricole din Regatul Unit și depusese declarațiile fiscale ale societăților ALTI și FOTOMAG. Instanța menționată a constatat că relațiile dintre ALTI și FOTOMAG aveau drept scop eludarea legii și că, în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 177 alineatul (3) punctul 2 din Legea privind TVA-ul și ale articolului 16 alineatul (3) din Codul de procedură în materie de fiscalitate și de securitate socială, ALTI era obligată nu numai la plata taxei propriu-zise, ci și a dobânzilor moratorii datorate ca urmare a neplății acestei taxe de către persoana obligată la plată.

20 ALTI contestă hotărârea Administrativen sad – Plovdiv (Tribunalul Administrativ din Plovdiv) în fața Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria).

21 În cadrul recursului, ALTI susține printre altele că, deși, în temeiul jurisprudenței instanțelor bulgare, răspunderea destinatarului unei livrări impozabile poate fi angajată, conform articolului 177 alineatul (3) punctul 2 din Legea privind TVA-ul, atunci când acest destinatar și-a exercitat dreptul de deducere în raport cu taxa datorată și neachitată de furnizorul său, această răspundere nu acoperă dobânzile moratorii datorate ca urmare a neplății acestei taxe de către persoana obligată la plată.

22 Instanța de trimitere arată că, în temeiul articolului 177 alineatul (3) punctul 2 din Legea privind TVA-ul, destinatarul unei livrări impozabile trebuie să răspundă pentru taxa datorată și neachitată de o altă persoană atunci când el și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului în amonte legat direct sau indirect de TVA-ul datorat și neachitat, o asemenea răspundere solidară fiind angajată atunci când destinatarul știa sau ar fi trebuit să știe că taxa respectivă nu va fi plătită. Această dispoziție ar fi conformă cu articolul 205 din Directiva 2006/112, astfel cum ar rezulta printre altele din Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Atunci când a stabilit întinderea acestei răspunderi solidare, legiuitorul bulgar nu ar fi enunțat însă în mod explicit la articolul 177 din Legea privind TVA-ul că destinatarul livrării datorează nu numai taxa neachitată, ci și dobânzi moratorii calculate de la data exigibilității acestei taxe. Instanța de trimitere arată că o astfel de obligație ar putea fi dedusă totuși din cuprinsul articolului 16 alineatul (3) din Codul de procedură în materie de fiscalitate și de securitate socială, chiar dacă Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) bulgară a pronunțat hotărâri contradictorii în această privință. În acest cadru, instanța de trimitere explică faptul că ridică problema dacă articolul 205 din Directiva 2006/112 și principiul proporționalității se opun sau nu includerii în regimul de răspundere solidară în cauză a unor dobânzi moratorii datorate ca urmare a neplății taxei respective de către persoana obligată la plată și, prin urmare, unei reglementări naționale precum cea de la articolul 16 alineatul (3) din acest cod.

24 În aceste condiții, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 205 din Directiva [2006/112] și principiul proporționalității trebuie să fie interpretate în sensul că răspunderea solidară a unei persoane înregistrate în scopuri de TVA, destinatară a unei livrări impozabile, pentru TVA-ul neplătit de furnizorul acesteia include, pe lângă datoria principală de TVA a furnizorului, și obligația accesorie de reparare a prejudiciului cauzat de întârziere calculată la nivelul dobânzii legale aferente datoriei principale de la punerea în întârziere a debitorului fie până la data adoptării deciziei fiscale rectificative prin care este constatată această punere în întârziere, fie până la plata datoriei?

2) Articolul 205 din Directiva [2006/112] și principiul proporționalității trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum articolul 16 alineatul (3) din [Codul de procedură în materie de fiscalitate și de securitate socială], care prevede că răspunderea unui terț pentru impozitele neachitate ale unei persoane impozabile acoperă atât impozitele, cât și dobânzile?”

Cu privire la întrebările preliminare

25 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 205 din Directiva 2006/112, citit în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia persoana desemnată ca fiind răspunzătoare în solidar, în sensul acestui articol, este obligată să plătească, pe lângă cuantumul TVA-ului neachitat de persoana obligată la plata acestei taxe, și dobânzile moratorii aferente acestui cuantum datorate de persoana obligată la plata taxei.

26 În această privință este necesar să se arate că, potrivit articolului 205 din Directiva 2006/112, în situațiile prevăzute la articolele 193-200 și 202-204 din această directivă, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie obligată în solidar la plata TVA-ului.

27 Articolele 193-200 și 202-204 din Directiva 2006/112 stabilesc persoanele obligate la plata TVA-ului, în conformitate cu obiectul secțiunii 1 din capitolul 1 din titlul XI din această directivă, intitulată „Persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale”. Deși articolul 193 din directiva menționată prevede, ca normă de bază, că TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, modul de redactare a 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.

28 Din contextul reprezentat de articolele 193-205 din Directiva 2006/112 reiese 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. Astfel, aceste dispoziții au 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.

29 Prin urmare, articolul 205 din Directiva 2006/112 permite, în principiu, statelor membre să adopte, în vederea unei colectări eficiente a TVA-ului, măsuri în temeiul cărora o altă persoană decât cea care este în mod normal obligată la plata acestei taxe în temeiul articolelor 193-200 și 202-204 din această directivă este obligată în solidar la plata taxei menționate.

30 Această interpretare este de altfel confirmată de Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 19 și jurisprudența citată), referitoare la interpretarea articolului 21 alineatul (3) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001 (JO 2002, L 15, p. 24), dispoziție care era echivalentul articolului 205 din Directiva 2006/112.

31 Întrucât articolul 205 din Directiva 2006/112 nu precizează însă nici persoanele pe care statele membre le pot desemna ca debitoare solidare, nici situațiile în care poate fi efectuată o astfel de desemnare, revine statelor membre sarcina de a stabili condițiile și modalitățile de angajare a răspunderii solidare prevăzute de acest articol.

32 În această privință trebuie amintit că, în exercitarea unei astfel de competențe, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității (Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 20 și jurisprudența citată).

33 În ceea ce privește în special principiul proporționalității, Curtea a statuat că, potrivit acestui principiu, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, permițând totodată să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc totuși cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite de legislația Uniunii vizată. Astfel, deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile trezoreriei publice, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop (Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punctele 21 și 22, precum și jurisprudența citată).

34 În aceste condiții, exercitarea posibilității statelor membre de a desemna un debitor solidar, altul decât persoana obligată la plata taxei, pentru a asigura o colectare eficientă a acesteia din urmă trebuie justificată prin relația factuală și/sau juridică existentă între cele două persoane în cauză din perspectiva principiilor securității juridice și proporționalității. În special, revine statelor membre sarcina de a preciza împrejurările specifice în care o persoană precum destinatarul unei operațiuni impozabile trebuie să răspundă în solidar pentru plata taxei datorate de cocontractantul său, deși a achitat-o plătind prețul operațiunii.

35 În acest cadru trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de legislația Uniunii privind sistemul comun al TVA-ului și că principiul interzicerii abuzului de drept determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 46).

36 Curtea a declarat astfel că articolul 205 din Directiva 2006/112 permite unui stat membru să oblige o persoană la plata în solidar a TVA-ului atunci când, la momentul operațiunii efectuate în favoarea sa, ea știa sau ar fi trebuit să știe că taxa datorată pentru această operațiune sau o operațiune anterioară sau ulterioară va rămâne neachitată, precum și să se întemeieze pe prezumții în această privință, cu

condiția ca asemenea prezumții să nu fie formulate într-un mod în care să devină practic imposibil sau excesiv de dificil pentru persoana impozabilă să le răstoarne prin proba contrară și să nu fie stabilit astfel un sistem de răspundere fără culpă, care să depășească ceea ce este necesar pentru a proteja drepturile trezoreriei publice. Într-adevăr, operatorii care iau orice măsură care le poate fi în mod rezonabil cerută pentru a se asigura că operațiunile lor nu fac parte dintr-un lanț abuziv sau fraudulos trebuie să se poată baza pe legalitatea acestor operațiuni fără a risca să fie obligați în solidar să achite această taxă datorată de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, EU:C:2006:309, punctele 32 și 33, precum și jurisprudența citată).

37 Curtea a statuat de asemenea că împrejurările că o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului 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 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 26 și jurisprudența citată).

38 În speță, din decizia de trimitere reiese că articolul 177 din Legea privind TVA-ul, intitulat „Răspunderea persoanei în caz de abuz”, prevede la alineatul (2) că o persoană trebuie să răspundă în solidar pentru plata taxei datorate atunci când această persoană și-a exercitat dreptul de deducere chiar dacă știa sau ar fi trebuit să știe că persoana obligată la plata taxei nu avea intenția de a plăti taxa, autoritatea de control trebuind să facă dovada întrunirii unor astfel de elemente. Din decizia de trimitere reiese de asemenea că articolul 177 alineatul (3) punctul 2 din această lege prevede că, pentru a putea prezuma că persoana în cauză ar fi trebuit să știe că persoana obligată la plata taxei nu avea intenția de a plăti taxa datorată, trebuie nu numai ca această taxă să nu fi fost plătită efectiv de vreunul dintre furnizorii în amonte, ci și ca operațiunea taxabilă să fie fictivă, ca ea să eludeze legea sau ca prețul său se îndepărteze în mod semnificativ de prețul pieței.

39 Or, atât din decizia de trimitere, cât și din observațiile scrise ale guvernului bulgar reiese că o astfel de prezumție este relativă. Pe de altă parte, nu rezultă din dosarul de care dispune Curtea că răsturnarea unei asemenea prezumții ar fi practic imposibilă sau excesiv de dificilă. Revine însă instanței de trimitere sarcina de a verifica faptul că persoana vizată are posibilitatea, în acest scop, de a stabili buna sa credință.

40 În aceste condiții, trebuie să se considere că, după cum arată instanța de trimitere, o dispoziție precum articolul 177 din Legea privind TVA-ul îndeplinește cerințele referitoare la aplicarea articolului 205 din Directiva 2006/112, astfel cum au fost amintite la punctele 36 și 37 din prezenta hotărâre.

41 Instanța de trimitere arată totuși că, deși articolul 177 din Legea privind TVA-ul nu permite ca persoanele prevăzute de acest articol să fie obligate în solidar decât la plata TVA-ului, aceste persoane pot fi de asemenea obligate, în temeiul articolului 16 alineatul (3) din Codul de procedură în materie de fiscalitate și de securitate socială, să plătească dobânzile moratorii datorate ca urmare a neplății acestei taxe de către persoana obligată la plată.

42 În această privință este necesar să se arate că, deși, potrivit modului de redactare a articolului 205 din Directiva 2006/112, răspunderea solidară prevăzută de acest articol nu privește decât achitarea TVA-ului, acest mod de redactare nu exclude ca statele membre să poată stabili în sarcina debitorului solidar toate elementele aferente acestei taxe, precum dobânzile moratorii datorate ca urmare a neplății taxei menționate de către persoana obligată la plata acesteia din urmă. Cu toate acestea, trebuie precizat că statele membre nu pot extinde regimul răspunderii solidare astfel încât acesta să includă asemenea elemente decât dacă o asemenea extindere este justificată în raport cu obiectivele urmărite de articolul 205 din Directiva 2006/112 și este conformă, așa cum s-a amintit la punctul 32 din prezenta hotărâre, cu principiile securității juridice și proporționalității.

43 În această privință este necesar să se considere că, dacă o normă de drept național care impune debitorului solidar să plătească dobânzi moratorii aferente datoriei principale permite combaterea abuzurilor în materie de TVA, ea contribuie la realizarea obiectivului de a asigura trezoreriei publice o percepere eficientă a TVA-ului, urmărit de articolul 205 din Directiva 2006/112. În plus, din moment ce aplicarea unei astfel de norme presupune să se stabilească faptul că cocontractantul persoanei obligate la plata taxei datorate știa sau ar fi trebuit să știe că aceasta din urmă nu va plăti această taxă, exercitându-și totodată el însuși dreptul de deducere, obligația impusă unui asemenea cocontractant, care se prezumă că, prin efectul participării sale voluntare la un abuz în materie de TVA, a subscris încă de la început la intenția nelegală a acestei persoane obligate la plata taxei de a nu achita taxa menționată, de a răspunde pentru efectele legate de întârzierea plății acesteia, pentru care are și el o parte de răspundere, pare deopotrivă proporțională și conformă cu principiul securității juridice.

44 O asemenea abordare este, în plus, conformă cu obiectivul care stă la baza articolului 205 din Directiva 2006/112, astfel cum este descris la punctele 28 și 29 din prezenta hotărâre, care constă în a permite statelor membre să asigure trezoreriei publice o percepere eficientă a TVA-ului de la persoanele cele mai adecvate în raport cu situația avută în vedere. Or, în cazul unui abuz în materie de TVA precum cel avut în vedere de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, trezoreria publică trebuie să aibă posibilitatea de a recupera, în scopuri de eficacitate, taxa datorată și ansamblul elementelor aferente acesteia de la fiecare dintre cocontractanții care au participat la acest abuz.

45 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 205 din Directiva 2006/112, citit în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia persoana ținută răspunzătoare în mod solidar, în sensul acestui articol, trebuie să plătească, pe lângă cuantumul TVA-ului neachitat de persoana obligată la plata acestei taxe, și dobânzile moratorii aferente acestui cuantum datorate de persoana obligată la plata taxei dacă se stabilește că, atunci când și-a exercitat ea însăși dreptul de deducere, această persoană știa sau ar fi trebuit să știe că respectiva persoană obligată la plată nu va plăti taxa menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 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 întâi) declară:

Articolul 205 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, citit în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia persoana ținută răspunzătoare în mod solidar, în sensul acestui articol, trebuie să plătească, pe lângă cuantumul taxei pe valoarea adăugată (TVA) neachitat de persoana obligată la plata acestei taxe, și dobânzile moratorii aferente acestui cuantum datorate de persoana obligată la plata taxei dacă se stabilește că, atunci când și-a exercitat ea însăși dreptul de deducere, această persoană știa sau ar fi trebuit să știe că respectiva persoană obligată la plată nu va plăti taxa menționată.

Semnături