

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE

DOAMNA JULIANE KOKOTT

prezentate la 14 ianuarie 2021(1)

Cauza C-4/20

„ALTI” OOD

împotriva

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

(cerere de decizie preliminară formulată de Varhoven administrativen sad [Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria])

„Cerere de decizie preliminară – Drept fiscal – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 205 și 273 – Răspunderea solidară a unui terț care nu este persoană obligată la plata TVA-ului – Întinderea răspunderii – Extinderea datoriei solidare la dobânzile moratorii ale persoanei obligate la plata TVA-ului – Răspundere extinsă în vederea combaterii efective a fraudei în materie de TVA – Existența unei fraude în materie de TVA în cazul neplătirii datoriei de TVA declarate”

I. Introducere

1. Curtea este chemată încă o dată să interpreteze Directiva TVA – în acest caz concret, articolele 205 și 273 – în contextul relației tensionate dintre colectarea efectivă a TVA-ului de către statele membre și drepturile fundamentale ale persoanelor vizate coroborate cu principiul proporționalității.

2. De această dată trebuie să se clarifice dacă Directiva TVA permite unui stat membru să stabilească drept o altă persoană obligată la plata TVA-ului (mai exact „persoana înutată” răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului), pe lângă prestator, pe beneficiarul unei livrări pur interne și să îl facă responsabil nu doar pentru o datorie de TVA a unui terț, ci și pentru dobânzile moratorii ale unui terț. Articolul 205 din Directiva TVA prevede posibilitatea statelor membre de a desemna, în anumite cazuri, o altă persoană care trebuie să achite TVA-ul, pe lângă persoana obligată la plata TVA-ului, dar nu precizează în niciun fel întinderea acestei răspunderi.

3. Pe de altă parte, trebuie să se țină seama de autonomia procedurală a statelor membre,

care ar putea permite introducerea, independent de articolul 205 din Directiva TVA, ?i a unei r?spunderi pentru dobânzi moratorii ale unui ter?, ca mijloc de sanc?ionare. Bulgaria consider? c? se impune o r?spundere pentru dobânzile moratorii, având în vedere obiectivul combaterii efective a fraudei. Astfel, în spe?? este în discu?ie aspectul dac? beneficiarul ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? furnizorul pl?tit de acesta, de?i î?i declarase în mod corect TVA?ul, nu îl achitase în termenul prev?zut.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul juridic al Uniunii îl constituie Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată(2) (denumit? în continuare „Directiva TVA”).

5. Considerentul (44) al acestei directive este redactat dup? cum urmeaz?:

„Este necesar ca statele membre s? poat? adopta dispozi?ii care s? prevad? c? alt? persoan? decât persoana obligat? la plata TVA este responsabil? solidar de plata taxei.”

6. Articolul 193 din Directiva TVA prevede persoana obligat? la plata TVA?ului dup? cum urmeaz?:

„TVA se pl?te?te de orice persoan? impozabil? ce efectueaz? o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabil?, cu excep?ia cazului în care se pl?te?te de o alt? persoan? în conformitate cu articolele 194-199 ?i articolul 202.”

7. Articolul 205 din Directiva TVA cuprinde posibilitatea de a desemna, pe lâng? persoana obligat? la plata TVA?ului, o alt? persoan? care este obligat? în solidar la plata TVA?ului:

„În situa?iile prev?zute la articolele 193-200 ?i articolele 202, 203 ?i 204, statele membre pot prevedea ca o alt? persoan? decât persoana obligat? la plata TVA s? fie ?inut? r?spunz?toare în mod solidar pentru plata TVA.”

8. Articolul 207 al doilea paragraf din Directiva TVA stabile?te în continuare:

„De asemenea, statele membre adopt? m?surile necesare pentru a se asigura c? persoanele care, în conformitate cu articolul 205, sunt ?inute r?spunz?toare în mod solidar pentru plata TVA î?i îndeplinesc respectivele obliga?ii de plat?.”

9. Articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA prevede posibilitatea statelor membre de a combate printre altele evaziunea fiscal?:

„Statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA?ului ?i a preveni evaziunea, sub rezerva cerin?ei de tratament egal al opera?iunilor interne ?i opera?iunilor efectuate între statele membre de c?tre persoane impozabile ?i cu condi?ia ca respectivele obliga?ii s? nu genereze, în comer?ul între statele membre, unele formalit??i în leg?tur? cu trecerea frontierelor.”

B. Dreptul bulgar

10. Dreptul bulgar prevede la articolul 177 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea ad?ugată, denumit? în continuare „ZDDS”) angajarea r?spunderii unui ter? în caz de fraud? în materie de TVA. Potrivit acestei dispozi?ii, întreprinderea care a

primit o prestație impozabilă și care a exercitat deducerea TVA-ului achitat în amonte în acest temei este responsabil pentru TVA-ul neachitat de furnizorul său în cazul în care ția sau ar fi trebuit să ție că furnizorul urma să nu plătească taxa corespunzătoare deducerii.

11. Potrivit articolului 14 punctul 3 și articolului 16 alineatul 3 din Danachnoosiguriteln protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și al securității sociale, denumit în continuare „DOPK”), în dreptul fiscal, datoria solidară a unui terț include printre altele dobânzi și cheltuieli de recuperare.

12. Articolele 121, 122 și 126 din Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Legea privind obligațiile și contractele, denumit în continuare „ZZD”) cuprind norme referitoare doar la efectul relativ al solidarității. În temeiul acestor dispoziții, creditorul poate solicita debitorului în solidar ales de el executarea întregii datorii. În cazul în care neîndeplinirea obligațiilor este imputabilă numai unui dintre debitori, creditorul poate solicita acestuia repararea integrală a prejudiciului. Ceilalți debitori răspund în solidar numai pentru valoarea sumei datorate inițial. Întârzierea unui debitor solidar nu produce efecte în privința celorlalți debitori.

III. Litigiul principal

13. „ALTI” OOD (denumit în continuare „reclamanta”) este o societate bulgară cu răspundere limitată.

14. La 10 aprilie 2014, reclamanta a achiziționat de la societatea unipersonală bulgară cu răspundere limitată „Fotomag” EOOD (denumit în continuare „furnizoarea”) o combinație de recoltat, un tractor, precum și, în luna mai, alte echipamente agricole. Pentru livrări, furnizoarea a emis reclamantei facturi corespunzătoare, în care TVA-ul era evidențiat separat. Reclamanta a transferat sumele într-un cont bancar al furnizoarei și a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

15. La rândul său, furnizoarea a achiziționat tehnica agricolă menționată, potrivit unei facturi din 10 aprilie 2014, de la o întreprindere din Marea Britanie, motiv pentru care, prin livrarea acesteia în Bulgaria, au fost efectuate achiziții intracomunitare. În cadrul unui control fiscal efectuat la furnizoare în luna iunie 2016, s-a constatat însă că datoria fiscală rezultată, deși declarată, rămăsese în mare parte neachitată. Datoria fiscală restantă a fost obiectul unei decizii fiscale rectificative (denumit în continuare „decizia fiscală”), fiind majorată cu dobânzile de întârziere corespunzătoare calculate începând cu luna aprilie 2014.

16. Un control fiscal a fost dispus de asemenea la reclamantă. La 23 februarie 2018, aceasta din urmă a fost declarată răspunzătoare în solidar printr-o decizie fiscală rectificativă (denumit în continuare „decizia privind răspunderea solidară”). Potrivit articolului 177 din ZDDS, aceasta este responsabilă pentru TVA-ul menționat de furnizoare pe facturi, dar care nu a fost plătit. Această decizie privind răspunderea solidară includea de asemenea, pe lângă datoria fiscală a furnizoarei, dobânzile de întârziere datorate de furnizoare începând cu luna aprilie 2014.

17. Împotriva deciziei privind răspunderea solidară, reclamanta a formulat o contestație, care a fost respinsă, iar ulterior a introdus o acțiune la Administrativen sad Plovdiv (Tribunalul Administrativ din Plovdiv, Bulgaria).

18. Tribunalul Administrativ sesizat a respins acțiunea. Acesta a considerat că, în cadrul răspunderii solidare, sunt datorate de asemenea dobânzi moratorii. Acest lucru ar rezulta din faptul că aplicarea articolului 16 alineatul (3) din DOPK nu ar fi exclusă, iar această dispoziție ar prevedea în mod expres că persoana responsabilă pentru datoriile unei persoane impozabile este responsabilă pentru impozitele și contribuțiile de asigurări sociale legale, precum și pentru

dobânzi și cheltuielile legate de perceperea acestora. Răspunderea în solidar prevăzută la articolul 177 alineatul (1) din ZDDS nu ar fi limitată la cuantumul „taxei datorate și neachitate”. Întârzierea furnizoarei ar face ca și reclamanta să fie în întârziere.

19. Reclamanta a formulat recurs la Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) împotriva hotărârii Administrativen sad Plovdiv (Tribunalul Administrativ din Plovdiv). Se pare că părțile la această procedură continuă să fie în dezacord cu privire la aspectul dacă condiția subiectivă prevăzută la articolul 177 din ZDDS, și anume cunoașterea sau necesitatea cunoașterii faptului că furnizoarea nu va plăti TVA-ul, este sau nu îndeplinită.

20. În orice caz, reclamanta susține de asemenea că nu poate datora dobânzi moratorii pentru perioada cuprinsă între data exigibilității TVA-ului datorat de furnizoare și data adoptării deciziei privind răspunderea solidară. Potrivit reclamantei, întrucât nu datora TVA-ul original în temeiul livrării, ea nu ar fi încalcat nicio obligație de plată a acestui TVA în termenul prevăzută de ZDDS. Răspunderea destinatarului unei livrări impozabile în temeiul articolului 177 din ZDDS nu ar acoperi dobânzile moratorii care sunt născute în privința furnizoarei de la momentul livrării.

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

21. În aceste condiții, prin decizia din 16 decembrie 2019, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 205 din Directiva TVA 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 a furnizorului (datoria de TVA), și obligația accesorie de reparare a prejudiciului cauzat de întârziere, calculată ca valoare a dobânzii moratorii legale aferente datoriei principale de la începutul întârzierii debitorului până la data adoptării deciziei fiscale rectificative prin care este stabilită răspunderea solidară, respectiv până la data îndeplinirii obligației?

2) Articolul 205 din Directiva TVA și principiul proporționalității trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum articolul 16 alineatul (3) din Danachnoosiguriteln protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și al securității sociale), care prevede că răspunderea unui terț pentru impozitele neachitate ale unei persoane impozabile include atât impozitele, cât și dobânzile?”

22. În procedura în fața Curții au depus observații scrise administrația fiscală bulgară, Republica Bulgaria și Comisia Europeană.

V. Aprecieri juridice

23. Prin intermediul celor două întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă răspunderea unui terț (denumită în continuare „persoana înutată răspunzătoare în mod solidar”), prevăzută la articolul 205 din Directiva TVA, acoperă numai o răspundere pentru plata taxei sau și pentru cea a dobânzilor de întârziere ale persoanei obligate la plata taxei. În cazul în care această din urmă ipoteză nu se aplică, instanța de trimitere ridică problema dacă articolul 205 din Directiva TVA se opune normei procedurale fiscale bulgare care, în materie fiscală, extinde răspunderea unui terț și la dobânzile de întârziere ale persoanei obligate la plata taxei. Cele două întrebări pot fi examinate împreună, în concordanță cu opinia Bulgariei și a Comisiei.

24. Întrucât instanța de trimitere ridică în special problema întinderii acestei răspunderi, vom analiza mai întâi întinderea posibilității prevăzute la articolul 205 din Directiva TVA. Prin urmare,

trebuie să se stabilească dacă articolul 205 din Directiva TVA vizează, pe lângă TVA, și alte prestații accesorii, precum dobânzile moratorii datorate de persoana obligată la plata taxei, iar în cazul unui răspuns negativ, dacă această dispoziție se opune reglementării bulgare (a se vedea în această privință secțiunea A).

25. Bulgaria a prevăzut răspunderea pentru dobânzile moratorii pentru cazul în care persoana obligată la plata TVA-ului nu a achitat TVA-ul, iar persoana înut răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului ția sau ar fi trebuit să ție acest lucru. Prin urmare, în ceea ce privește întinderea răspunderii trebuie de asemenea să fie luat în considerare articolul 273 din Directiva TVA, care permite statelor membre să prevadă alte obligații pentru a preveni evaziunea fiscală. Răspunderea pentru plata dobânzilor moratorii se poate eventual întemeia pe dispozițiile coroborate ale articolului 205 și ale articolului 273 din Directiva TVA (a se vedea în această privință secțiunea B).

A. Întinderea obligației de achitare în solidar (datoria solidară) prevăzute la articolul 205 din Directiva TVA

1. Generalități

26. Articolul 205 din Directiva TVA autorizează statele membre ca, în situațiile prevăzute la articolele 193-200, precum și la articolele 202, 203 și 204, să prevadă ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie înut răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului.

27. Până în prezent, Curtea nu a avut decât puține ocazii(3) de a se pronunța cu privire la întinderea acestei eventuale extinderi la un terț a obligației de achitare a impozitului, în conformitate cu articolul 205 din Directiva TVA.

28. Articolul 205 din Directiva TVA nu transferă datoria fiscală altei persoane, cum se întâmplă de exemplu în cazul articolului 196 din aceeași directivă. Acesta prevede, pe lângă contribuabil, o altă persoană care este obligată la plata impozitului. Această obligație de plată este concepută în mod solidar și este legată totuși, prin derivare, de datoria fiscală existentă a unei alte persoane. Astfel, ea corespunde, în definitiv, răspunderii unui terț pentru un impozit care nu este al său. Aadar, pentru a delimita această obligație de datoria fiscală originală, în continuare se va face referire la o răspundere solidară.

29. Articolul 205 din Directiva TVA permite o asemenea răspundere solidară doar în anumite cazuri, printre care cel prevăzut la articolul 193 din această directivă. Articolul 193 din Directiva TVA privește obligația fiscală a prestatorului în cazul unei livrări pur interne, precum cea în discuție în speță. Prin urmare, și această „situație normală în ceea ce privește TVA-ul” intră sub incidența articolului 205 din Directiva TVA. Astfel cum Curtea a statuat deja, din modul său de redactare clar și univoc reiese că această dispoziție este aplicabilă în toate cazurile pe care le menționează – prin urmare, și în cazul normal al unei livrări pe teritoriul național(4).

30. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor care le sunt conferite prin directivele Uniunii, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care se numără în special principiile securității juridice și proporționalității(5). În ceea ce privește mai precis principiul proporționalității, Curtea a statuat deja 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 în cauză(6). Astfel, deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile trezoreriei publice, acestea nu trebuie totuși să depășească ceea ce este

necesar în acest scop(7).

2. **Întinderea r?spunderii solidare prev?zute la articolul 205 din Directiva TVA**

31. În acest context, trebuie s? se clarifice întinderea concret? a r?spunderii solidare care este posibil? în temeiul articolului 205 din Directiva TVA. Însu?i modul de redactare a articolului 205 din Directiva TVA sugereaz? o limitare a r?spunderii ter?ului la „plata TVA?ului”(8). ?i considerentul (44) al Directivei TVA evoc? o r?spundere pentru „plata taxei”. Astfel, statele membre nu sunt abilitate decât s? desemneze un ter? care „este r?spunz?tor în mod solidar pentru plata TVA?ului”. Din acesta nu rezult? îns? c? ter?ul este de asemenea r?spunz?tor în solidar pentru alte presta?ii accesorii care mai pot fi exigibile (precum dobânzi, penalit??i de întârziere, penalit??i cu titlu cominatoriu etc.).

32. De asemenea, articolul 205 din Directiva TVA prevede o achitare „solidar?”. Astfel cum Curtea a precizat deja – chiar dac? într?un alt context –, rezult? din natura r?spunderii solidare c? orice debitor r?spunde pentru cuantumul total al obliga?iei de plat?, iar creditorul poate, în principiu, s? solicite plata acestei *obliga?ii* unuia sau mai multor debitori, la alegerea sa(9). Obliga?ia prev?zută la articolul 205 din Directiva TVA este îns? datoria fiscal?.

33. Pozi?ia în cadrul sistemului pledeaz?, la rândul s?u, în favoarea unei r?spunderi pân? la concuren?a datoriei fiscale. Articolul 205 se g?se?te, din punct de vedere sistematic, în capitolul 1, intitulat „Obliga?ia de plat?”, ?i, în cadrul acestuia, în sec?iunea 1, intitulat? „Persoane obligate la plata TVA c?tre autorit??ile fiscale”. Prin urmare, aceste capitole privesc numai datoria fiscal? fa?? de creditorul fiscal, iar nu ?i alte presta?ii accesorii ?i sanc?iuni care mai pot fi datorate creditorului fiscal pentru alte motive.

34. ?i obiectivul a acestei dispozi?ii acoper?, la rândul s?u, în opinia noastr?, numai datoria fiscal? propriu?zis?. Posibilitatea statelor membre, prev?zută la articolul 205 din Directiva TVA, de a considera c? un ter? este r?spunz?tor în solidar pentru obliga?ia fiscal? urm?re?te, astfel cum subliniaz? ?i Bulgaria în mod întemeiat, s? conserve veniturile fiscale. Or, cuantumul veniturilor fiscale ce revin creditorului fiscal este totu?i datoria fiscal? rezultat? din tranzac?ie. În schimb, presta?iile accesorii nu fac parte din venitul fiscal.

35. Referitor la o „norm? de r?spundere” specific? în materie de accize, Curtea a statuat deja c? garan?ia unui antrepozitar, prev?zută de dreptul Uniunii, pentru acoperirea riscurilor inerente unei opera?iuni de transport intracomunitar de m?rfuri nu include r?spunderea pentru sanc?iuni împotriva unui ter?(10).

36. Acest lucru este *a fortiori* valabil în spe??. Dobânzile moratorii datorate de ter? nu constituie venituri fiscale, ci constituie, în definitiv, în dreptul fiscal numai un mijloc personal de presiune (respectiv de sanc?ionare) pentru a o determina personal pe persoana obligat? la plata TVA?ului care nu achit? taxa în termenul prev?zut s? efectueze plata la timp. Acestea nu constituie venituri fiscale ce revin statului. Dimpotriv?, prin astfel de dobânzi este epuizat în mod normal avantajul pe care persoana obligat? la plata impozitului îl ob?ine din întârzierea efectu?rii pl??ilor în raport cu o persoan? impozabil? care pl?te?te la timp. În mod corelativ, o r?spundere solidar? pentru astfel de dobânzi moratorii ar fi lipsit? de sens în raport cu garantarea veniturilor fiscale, deoarece nu s?ar putea ob?ine nici efectul de preven?ie ?i nici efectul de epuizare. În schimb, în cazul în care debitorul solidar ?i pl?te?te cu întârziere datoria sa solidar?, i se poate aplica acela?i mijloc de presiune, ?i anume impunerea unor dobânzi de întârziere.

37. Astfel a statuat de altfel ?i Curtea, în sensul c? articolul 205 din Directiva TVA permite o obliga?ie solidar? de „plat? a TVA?ului”. În schimb, alte obliga?ii – precum constituirea unei garan?ii –, fiind un fel de obliga?ii accesorii, nu pot fi întemeiate decât pe articolul 207 din

Directiva TVA(11). Din moment ce doar articolul 207 al doilea paragraf din directivă permite altor măsuri (accesorii), teza Bulgariei potrivit căreia aceste măsuri accesorii sunt (de asemenea) acoperite deja de articolul 205 din directivă menționat nu este convingătoare.

38. Posibilitatea de a prevedea dobânzi moratorii pentru plata cu întârziere a propriei datorii solidare, prevăzută la al doilea paragraf al articolului 207 din Directiva TVA, exclude, mai degrabă, orice răspundere pentru dobânzi moratorii ale unui terț (ale persoanei obligate la plata taxei). În caz contrar, s-ar ajunge la dobânzi moratorii calculate asupra dobânzilor moratorii, ceea ce s-ar opune ideii dobânzilor moratorii ca mijloc de presiune (personal) și de epuizare a avantajului lichidității. Totodată, această situație ar fi greu de conciliat cu principiul proporționalității.

39. Această interpretare este confirmată de jurisprudența Curții referitoare la articolul 205 din Directiva TVA. 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(12). Protejarea trezoreriei publice ca urmare a neplătirii TVA-ului datorat de persoana obligată la plata TVA-ului este deja asigurat pe deplin printr-o răspundere a unui terț pentru TVA-ul respectiv. Răspunderea pentru sancțiunile aplicate unui terț în legătură cu aceste drepturi depășește, aadar, ceea ce este necesar pentru protejarea trezoreriei publice.

40. Rezultă că articolul 205 din Directiva TVA permite statelor membre doar să prevadă o răspundere a unui terț cu privire la datoria fiscală a persoanei impozabile, iar nu o răspundere cu privire la dobânzile moratorii ale persoanei obligate la plata TVA-ului care nu achită taxa în termenul prevăzută. În schimb, unui debitor solidar care nu și-a îndeplinit obligația i se pot impune dobânzi de întârziere proprii în temeiul articolului 207 al doilea paragraf din Directiva TVA. Această din urmă situație nu se regăsește însă în speță.

3. *Articolul 205 din Directiva TVA se opune unei extinderi a răspunderii solidare la dobânzi moratorii ale unui terț?*

41. Deși articolul 205 din Directiva TVA limitează la TVA posibilitățile statelor membre de a stabili o altă persoană pentru achitarea TVA-ului, nu rezultă în mod necesar că acesta se opune unor măsuri mai extinse adoptate de statele membre în dreptul lor procedural fiscal național.

42. Spre deosebire de națterea datoriei fiscale, momentul și modul în care ia naștere răspunderea solidară cu privire la o datorie fiscală a unui terț nu decurg din Directiva TVA. Prin urmare, națterea unei răspunderi solidare cu privire la o datorie fiscală a unui terț este reglementată de normele de procedură naționale. Același lucru este valabil în ceea ce privește mijloacele de presiune corespunzătoare (de exemplu dobânzile moratorii), care merg până la aplicarea de sancțiuni pentru plata cu întârziere. Al doilea paragraf al articolului 207 din Directiva TVA prevede în mod expres, în legătură cu debitorii solidari prevăzuți la articolul 205 din aceasta, că statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că aceștia își îndeplinesc respectivele obligații de plată.

43. Astfel cum Curtea a subliniat într-o jurisprudență constantă, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre pot alege sancțiunile care li se par adecvate(13).

44. Cu toate acestea, extinderea, în temeiul articolului 205 din Directiva TVA, a răspunderii solidare a unui terț reglementate de această directivă nu intră sub incidența autonomiei procedurale menționate a statelor membre în materie de sancțiuni. Astfel, aceasta nu reprezintă o sancționare a unei fapte culpabile a debitorului solidar. Dimpotrivă, privește în mod direct

întinderea răspunderii solidare pentru fapta culpabilă a altuia. Or, întinderea răspunderii solidare prevăzută de dreptul Uniunii este reglementată de dreptul Uniunii la articolul 205 din Directiva TVA și este limitată la datoria fiscală.

45. Această concluzie nu este infirmată nici de Hotărârea Curții(14) referitoare la acoperirea riscurilor unei deplasări intracomunitare de produse accizabile prin constituirea unei garanții, prevăzută de dreptul Uniunii, de către antrepozitarul unui antrepozit supus accizelor. În această hotărâre, Curtea a concluzionat că statele membre pot extinde dincolo de dreptul Uniunii acoperirea riscurilor prin intermediul constituirii unei garanții, inclusiv prin stabilirea unor sancțiuni care se aplică altora. Totuși, această hotărâre se datorează particularităților dreptului în materie de accize.

46. Astfel, Curtea subliniază în mod expres că piața igerilor este deosebit de favorabilă dezvoltării unui comerț ilegal(15). De asemenea, dispoziția care trebuia interpretată în cauza respectivă (articolul 13 și următoarele din Directiva 92/12/CE) era mult mai bine adaptată pentru acoperirea riscurilor specifice legate de transportul mărfurilor și de infracțiunile și neregulile în discuție în acea cauză decât articolul 205 din Directiva TVA(16). La aceasta se adaugă răspunderea specială, în dreptul în materie de accize, a unui antrepozitar pentru produsele care se găsesc în antrepozitul său, răspundere care nu există în dreptul în materie de TVA, în privința destinatarului unei livrări.

47. Dat fiind că dreptul Uniunii limitează întinderea răspunderii solidare, în dreptul în materie de TVA (a se vedea în această privință punctul 26 și următoarele de mai sus) la datoria fiscală, articolul 205 din Directiva TVA se opune extinderii acestei răspunderi solidare (în speță la dobânzile moratorii datorate de furnizoare) în temeiul dreptului procedural național. Cu toate acestea, potrivit celui de al doilea paragraf al articolului 207 din Directiva TVA, Bulgaria rămâne liberă să sancționeze prin dobânzi moratorii corespunzătoare întârzierea în efectuarea plății de către debitorul solidar.

B. Răspundere extinsă în temeiul articolului 205 din Directiva TVA coroborat cu articolul 273 primul paragraf din această directivă în vederea prevenirii evaziunii fiscale?

48. În speță însă, reclamanta a fost ținută răspunzătoare în vederea combaterii eficiente a evaziunii fiscale. Este posibil ca din această cauză să fie luat în considerare o răspundere extinsă, care să includă dobânzile moratorii ale debitorului fiscal.

1. Cu privire la problema situațiilor în care poate fi angajată răspunderea unui terț

49. În situația prevăzută la articolul 193 din Directiva TVA, existentă în speță, este necesar să se arate că doar datoria fiscală a întreprinzătorului prestator corespunde naturii de impozit indirect a TVA-ului. A dispune, în principiu, o răspundere a beneficiarului pentru datoria fiscală a furnizorului ar fi contrar acestui caracter al TVA-ului. Astfel cum Curtea subliniază într-o jurisprudență constantă, prestatorul (în speță furnizorul) acționează „în calitate de colector de taxe în contul statului și în interesul trezoreriei publice”(17).

50. Astfel, în cazul în care destinatarul prestației – astfel cum este, în speță, reclamanta – a suportat deja, prin plata livrării, TVA-ul datorat, acesta fiind deja conținut în preț (a se vedea articolele 73 și 78 din Directiva TVA), orice altă răspundere, suplimentară, a destinatarului prestației pentru această taxă necesită să fie motivată și justificată în mod special în raport cu principiul proporționalității.

51. Prin urmare, trebuie să existe *împrejurări speciale* pentru care, în pofida plății taxei prin preț, destinatarul prestației trebuie totuși să fie considerat răspunzător pentru această taxă

datorat? de un ter?. Având în vedere drepturile fundamentale ale destinatarului presta?iei (în orice caz, articolul 16 din cart? ar fi aplicabil în spe??), articolul 205 din Directiva TVA coroborat cu articolul 193 din aceasta nu permite, a?adar, în principiu, o r?spundere general? sau necondi?ionat? pentru TVA a destinatarului presta?iei, din moment ce a pl?tit?o, astfel cum prevede sistemul, persoanei obligate la plata taxei (prestatorului).

52. Astfel, Curtea a constatat deja în mod întemeiat c? m?surile na?ionale care instituie *de facto* un sistem de r?spundere solidar? necondi?ionat? dep?esc ceea ce este necesar pentru prezervarea drepturilor trezoreriei publice(18). Plasarea r?spunderii pl?ii TVA?ului în sarcina altei persoane decât persoana obligat? la plata TVA?ului, f?r? a?i permite s? evite aceasta f?când dovada c? este complet str?in? de ac?iunile persoanei obligate la plata taxei, trebuie, prin urmare, s? fie considerat? incompatibil? cu principiul propor?ionalit?ii(19). Astfel, ar fi v?dit dispropor?ionat s? se impute în mod necondi?ionat respectivei persoane pierderile de venituri fiscale cauzate de ac?iunile unui ter? obligat la plata taxei asupra c?rora ea nu are nicio influen??(20).

53. Reglementarea bulgar? care figureaz? la articolul 177 din ZDDS pare s? fie în sensul unei astfel de r?spunderi necondi?ionate. Potrivit acesteia, r?spunderea este deja angajat? atunci când destinatarul presta?iei ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? prestatorul nu va pl?ti taxa. Dacă îns? – precum în spe?? – TVA?ul este pl?tit prestatorului de destinatarul presta?iei prin intermediul pre?ului, iar prestatorul declar? în mod corect datoria fiscal?, r?spunderea ar depinde exclusiv de plata taxei declarate ?i de cuantumul acesteia. Or, destinatarul presta?iei nu are în mod normal nicio influen?? în această privin?.

54. Pe de alt? parte, potrivit jurispruden?ei Cur?ii(21), nu este contrar dreptului Uniunii s? se pretind? ca o alt? persoan? decât persoana obligat? la plata TVA?ului s? ia orice m?sur? care i s?ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura c? opera?iunea pe care o efectueaz? nu determin? participarea sa la o fraud? fiscal?. Faptul c? cealalt? persoan? decât persoana obligat? la plata taxei a ac?ionat cu bun??credin??, depunând toat? diligen?a unui operator avizat, c? a luat toate m?surile rezonabile care îi st?teau în putere ?i c? participarea sa la o fraud? este exclus? constituie elemente care trebuie luate în considerare pentru a determina posibilitatea de a obliga în solidar această persoan? s? achite TVA?ul datorat(22).

55. Această jurispruden?? concord? în această privin?? cu primul paragraf al articolului 273 din Directiva TVA. Acesta permite statelor membre s? prevad? alte obliga?ii pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA?ului ?i a preveni evaziunea. Prin urmare, în vederea evit?rii unei fraude fiscale, poate fi eventual avut? în vedere o r?spundere extins? la dobânzi moratorii ale unui ter? a destinatarului presta?iei, în conformitate cu articolul 205 coroborat cu articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA.

2. R?spundere extins? în vederea evit?rii fraudelor fiscale în temeiul articolului 205 coroborat cu articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA

56. Astfel cum s?a ar?tat deja mai sus (punctul 54), potrivit jurispruden?ei Cur?ii, nu este contrar dreptului Uniunii s? se pretind? ca o alt? persoan? decât persoana obligat? la plata TVA?ului s? ia orice m?sur? care i s?ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura c? opera?iunea pe care o efectueaz? nu determin? participarea sa la o fraud? fiscal?(23).

57. Aceste declara?ii referitoare la r?spunderea unui ter? au totu?i un raport tensionat cu jurispruden?a Cur?ii referitoare la dreptul de deducere a TVA?ului unei întreprinderi în cadrul unei fraude privind TVA?ul. Astfel, o persoan? impozabil? care ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie(24) c? particip? la o opera?iune în leg?tur? cu o fraud? în materie de TVA va fi considerat?, în scopul Directivei TVA, ca participant la această fraud?(25). Acest lucru *oblig?* statele membre s? refuze

persoanei impozabile deducerea TVA-ului (atunci când ea este destinatarul prestației, precum în speța)(26).

58. În cazul în care, în conformitate cu această jurisprudență, reclamantului i s-ar fi refuzat deducerea TVA-ului, nu ar mai exista niciun prejudiciu adus trezoreriei publice care să trebuiască încă să fie asigurat printr-o răspundere în temeiul articolului 205 din Directiva TVA. O răspundere concomitentă pentru un impozit datorat de un terț în cuantumul deducerii TVA-ului achitat în amonte și refuzul aceleiași deduceri a TVA-ului achitat în amonte pentru unul și același caz de fraudă nu pare a se concilia cu principiul proporționalității, cu atât mai puțin cu cât, în mod normal, va fi aplicat și o sancțiune penală în temeiul dreptului național al statelor membre (iar nu în temeiul Directivei TVA).

59. Având în vedere modul de redactare a Directivei TVA și obiectivul armonizării, pare mai degrabă îndoielnic că statele membre ar dispune, prin urmare, de o alegere între a refuza destinatarului prestației deducerea TVA-ului achitat în amonte sau a îl pune răspunzător în mod solidar pentru acest TVA. În orice caz, din Directiva TVA nu rezultă în mod expres o astfel de alegere. Eventual, mai degrabă ar trebui chiar – ținând seama de principiul proporționalității – ca răspunderea solidară să aibă prioritate față de un refuz (eventual multiplu) al deducerii TVA-ului, ca mijloc adecvat, mai puțin strict, de garantare a venitului fiscal.

60. Cu toate acestea, în prezenta cauză, Curtea nu trebuie să soluționeze această tensiune. Astfel, în speța, în lipsa unei fraude privind TVA-ul, nu pot fi luate în considerare nici refuzul deducerii TVA-ului achitat în amonte (în temeiul jurisprudenței Curții), nici o răspundere pentru dobânzile moratorii ale unui terț în temeiul articolului 205 din Directiva TVA coroborat cu primul paragraf al articolului 273 din această directivă.

3. Neplata taxei declarate în mod corespunzător constituie o fraudă fiscală?

61. Reiese din dosar(27) că administrația fiscală bulgară reproșează furnizoarei reclamantei că nu a plătit la timp TVA-ul declarat, nescut din operațiunile realizate cu reclamanta. Plata cu întârziere sau neplata unui TVA declarat nu poate fi considerată evaziune fiscală sau fraudă privind TVA-ul, în sensul jurisprudenței menționate anterior.

62. Astfel, după cum a statuat deja Marea Cameră a Curții în cauza Scialdone, citată anterior, trebuie să se facă distincție între simpla neplată a TVA-ului și nedeclararea TVA-ului de către persoana obligată la plata TVA-ului(28). În această privință, faptul că TVA-ul declarat nu este achitat în termenele stabilite de lege nu oferă niciun avantaj persoanei impozabile, din moment ce aceasta continuă să fie obligată la plata taxei. În consecință, neplătirea TVA-ului pentru care a fost deja depusă o declarație nu îi este aplicabilă interpretarea dată de Curte articolului 325 alineatul (1) TFUE în ceea ce privește fraudă în materie de TVA.

63. Același lucru este valabil în ceea ce privește restul jurisprudenței Curții în materie de fraudă, din moment ce, potrivit Curții(29), asemenea cazuri de neplată a TVA-ului declarat nu prezintă același grad de gravitate precum cazurile de fraudă privind TVA-ul. Astfel, în cazul în care persoana impozabilă și-a îndeplinit în mod corect obligațiile de declarare, administrația fiscală dispune deja de datele necesare pentru a constata valoarea TVA-ului exigibil și o eventuală neplată a acestuia.

64. Contrar a ceea ce pare să sugereze Comisia, faptul că un terț are cunoștință de neplata de către debitor a datoriei fiscale nu este suficient pentru a putea considera că acest terț știa sau ar fi trebuit să știe că era implicat, prin livrarea sa, într-o fraudă în materie de TVA sau într-o evaziune privind TVA-ul – aspect care a fost precizat de Marea Cameră cel mai recent în cauza Scialdone(30). Dimpotrivă, acest terț trebuie să știe sau ar fi trebuit să știe că operațiunile nu

sunt corect declarate pentru a induce în eroare administrația fiscală. Neplata *taxei declarate în mod corespunzător* nu trebuie considerată o inducere în eroare (frauduloasă) a administrației fiscale.

65. Situația ar putea fi diferită dacă reclamanta ar fi utilizat în mod specific furnizarea ca societate intermediară fără active care, *per se*, nu ar fi în măsură să plătească TVA-ul declarat. Însă din cererea de decizie preliminară nu reiese acest lucru. Faptul că reclamanta a plătit furnizarea, astfel încât aceasta era, în principiu, în măsură să își plătească datoria privind TVA-ul declarat, pledează mai degrabă împotriva acestei concluzii. Revine, în definitiv, instanței de trimitere sarcina de a clarifica sau de a stabili acest element.

66. Astfel cum a fost descrisă situația de fapt de instanța de trimitere, în speță nu există o fraudă privind TVA-ul. Aspectul dacă reclamanta Ția sau ar fi trebuit să Ție că TVA-ul declarat în mod corect nu fusese plătit în timp util și nu fusese plătit în întregime este, așadar, lipsit de relevanță. Prin urmare, este de asemenea exclusă o răspundere pentru dobânzile de întârziere ale unui terț în temeiul articolului 205 din Directiva TVA coroborat cu primul paragraf al articolului 273 din aceasta.

VI. Concluzie

67. Propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) după cum urmează:

Articolul 205 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune includerii în răspunderea solidară a unui terț a unor dobânzi de întârziere datorate de persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată.

1 Limba originală: germană.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, în versiunea aplicabilă în perioada în litigiu.

3 Este suficient să se citeze în această privință Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 19 și următoarele), și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 25 și următoarele), ambele referitoare la dispoziția precedentă, care avea același conținut. De fapt, trebuie să se menționeze de asemenea Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), care însă soluționează problematica răspunderii existente în acea cauză fără interpretarea articolului 205 din Directiva TVA [a se vedea totuși în această privință Concluziile noastre prezentate în acea cauză (C-499/13, EU:C:2014:2351, punctul 58 și următoarele)].

4 Acest lucru rezulta deja din dispoziția care a precedat articolul 21 alineatul (3) din Așeza directivă [Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 26)].

5 Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 20), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 18), și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 29).

6 Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 21), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 19), și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548,

punctul 52).

7 Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 22), Hotărârea din 7 decembrie 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 45), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 20), și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 53); în același sens, Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 30).

8 Versiunea în limba engleză a articolului 205 din Directiva TVA se referă la „payment of VAT”, iar cea în limba franceză la „acquitter la TVA”.

9 Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880, punctul 80), și Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 85).

10 Hotărârea din 2 iunie 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punctul 38 și următoarele), precum și Concluziile avocatului general Bot prezentate în cauza Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, punctul 37).

11 Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 43 și următoarele), referitoare la dispoziția care a precedat acest articol.

12 Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 22), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 20); în același sens, Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 30).

13 Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 38), Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59); a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 50), și Hotărârea din 7 decembrie 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, punctul 20).

14 Hotărârea din 2 iunie 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398).

15 Hotărârea din 2 iunie 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punctul 37).

16 A se vedea Hotărârea din 2 iunie 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punctul 9).

17 Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (Reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA) (C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 31), Hotărârea din 8 mai 2019, A?PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 22), Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21), și Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25).

18 Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 48), Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 24) și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 32), precum și Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2005:745, punctul 27).

- 19 A se vedea în mod expres în această privință Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 24).
- 20 Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 24), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 23).
- 21 Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 25), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 24), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 65), și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 33).
- 22 A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 26), și, în sens analog, Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 25 și următoarele), și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 66).
- 23 Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 25), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 24), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 65), și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 33).
- 24 În câteva decizii mai vechi, Curtea vorbește încă despre „putea să fie” – a se vedea de exemplu Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 60). De altfel, această formulare prea generală, care se întemeia numai pe întrebarea preliminară, pare să fi fost între timp în mod întemeiat abandonată.
- 25 Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 94), Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 39), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 56).
- 26 A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 47), Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 62), Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 40), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 26), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 37), Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 42), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 59 și 61).
- 27 A se vedea punctul 5 din cererea de decizie preliminară în versiunea în limba franceză (de la pagina 4 din original) și punctul 3 din rezumatul în limba germană al cererii de decizie preliminară.
- 28 Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punctele 39 și 40).

- 29 Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punctele 41 și 42).
- 30 Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).