

ATELIER NR. 2

DREPTUL DE DEDUCERE AL TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Conf. univ. dr. Cosmin Flavius COSTAȘ

Facultatea de Drept, UBB Cluj-Napoca

E-mail: cosmin.costas@costas-negru.ro

I. Noțiunea de "taxă pe valoarea adăugată"

Din perspectivă economică, **valoarea adăugată** reprezintă diferența dintre valoarea unui bun (produs), obținută în urma vânzării lui, și valoarea tuturor bunurilor și serviciilor care au fost achiziționate și utilizate pentru a se putea realiza acel bun. La nivel macroeconomic, valoarea adăugată a tuturor agenților economici reprezintă produsul intern brut (PIB).

Taxa pe valoarea adăugată este definită – în literatura de specialitate¹ – ca fiind acel impozit indirect care se aplică pe fiecare stadiu al circuitului economic (ciclului de fabricație și distribuție) al unui produs finit, asupra valorii adăugate realizate (obținute) în fiecare etapă de către toți cei care contribuie la producerea și desfacerea acelui produs, până când el ajunge la consumatorul final².

Mecanismul tehnico-economico-juridic pe baza căruia funcționează și se realizează impunerea în acest caz este, în principiu, următorul: pe parcursul întregului proces de fabricație și distribuție, *fiecare agent economic achită taxă pe valoarea adăugată furnizorilor săi* (odată cu prețul pe care îl plătește pentru materiile prime, materiale, energie etc. cu care se aprovizionează în scopul realizării producției de bunuri), *încasează apoi TVA* (de la cumpărătorul bunurilor sale, care plătește taxa odată cu prețul), *scade întregul TVA aferent materialelor aprovizionate și serviciilor ce i-au fost prestate*, iar *soldul îl varsă la bugetul de stat*. Suma reprezentând TVA adăugată la prețul de vânzare este evidențiată în contabilitate separat, în fiecare stadiu al circuitului economic, exceptând vânzarea către consumatorul final.

¹ A se vedea: P. Bonafoux, A. Rodarie, *Lamy Fiscal, TVA et taxes indirectes*, Ed. Lamy SA, Paris, 1990, p. 3.

² Legal, taxa pe valoarea adăugată este definită ca fiind un impozit indirect care se datorează bugetului de stat (art. 265 NCF). Pentru o discuție privind natura juridică a taxei pe valoarea adăugată, a se vedea S.G. Bomboș, M. Galanton, *Taxa pe valoarea adăugată. Legislație, doctrină, jurisprudență*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, pp. 13-15. Autorii conchid, în mod absolut corect, că TVA-ul este un impozit indirect și propun ca denumirea acestei prelevări să fie modificată în „impozit pe valoarea adăugată” (denumire adoptată, de pildă, de Italia și Spania).

Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată este reportată de la un stadiu la altul al procesului de producție și distribuție pentru a ajunge la consumatorul final, care suportă TVA-ul ca parte integrantă din prețul de vânzare al produsului, serviciului sau lucrării executate. Deci, TVA-ul este, în esență, un impozit care afectează consumul, fiind suportat de către cel care achiziționează și folosește pentru sine bunul sau serviciul în prețul căruia este încorporat și impozitul.

Ca sistem de impunere indirectă, taxa pe valoarea adăugată se poate calcula fie prin aplicarea cotei legale asupra valorii adăugate în fiecare stadiu pe care îl parcurge marfa ori serviciul de la producător (sau prestator) la consumator, fie făcându-se diferența dintre taxa achitată (stabilită în raport cu prețul de vânzare al bunului din stadiul anterior) și taxa colectată (cea încasată odată cu prețul plătit de beneficiarul produsului sau serviciului). În majoritatea statelor în care s-a instituit acest sistem de impozitare se utilizează cea de-a doua variantă de calcul.

Principalele caracteristici ale taxei pe valoarea adăugată au fost reliefate și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și pot fi reținute aici ca o alternativă la definiția lapidară din Codul fiscal român, după cum urmează:

- taxa are o sferă de aplicare generală (se aplică tuturor tranzacțiilor comerciale având ca obiect bunuri sau servicii);
- taxa este proporțională cu prețul perceput de persoana impozabilă, în schimbul bunurilor livrate sau serviciilor prestate;
- taxa este percepută în fiecare stadiu al procesului de producție și distribuție, inclusiv în stadiul vânzării cu amănuntul, indiferent de numărul de tranzacții care au avut loc anterior;
- sumele plătite în stadiile economice anterioare se deduc din impozitul datorat de persoana impozabilă, cu rezultatul că TVA se aplică, într-un stadiu dat, doar valorii adăugate în acel stadiu și că, finalmente, taxa este suportată integral de consumatorul final³.

II. Persoanele impozabile și activitatea economică

În sensul art. 269 alin. (1) COD FISCAL, prin „persoană impozabilă” urmează a se înțelege orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute de Codul de procedură fiscală, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Raportat la această definiție, în sfera noțiunii de „persoană impozabilă” se includ persoanele fizice, persoanele juridice (de pildă, societățile cu răspundere limitată sau mai recenta *societas europaea*⁴), cooperativele, asocierile de tip *joint venture* sau parteneriatele, chiar fără

³ CJUE, hotărârea din 8 iunie 2009 în cauzele reunite C-338/97, C-344/97 și C-390/97, *Erna Pelzl ș.a. c. Steiermärkische Landesregierung, Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG ș.a. c. Tiroler Landesregierung, STUAG Bau-Aktiengesellschaft c. Kärntner Landesregierung*, ECLI:EU:C:1999:285.

⁴ Pentru unele considerații privind această formă „europeană” de societate comercială, a se vedea B. Ioniță, *Societatea europeană (societas europaea) – o nouă formă de societate comercială*, în RRDA nr. 1/2006, pp. 43-68 (partea I), respectiv în RRDA nr. 2/2006, pp. 59-85 (partea a II-a).

personalitate juridică, atât timp cât entitatea în cauză acționează ca un grup fiscal unic și desfășoară o activitate economică impozabilă. S-a spus, într-o afacere germană, că inclusiv o comunitate matrimonială de bunuri poate fi considerată o „persoană impozabilă”, pentru achizițiile efectuate în comun de cei doi soți⁵. În același sens, într-o cauză soluționată de instanțele naționale s-a decis că o asocierie în participațiune în cadrul unui *cluster* finanțat din fonduri europene are un scop comercial (economic) și contribuie la dezvoltarea unei activități economice chiar dacă activitatea este una de cercetare-dezvoltare⁶.

Prin urmare, putem conchide și noi fără teama de a greși că, sub imperiul Directivei 2006/112/CE, două sunt condițiile esențiale ce trebuie îndeplinite pentru a ne afla în prezența unei „persoane impozabile” în materie de TVA:

- desfășurarea unei **activități economice**, oricare ar fi scopul sau rezultatul acesteia;
- desfășurarea activității economice de o **manieră independentă**.

Noțiunea de „activitate economică” este definită de art. 269 alin. (2) COD FISCAL și cuprinde activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora, respectiv exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În legătură cu **activitatea economică**, din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene⁷ merită menționate următoarele aspecte:

- a. Tranzacțiile economice ilicite (traficul de droguri, vânzarea de arme sau traficul de monedă contrafăcută) nu pot fi calificate drept „activități economice” atât timp cât nu există competiție între sectorul economic licit și sectorul economic ilicit și, prin urmare, principiul neutralității fiscale nu este afectat⁸. Instanța europeană a decis, de exemplu, faptul că împrumutul cămătăresc, deși reprezintă o activitate ilicită (infrațiune în dreptul italian), este totuși o activitate de creditare inclusă în sfera de aplicare a TVA-ului. S-a reținut în context faptul că dobânda excesivă practică de un cămătar nu înlătură existența unei „activități economice” și nu elimină concurența existentă între împrumuturile cămătărești și operațiunile de creditare licite, cu dobânzi ponderate⁹.

⁵ CJUE, hotărârea din 21 aprilie 2005, *Hans U. Hundt-Eßwein*, afacerea C-25/03, ECLI:EU:C:2005:241.

⁶ C. Ap. Cluj, s. a III-a cont. adm. fisc., dec. civ. nr. 4218 din 26 octombrie 2018, nepublicată. Trebuie precizat însă că mai recent, în cuprinsul art. 268 alin. (10) NCF, în vigoare de la 30 martie 2018, operațiunile efectuate în cadrul proiectelor de cercetare-dezvoltare și inovare nu se cuprind în sfera TVA dacă rezultatele cercetării nu sunt transferate altei persoane.

⁷ Pentru o prezentare sintetică a jurisprudenței CJUE, a se vedea F. Annacondia (editor), *EU VAT Compass 2018/2019*, Ed. IBFD Publishers, Amsterdam, 2018, *passim*.

⁸ Pentru detalii asupra aplicabilității regulilor privind TVA în cazul tranzacțiilor ilegale, a se vedea C.F. Costaș, comentariu la Hotărârea Curții Europene de Justiție din 29 iunie 1999, în cauza C-158/98, *Cafeneaua Siberia*, în S. Deleanu, G. Fábíán, C.F. Costaș, B. Ioniță, *Curtea de Justiție Europeană. Hotărâri comentate*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2007, pp. 338-342.

⁹ CJUE, ordonanța din 7 iulie 2010, afacerea C-381/09, *Gennaro Curia*, publicată în *Culegere 2010*, pp. I-91.

- b. Doar tranzacțiile efectuate cu plată sau în schimbul unui preț sunt luate în considerare¹⁰. S-a decis astfel că exploatarea unei instalații fotovoltaice aflate pe o clădire sau lângă o clădire cu destinația de locuință, concepută astfel încât cantitatea de energie electrică produsă, pe de-o parte, să fie întotdeauna inferioară cantității totale de energie electrică consumate cu titlu privat de operator și, pe de altă parte, să fie livrată în rețea în schimbul unor venituri cu caracter de continuitate, este o activitate economică¹¹.
- c. O societate holding poate fi considerată ca desfășurând o activitate economică doar în măsura în care: există o implicare directă sau indirectă a societății holding în activitatea de management a filialelor sale; această implicare nu se confundă cu simpla exercitare a drepturilor ce revin unui acționar (de exemplu, societatea holding încasează dividende ca urmare a participațiilor deținute la filialele sale)¹²; în egală măsură, managementul subsidiarelor trebuie să presupună desfășurarea unor activități ce intră în sfera de aplicare a TVA-ului¹³. După cum menționează expres Curtea, simpla achiziție și simpla deținere de părți sociale nu trebuie considerate activități economice în sensul Directivei 2006/112, conferind autorului lor calitatea de persoană impozabilă. Astfel, simpla dobândire de participații financiare în alte întreprinderi nu constituie o exploatare a unui bun în vederea producerii unor venituri cu caracter de continuitate, întrucât eventualul dividend, fruct al acestei participări, rezultă din simpla proprietate a bunului¹⁴.
- d. Chiar dacă există o plată, trebuie să existe, de asemenea, o legătură directă între acea plată și serviciile prestate, iar contraprestația trebuie să poată fi exprimată în bani¹⁵. S-a decis, de exemplu, că o asemenea legătură directă nu există în cazul birourilor publice de asistență juridică finlandeze, în condițiile în care doar o mică parte din costurile de

¹⁰ În consecință, pentru serviciile prestate cu titlu gratuit nu se datorează TVA (CJUE, hotărârea din 1 aprilie 1982, afacerea C-89/81, *Hong Kong Trade Development Council*, publicată în *Culegere 1982*, p. 1277).

¹¹ CJUE, hotărârea din 20 iunie 2013, afacerea C-219/12, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr c. Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz*, cu participarea *Thomas Fuchs*, nepublicată.

¹² CJUE, hotărârea din 20 iunie 1991, cauza C-60/90, *Polysar*, ECLI:EU:C:1991:268; CJUE, hotărârea din 22 iunie 1993, cauza C-333/91, *Sofitam*, ECLI:EU:C:1993:261; CJUE, hotărârea din 14 noiembrie 2000, cauza C-142/99, *Floridiene & Berginvest*, ECLI:EU:C:2000:623.

¹³ CJUE, ordonanța din 12 iulie 2001, afacerea C-102/00, *Welthgrove BV*, publicată în *Culegere 2001*, pp. I-5679.

¹⁴ CJUE, ordonanța din 12 ianuarie 2017, afacerea C-28/16, *MVM Magyar Villamos Művek Zrt.*, ECLI:EU:C:2017:7, par. 31.

¹⁵ CJUE, hotărârea din 21 martie 2002, cauza C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, ECLI:EU:C:2002:200. Această condiție reiese și din Normele metodologice corespunzătoare art. 268 NCF [pct. 3 alin. (2)], potrivit cărora condiția referitoare la „plată” implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. În jurisprudența sa, CJUE a decis că sumele plătite cu titlul de arvună în cadrul contractului de prestare de servicii hoteliere supuse TVA trebuie considerate, în cazul în care clientul își folosește posibilitatea de renunțare care îi este deschisă și aceste sume sunt reținute de exploatantul unei structuri hoteliere, despăgubiri forfetare pentru reziliere, plătite pentru repararea prejudiciului suferit ca urmare a renunțării clientului, fără a fi în mod direct legate de vreun serviciu prestat cu titlu oneros și, prin urmare, nu sunt supuse acestei taxe (CJUE, hotărârea din 18 iulie 2007, afacerea C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains*, ECLI:EU:C:2007:440). Pentru detalii, a se vedea și C. Păun, *Despre aplicarea taxei pe valoarea adăugată în jurisprudența recentă a Curții de Justiție a Comunităților Europene*, în *Curierul fiscal* nr. 10/2007, pp. 15-17.

funcționare ale acestor birouri (incluzând și remunerația plătită avocaților angajați) era acoperită prin plăți efectuate de beneficiarii serviciilor de asistență juridică¹⁶.

- e. Este necesară existența unei legături juridice între persoana care primește plata și persoana care efectuează plata, chiar dacă aceasta ia forma unui *gentlemen's agreement*¹⁷.
- f. Persoana în cauză trebuie să „acționeze ca o persoană impozabilă”, și nu să acționeze, de pildă, în numele unui trust¹⁸.
- g. Pentru calificarea unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii drept o activitate economică nu are relevanță scopul activității economice¹⁹.

După cum s-a menționat mai sus, a doua condiție care trebuie îndeplinită pentru existența unei „persoane impozabile” este aceea ca **desfășurarea activității economice să se facă de o manieră independentă**. Așa cum prevede art. 269 alin. (4) COD FISCAL, caracterul „independent” al activității este exclus în cazul persoanelor legate printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice de un angajator, sub aspectul condițiilor de muncă, remunerațiilor sau al altor obligații ale angajatorului²⁰. Această noțiune a fost mai clar explicată de Avocatul General Tesaro, în opinia căruia activitatea economică este considerată că are un caracter independent atunci când:

- activitatea este exercitată de o persoană care nu este organic integrată într-o întreprindere sau într-un organ al administrației publice;
- persoana în cauză dispune de o libertate de organizare corespunzătoare în ceea ce privește resursele materiale și umane folosite pentru exercițiul activității în discuție;

¹⁶ CJUE, hotărârea din 29 octombrie 2009, afacerea C-246/08, *Comisia c. Finlandei*, ECLI:EU:C:2009:671.

¹⁷ Prin urmare, un artist care cântă pe stradă nu datorează TVA pentru donațiile primite de la trecători (CJUE, hotărârea din 3 martie 1994, cauza C-16/93, *Tolsma*, ECLI:EU:C:1994:80). Dimpotrivă, o prestare de servicii care este efectuată cu plată, dar care nu este bazată pe o obligație susceptibilă de executare silită, întrucât între părți există doar un *gentlemen's agreement* pe baza căruia operatorul trebuie să presteze serviciile, constituie o prestare de servicii impozabilă (CJUE, afacerea C-498/99, hotărârea din 17 septembrie 2002, *Town & County Factors*, ECLI:EU:C:2002:494).

¹⁸ Într-o afacere, un trust caritabil deținea un portofoliu extensiv de acțiuni pe care le investea. Unele dintre aceste acțiuni au fost vândute unor persoane din afara Comunității. Prin urmare, trustul a dedus TVA-ul plătit, corespunzător costurilor de vânzare ale acestor acțiuni. CJUE a decis că deținerea de acțiuni și vânzarea subsecventă a acestora nu poate fi considerată o activitate economică cuprinsă în sfera de aplicare a dispozițiilor privind TVA. Un *trustee* acționează doar în numele trustului, investitor privat, vânzând acțiunile care sunt proprietatea trustului (CJUE, hotărârea din 20 iunie 1996, cauza C-155/94, *Wellcome Trust*, ECLI:EU:C:1996:243).

¹⁹ Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis că tranzacțiile efectuate cu singurul scop de a obține un avantaj fiscal, fără vreun alt obiectiv economic, reprezintă o „activitate economică” (CJUE, hotărârea din 21 februarie 2006, afacerea C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:121). Asupra temei, a se vedea și: C.F. Costaș, *Efectele practicilor abuzive în materie de TVA în dreptul comunitar*, în RRDA nr. 3/2007, pp. 127-133; O. Rousselle, H.M. Liebman, *The Doctrine of the Abuse of Community Law: The Sword of Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax Law?*, în *European Taxation* nr. 12/2006, pp. 559-564.

²⁰ În acest context, condiția caracterului independent al activității nu este îndeplinită atunci când singurul asociat (acționar) și administrator al societății este și salariat, în baza unui contract de muncă, astfel încât acesta nu este el însuși o persoană impozabilă (CJUE, hotărârea din 18 octombrie 2007, afacerea C-355/06, *J.A. van der Steen*, ECLI:EU:C:2007:615).

- riscul economic inerent acestei activități este suportat de această persoană²¹.

Conform art. 269 alin. (10) COD FISCAL, un asociat sau partener al unei asocieri fără personalitate juridică este prezumat că acționează „independent” cu privire la activitățile economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii²². În schimb, după cum arată Curtea în jurisprudența sa, art. 9 și 10 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că nu desfășoară o activitate economică în mod independent un membru al consiliului de supraveghere al unei fundații precum reclamantul din litigiul principal, care, deși nu este legat prin nicio relație de subordonare ierarhică de organul de conducere al acestei fundații și nu este legat printr-o asemenea relație nici de consiliul de supraveghere al fundației menționate în ceea ce privește desfășurarea activității sale de membru al acestui consiliu, nu acționează nici în numele său, nici în contul său, nici pe proprie răspundere, ci acționează în contul și pe răspunderea aceluiași consiliu, și nu suportă nici riscul economic care decurge din activitatea sa, din moment ce primește o remunerație fixă, care nu depinde nici de participarea sa la reuniuni, nici de orele de lucru pe care le-a prestat efectiv²³.

Pe cale de consecință, persoanele (fizice sau juridice) care îndeplinesc aceste condiții au calitatea de **persoane impozabile** și vor fi obligate să aplice regulile privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute în Codul fiscal.

Într-o afacere²⁴, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut că o persoană fizică, deja persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată pentru activitățile sale de executor judecătoresc independent, trebuie considerată „persoană impozabilă” pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional, cu condiția ca această activitate să constituie o activitate în sensul art. 9 alin. (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE (în speță, dl Kostov desfășurase simultan o activitate de mandatar al unei alte persoane, mandatul fiind remunerat)²⁵. Această jurisprudență a fost nuanțată ulterior în afacerea *Posnania*²⁶, în care Curtea a decis că transferul dreptului de proprietate asupra unui bun imobil, de către o persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, în beneficiul trezoreriei unui stat membru sau către o colectivitate teritorială a unui asemenea stat, care are loc, precum cel în discuție în litigiul principal, în scopul plății unei obligații fiscale restante, nu constituie o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros supusă taxei pe valoarea adăugată.

În același sens, apreciem și noi că în unele cazuri nu poate fi aplicată jurisprudența *Kostov*. Bunăoară, atunci când un avocat desfășoară o activitate independentă prin intermediul unei forme

²¹ Opinia Avocatului General Tesouro în cauza C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, publicată în *Culegere 1991*, pp. I-4247.

²² De exemplu, în situația în care un membru al unei asocieri în participațiune închiriază un bun entității colective din care face parte, Curtea de Justiție a apreciat că el acționează în mod „independent” (CJUE, hotărârea din 27 ianuarie 2000, cauza C-23/98, *Heerma*, ECLI:EU:C:2000:46).

²³ CJUE, hotărârea din 13 iunie 2019, cauza C-420/18, *IO*, ECLI:EU:C:2019:490.

²⁴ CJUE, hotărârea din 13 iunie 2013, afacerea C-62/12, *Galina Kostov*, nepublicată în *Culegere*.

²⁵ Pentru o discuție interesantă asupra unei afaceri naționale, a se vedea T. Vidrean-Căpușan, *Mai pot avea titularii profesiilor liberale dreptul de a nu include bunurile de uz personal în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată?*, în *Tax Magazine* nr. 1/2015, pp. 10-13.

²⁶ CJUE, hotărârea din 11 mai 2017, afacerea C-36/16, *Posnania Investment SA*, ECLI:EU:C:2017:361.

de organizare a profesiei (serviciile juridice fiind în sfera de aplicare a TVA, iar forma de organizare a profesiei fiind identificată prin cod fiscal și cod de identificare în scopuri de TVA), nu s-ar putea considera că o activitate de închiriere de către persoana fizică, în nume propriu (beneficiarul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor fiind identificat prin cod numeric personal), ar fi și ea inclusă în sfera de aplicare a TVA²⁷.

În opinia noastră, mai recenta hotărâre a Curții în afacerea *Bufan*²⁸ pare să clarifice această chestiune²⁹. După cum reiese din hotărârea Curții, reclamantul din litigiul principal (profesorul de drept fiscal Radu Bufan), cadru didactic universitar, desfășoară mai multe profesii în mod independent, și anume profesiile de expert contabil, de consultant fiscal, de practician în insolvență, precum și pe cea de avocat, și obține, în plus, venituri în calitate de autor de articole, de cărți și de tratate. El a dobândit în anul 2008, în calitate de persoană fizică, un cod de înregistrare fiscală pentru „*activități de contabilitate și audit financiar, consultant în domeniul fiscal*”, care corespunde profesiilor de expert contabil și de consultant în domeniul fiscal.

Reclamantul din litigiul principal, care și-a stabilit sediul profesional pentru desfășurarea majorității activităților la adresa sa personală, a declarat exercitarea profesiei sale de practician în insolvență la adresa unui imobil aflat în coproprietatea sa și a unei alte persoane și care este în parte închiriat unei societăți comerciale la care este asociat-administrator. Această societate, identificată în scopuri de TVA, are sediul social în acest imobil, unde desfășoară în special activități de consultanță pentru afaceri și management, de contabilitate și de audit financiar, precum și de consultanță în domeniul fiscal. Obiectul principal de activitate declarat al societății menționate este următorul: „*Activități de consultanță pentru afaceri și management*”.

În anul 2016, reclamantul din litigiul principal a fost supus unei inspecții fiscale privind TVA-ul aferent activității sale economice în calitate de persoană fizică, la finalizarea căreia AJFP Caraș-Severin a constatat că, în cursul anului 2012, cifra sa de afaceri fusese mai mare de 220.000 lei (aproximativ 65.000 de euro), constituind în acea perioadă plafonul de referință pentru aplicarea regimului special pentru întreprinderile mici în România. Prin urmare, printr-o decizie de impunere, această autoritate fiscală a stabilit în sarcina reclamantului din litigiul principal suma pe care acesta

²⁷ În sprijinul acestei concluzii vin în primul rând impedimentele de ordin conceptual și practic. Astfel, cabinetul de avocat are în primul rând un patrimoniu de afectățione distinct de cel al persoanei fizice. În al doilea rând, bunul închiriat de persoana fizică nu face parte din patrimoniul afacerii și nu este utilizat pentru desfășurarea restului activității economice a cabinetului (așa cum ar fi atunci când un cabinet de avocat ar avea, în patrimoniul de afectățione, un bun imobil cu o suprafață utilă mult mai mare decât cea necesară desfășurării afacerii și ar închiria o parte din această suprafață). În al treilea rând, activitatea adiacentă și ocazională a persoanei fizice nu are legătură cu activitatea desfășurată de cabinetul de avocat. În fine, sistemul de identificare fiscală, tipologia veniturilor, modalitatea de realizare și declarare a veniturilor realizate de cabinet, respectiv de persoana fizică, sunt radical diferite și nu se pretează unei „tratări în comun”, din perspectiva TVA, a întregii activități.

²⁸ CJUE, hotărârea din 9 iulie 2020, cauza C-716/18, *CT c. AJFP Caraș-Severin, DGRFP Timișoara*, ECLI:EU:C:2020:540. Pentru identificarea acestei cauze am folosit, așa cum se obișnuiește în doctrina europeană, numele reclamantului principal, profesorul de drept fiscal Radu Bufan.

²⁹ Pentru detalii și prezentarea secvențială a întregii proceduri, a se vedea C.F. Costas, *Despre o clarificare necesară a serviciilor prestate în cadrul activității profesionale obișnuite, ca urmare a hotărârii Curții de Justiție în cauza C-716/18, Bufan*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 4/2020, pp. 52-64.

ar fi trebuit să o achite de la data la care avea obligația să obțină înregistrarea în scopuri de TVA, și anume 1 septembrie 2012. Pentru a stabili dacă cifra de afaceri anuală a reclamantului din litigiul principal depășise acest plafon de referință în anul 2012, AJFP Caraș-Severin a luat în considerare veniturile obținute de acesta nu numai din exercitarea diferitelor sale profesii liberale și din drepturile sale de autor, ci și din închirierea imobilului menționat. Calculul efectuat de această autoritate nu includea nici veniturile salariale obținute de persoana interesată în calitate de cadru didactic universitar, nici pe cele obținute din activitatea de avocat, aceste din urmă venituri fiind deja supuse TVA-ului în cadrul societății civile profesionale de avocați la care era asociat. Mai precis, după ce a constatat că, în anul 2012, cuantumul total al veniturilor reclamantului din litigiul principal relevant în vederea aplicării regimului special pentru întreprinderile mici provenea în proporție de 69% din activitatea de practician în insolvență, de 17% din închirierea imobilului al cărui coproprietar era și de 14% din activitatea de expertiză contabilă și de consultanță în domeniul fiscal, AJFP Caraș-Severin a considerat că activitatea principală a persoanei interesate era, în cursul aceluși an, activitatea de practician în insolvență. Această autoritate a precizat că închirierea imobilului nu putea fi calificată drept „operațiune accesorie” acestei activități principale, în sensul art. 152 alin. (2) VECHIUL COD FISCAL, veniturile obținute din aceasta neputând fi astfel excluse din calculul cifrei de afaceri care servește drept referință pentru a determina aplicarea regimului special pentru întreprinderile mici.

Reclamantul din litigiul principal a formulat contestație împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală al AJFP Caraș-Severin. Prin decizia din 22 august 2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 a respins această contestație. Reclamantul din litigiul principal a formulat o acțiune în contencios administrativ împotriva acestei decizii. Prin hotărârea din 26 martie 2018, Tribunalul Timiș a respins această acțiune în contencios administrativ. În aceste condiții, reclamantul din litigiul principal a formulat recurs la instanța de trimitere, prin care susține că închirierea bunului imobil al cărui coproprietar este reprezintă o operațiune accesorie, în sensul art. 152 alin. (2) VECHIUL COD FISCAL, și că veniturile obținute din aceasta nu trebuie incluse în calculul cifrei de afaceri în scopul aplicării regimului special pentru întreprinderile mici. Curtea de Apel Timișoara, considerând că soluționarea litigiului cu care este sesizată necesită interpretarea dispozițiilor Directivei TVA, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dacă, în împrejurări precum cele din litigiu, în care o persoană fizică desfășoară activitate economică prin exercitarea mai multor profesii liberale, precum și prin închirierea unui bun imobil, obținând astfel venituri cu caracter de continuitate, dispozițiile articolului 288 [primul paragraf] punctul 4 din Directiva [TVA] impun identificarea unei activități profesionale determinate, ca activitate principală, pentru a se verifica dacă închirierea poate fi calificată ca operațiune accesorie la aceasta, iar în caz afirmativ, pe baza căror criterii ar putea fi identificată acea activitate principală, sau trebuie interpretate în sensul că toate activitățile profesionale prin care se realizează activitatea economică a acelei persoane fizice reprezintă «activitate principală»?

2) În condițiile în care bunul imobil închiriat de o persoană fizică unui terț nu este destinat și utilizat pentru desfășurarea restului activității economice a acesteia, neputându-se deci stabili legătura dintre acesta și exercitarea diferitelor profesii ale acelei persoane, dispozițiile articolului 288 [primul paragraf] punctul 4 din Directiva [TVA] permit calificarea operațiunii de închiriere ca

«operațiune accesorie», cu consecința excluderii acesteia din calculul cifrei de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicării regimului special de scutire pentru întreprinderile mici?

3) În ipoteza descrisă la cea de a doua întrebare, prezintă relevanță pentru calificarea ca «accesorie» a operațiunii de închiriere faptul că aceasta a fost realizată în beneficiul unui terț, persoană juridică în cadrul căreia persoana fizică are calitatea de asociat și administrator, care are sediul stabilit în acel imobil și care desfășoară activități profesionale de aceeași natură cu persoana fizică în discuție?».

La data de 6 februarie 2020, avocatul general Juliane Kokott și-a prezentat concluziile sale asupra afacerii *Bufan*. S-a reținut astfel, cu prioritate, faptul că prin intermediul celor trei întrebări, care pot fi analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească modul în care trebuie să fie interpretat art. 288 alin. (1) pct. 4 din Directiva TVA. Mai precis, aceasta solicită să se stabilească modul în care ar trebui să fie apreciată existența unor „operațiuni imobiliare” care „nu au caracterul unor operațiuni accesorii” (par. 18 din concluzii).

În încercarea de a explica cum funcționează pragul de scutire pentru întreprinderile mici la nivel european, avocatul general a explicat faptul că art. 287 din Directiva TVA are ca obiect principal o simplificare administrativă în favoarea statelor membre. Astfel, întocmai după cum se explică la par. 26 din Concluzii, în cifra de afaceri relevantă pentru a stabili existența unei așa-numite întreprinderi mici intră numai operațiunile impozabile [art. 288 alin. (1) pct. 1 din Directiva TVA] și câteva operațiuni scutite (pct. 2-4) ale întreprinderii. Oricât de ridicată ar fi valoarea celorlalte operațiuni scutite, aceasta nu s-ar opune scutirii fiscale a celorlalte operațiuni impozabile. De exemplu, sunt incluse, de asemenea, marile spitale, în măsura în care acestea nu efectuează decât operațiuni impozabile cu valoare redusă. Aceste persoane impozabile pot trata operațiunile respective ca scutite chiar dacă, având în vedere dimensiunea lor, acestea nu pot fi desemnate, în limbajul general, drept întreprinderi mici sau, având în vedere durata lungă a activității lor pe piață, drept întreprinderi noi.

În continuare, cu ocazia analizei circumscrise art. 288 din Directivă, doamna Kokott a reținut că:

- pentru aplicarea limitei *de minimis* (pragului de scutire), în calculul cifrei de afaceri trebuie incluse toate operațiunile impozabile (livrări de bunuri și prestări de servicii);
- celelalte sume menționate la art. 288 alin. (1) pct. 2-4 nu pot privi decât operațiuni scutite de TVA;
- noțiunea de „operațiuni imobiliare” de la art. 288 alin. (1) pct. 4 trebuie interpretată în sens larg și include atât comercializarea de bunuri imobile scutită [art. 135 alin. (1) lit. j) și k) din Directiva TVA], cât și închirierea de bunuri imobile scutită [art. 135 alin. (1) lit. l) din Directiva TVA].

În succesiunea logică a analizei sale, avocatul general a reținut la par. 38 din concluziile sale faptul că, până în prezent, Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu s-a pronunțat asupra condițiilor de existență a unei operațiuni accesorii. Prin urmare, doamna Kokott a furnizat Curții propria sa interpretare. Rețin atenția, din argumentare, ideile de mai jos:

- Dacă există o prelungire directă, permanentă și necesară a activității impozabile a întreprinderii, atunci activitatea respectivă are o finalitate comună cu „activitatea principală”,

nemaiputând fi considerată o operațiune auxiliară sau o operațiune accesorie. Pur și simplu, nu există niciun motiv obiectiv care să justifice un tratament separat al acestor operațiuni (par. 41, cu trimitere la hotărârile Curții de Justiție în afacerile *NCC Construction Danmark*³⁰, *EDM*³¹ și *Régie dauphinoise*³²).

- În privința unei astfel de scutiri fiscale, o importanță determinantă revine cuantumului presupuselor operațiuni accesorii. Operațiunile imobiliare scutite care, de exemplu, depășesc deja, din punctul de vedere al cuantumului, limita scutită prevăzută la art. 287 nu pot fi, în opinia avocatului general Kokott, niciodată operațiuni accesorii ale unei întreprinderi mici, întrucât le lipsește caracterul nesemnificativ (par. 44).

- Ideea centrală a art. 288 alin. (1) pct. 4 este în fapt următoarea: scutirea fiscală a unei întreprinderi pentru motive de simplificare administrativă nu trebuie să fie eliminată ca urmare a unor operațiuni mai mult sau mai puțin accidentale, în special a unor operațiuni imobiliare scutite unice, care nu fac parte din obiectul propriu-zis de activitate al întreprinderii și care nu influențează cuantumul venitului fiscal (par. 45). Doamna Kokott susține această idee arătând că în Propunerea Comisiei din anul 1973 se găsește formularea potrivit căreia „operațiunile mai mult sau mai puțin ocazionale, prin care cuantumul cifrei de afaceri este majorat în mod artificial de la un an la altul”, și acele operațiuni care „nu oferă o imagine conformă cu realitatea a dimensiunii întreprinderii” nu ar trebui să fie luate în considerare.

- Avocatul general reține, la par. 47-48, că motivul unui asemenea tratament fiscal este evitarea apariției, în urma unor astfel de operațiuni „excepționale”, a unei diferențe de tratament (o persoană impozabilă rămâne întreprindere mică scutită, iar alta pierde acest statut) din punctul de vedere al TVA între persoanele impozabile scutite (mai exact, așa-numitele întreprinderi mici). Un exemplu ar putea fi închirierea pe termen lung a unor active private. Dacă art. 288 alin. (1) pct. 4 din Directiva TVA nu ar proceda la excluderea acestei operațiuni din calculul cifrei de afaceri, întreprinderea respectivă ar trebui să plătească impozitul pe cifra de afaceri anuală rezultată din exercitarea celorlalte activități ale sale. În schimb, o întreprindere comparabilă, care nu închiriaza asemenea active private, ar putea beneficia în continuare de scutire. În concurența dintre întreprinderi, împrejurarea mai mult sau mai puțin accidentală a utilizării altor active nu afectează însă statutul propriu-zis de „întreprindere mică”. Lipsește o legătură suficientă cu activitatea economică propriu-zisă a așa-numitei întreprinderi mici.

Concluziv, doamna Juliane Kokott s-a pronunțat în sensul că noțiunea de „operațiune accesorie” nu include decât acele operațiuni care nu prezintă o legătură mai strânsă cu activitatea (propriu-zis) impozabilă a persoanei impozabile. Această legătură lipsește atunci când aceste operațiuni:

(1) constituie un act unic, efectuat cu titlu excepțional, în afara obiectului de activitate propriu-zis al întreprinderii, sau

(2) nu necesită o utilizare semnificativă de bunuri și de servicii în cadrul întreprinderii, ci trebuie luate în considerare izolat de întreprindere și nu prezintă, în raport cu aceasta din urmă, decât un

³⁰ CJUE, hotărârea din 29 octombrie 2009, cauza C-174/08, EU:C:2009:669, par. 31.

³¹ CJUE, hotărârea din 29 aprilie 2004, cauza C-77/01, EU:C:2004:243, par. 76.

³² CJUE, hotărârea din 11 iulie 1996, cauza C-306/94, EU:C:1996:290, par. 22.

caracter *de minimis* (un exemplu ar putea fi închirierea de valoare redusă a unor active private) – a se vedea par. 49 din concluzii.

Pe baza acestor considerații teoretice, avocatul general s-a pronunțat în sensul că, în afacerea *Bufan*, închirierea bunului imobil nu este nici accidentală, nici separată de activitatea impozabilă (de furnizare de consultanță) propriu-zisă a reclamantului. Pe de o parte, acesta utilizează el însuși bunul imobil ca sediu al activității sale impozabile în calitate de practician în insolvență. Prin urmare, nu există o închiriere independentă de activitatea întreprinderii. Pe de altă parte, potrivit instanței de trimitere, reclamantul închiriaza imobilul unei societăți în cadrul căreia este el însuși asociat și administrator și în cadrul căreia exercită el însuși o activitate de consultanță. Aceasta nu este un act unic, care nu ar trebui să denatureze calculul cifrelor de afaceri anuale. Dimpotrivă, există o legătură solidă cu activitatea propriu-zisă impozabilă (oferirea de consultanță) a reclamantului. Prin urmare, dată fiind legătura materială și personală strânsă și în acord cu susținerile Comisiei și ale României, nu se mai poate considera că această activitate este una ne semnificativă, în afara activității economice propriu-zise a reclamantului (oferirea de consultanță)³³.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene a răspuns întrebărilor preliminare prin hotărârea pronunțată la data de 9 iulie 2020. Într-o primă parte a argumentației sale, instanța europeană a subliniat faptul că regimul special pentru întreprinderile mici trebuie interpretat strict³⁴ și că, așa după cum a reținut și avocatul general, închirierea unui bun imobil nu poate constitui o „operațiune imobiliară” în sensul art. 288 alin. (1) pct. 4 din Directiva TVA decât în măsura în care este vorba despre o operațiune scutită (par. 29).

În continuare, Curtea de Justiție a arătat că noțiunea de „operațiune accesorie”, în sensul acestei dispoziții, constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii care trebuie interpretată în mod uniform pe teritoriul Uniunii, indiferent de calificările utilizate în statele membre, ținând seama nu numai de modul de redactare a dispoziției menționate, ci și de contextul în care se înscrie aceeași dispoziție, precum și de obiectivul pe care aceasta îl urmărește. În acest context, Curtea a procedat la interpretarea – sau, mai corect spus, la construcția – noțiunii de „operațiune accesorie”.

Mai întâi, judecătorii de la Luxemburg au reținut corespondența dintre art. 174 alin. (2) lit. b) din Directiva TVA și vechiul art. 19 alin. (2) din Directiva a șasea³⁵ și au arătat că, prin aceste texte, legiuitorul Uniunii a înțeles să excludă de la calculul proratai cifra de afaceri aferentă operațiunilor care au un caracter neobișnuit în raport cu activitatea curentă a persoanei impozabile în cauză³⁶. De altfel, potrivit expunerii de motive din anul 1973 a Directivei a șasea, elementele avute în vedere la art. 19 alin. (2) din această propunere trebuie excluse de la calculul proratai,

³³ A se vedea par. 50-53 din concluziile avocatului general Juliane Kokott.

³⁴ Cu trimitere expresă la CJUE, hotărârea din 2 mai 2019, *Jarmuškienė*, cauza C-265/18, EU:C:2019:348, par. 27.

³⁵ Directiva 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, publicată în JO seria L nr. 145/1977, p. 1.

³⁶ CJUE, hotărârea din 6 martie 2008, *Nordania Finans și BG Factoring*, cauza C-98/07, EU:C:2008:144, par. 24.

pentru a se evita posibilitatea ca ele să îi denatureze semnificația reală, în măsura în care astfel de elemente nu reflectă activitatea profesională a persoanei impozabile. Potrivit expunerii menționate, aceasta este situația vânzărilor având ca obiect bunuri de investiții și a operațiunilor imobiliare sau financiare efectuate doar cu titlu accesoriu, mai precis care au doar o importanță secundară sau accidentală în raport cu cifra totală de afaceri a întreprinderii. În aceeași expunere se precizează că, de altfel, aceste operațiuni nu sunt excluse decât dacă nu fac parte din activitatea profesională curentă a persoanei impozabile.

În continuare, Curtea a reținut că scopul art. 288 alin. (1) pct. 4 din Directiva TVA este identic. Prin conexiunea cu corespondentul său din Directiva a șasea, articolului în discuție i se asociază aceeași expunere de motive din anul 1973, potrivit căreia modalitatea de stabilire a cifrei de afaceri exclude (i) operațiunile mai mult sau mai puțin ocazionale care pot perturba, de la un an la altul, volumul cifrei de afaceri și (ii) operațiunile care, precum cesiunile de creanțe, nu exprimă dimensiunea reală a întreprinderii. Operând în acest context, Curtea de Justiție a reținut la par. 38-39 din hotărârea pronunțată la 9 iulie 2020 că noțiunea de „operațiune accesorie” desemnează anumite operațiuni care nu țin de activitatea profesională obișnuită a persoanei impozabile. În condițiile în care noțiunea este una autonomă:

- nu este nevoie să se identifice un element constitutiv al activității economice a acestei persoane impozabile ca fiind principal;
- nu este nevoie ca operațiunea accesorie să fie legată de vreo altă activitate economică a persoanei impozabile menționate.

Pornind de aici, Curtea a urmat în esență concluziile avocatului general Juliane Kokott. Astfel, a fost reiterată ideea că regimul special de scutire pentru întreprinderile mici este unul care are ca obiectiv principal simplificarea sarcinilor administrative. Iar pentru a se garanta realizarea acestui obiectiv, nu trebuie să se impună asemenea sarcini administrative pentru operațiuni care nu țin de activitatea profesională obișnuită a persoanei impozabile (par. 42). În schimb, potrivit celor reținute în continuare:

- O activitate economică nu poate fi calificată drept accesorie și va fi luată în calcul la determinarea cifrei de afaceri dacă ea constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității profesionale impozabile obișnuite a întreprinderii în cauză (jurisprudența *NCC Construction Danmark* și, spunem noi, jurisprudența *Kostov*³⁷).
- În alte situații, împrejurarea decisivă este de a ști dacă operațiunea imobiliară a fost sau nu efectuată în cadrul activității profesionale obișnuite a persoanei impozabile. Pentru a determina acest lucru, autoritățile fiscale/instanțele naționale ar trebui să ia în considerare: (i) natura bunului imobil în cauză; (ii) originea finanțării achiziției aceluși bun; (iii) utilizarea bunului.

În afacerea *Bufan*, deși a considerat că este în marja de apreciere a instanței naționale să determine dacă operațiunea este una accesorie (care nu intră în calculul cifrei de afaceri) sau una principală (care trebuie luată în calcul la determinarea cifrei de afaceri, cu consecința depășirii *in concreto* a pragului de scutire pentru întreprinderile mici de 65.000 euro), Curtea de Justiție pare să se fi

³⁷ CJUE, hotărârea din 13 iunie 2013, cauza C-62/12, *Galina Kostov*, ECLI:EU:C:2013:391.

orientat spre a doua soluție. Astfel, au fost considerate relevante elemente precum: sediul activității persoanei impozabile (practician în insolvență) este stabilit la adresa imobilului închiriat; imobilul este închiriat unei persoane juridice la care reclamantul din litigiul principal este asociat-administrator; persoana juridică are sediul în imobilul închiriat și exercită activități de aceeași natură cu cele exercitate de reclamantul din litigiul principal.

Tot cu privire la „persoanele impozabile” și „activitatea economică”, în jurisprudența Curții s-a decis că art. 213, art. 214 și art. 273 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că se opun refuzului din partea administrației fiscale a unui stat membru de a atribui un număr de identificare în scopuri de TVA unei societăți pentru simplul motiv că aceasta nu dispune, în opinia respectivei administrații, de mijloacele materiale, tehnice și financiare pentru a exercita activitatea economică declarată și că titularul părților sociale ale acestei societăți a obținut deja, în repetate rânduri, un asemenea număr pentru societăți care niciodată nu au exercitat efectiv o activitate economică și ale căror părți sociale au fost cesionate la scurt timp după atribuirea numărului respectiv, fără ca administrația fiscală în cauză să fi stabilit, având în vedere elemente obiective, că există indicii serioase care permit să se suspecteze că numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atribuit va fi utilizat în mod fraudulos³⁸.

O altă chestiune la care se referă art. 269 alin. (5)-(7) COD FISCAL este aceea a **tratamentului în materie de TVA al entităților publice**. Codul fiscal român, urmând soluția conținută în Directiva a șasea (actul normativ european care a precedat Directiva TVA), instituie în primul rând regula potrivit căreia instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate, în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți.

De la această regulă sunt admise trei excepții, respectiv situații în care entitățile publice vor fi considerate persoane impozabile:

a) activitățile care ar produce distorsiuni concurențiale, dacă instituțiile publice sau organismele internaționale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile³⁹ [art. 269 alin. (5) COD FISCAL];

b) activitățile expres enunțate de art. 269 alin. (7) COD FISCAL (telecomunicații; furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică; transport de bunuri și de persoane; activitatea târgurilor și expozițiilor comerciale; activitățile agențiilor de călătorie; operațiunile posturilor publice de radio și televiziune etc.);

³⁸ CJUE, hotărârea din 14 martie 2013, afacerea C-572/11, *Ablessio SIA*, nepublicată în Culegere. În România, la un moment dat, s-a pus problema aplicării jurisprudenței *Ablessio* în raport de practica abuzivă a autorităților fiscale române de a anula codurile de identificare în scopuri de TVA pentru motive formale (de exemplu: neprezentarea contribuabilului la chemarea organului fiscal, neprezentarea unor date referitoare la studiile și sursele de venit ale asociațiilor și administratorilor etc.). Pentru jurisprudența națională relevantă, a se vedea: C. Ap. Cluj, s. a III-a cont. adm. fisc., dec. civ. nr. 5955 din 4 decembrie 2017, nepublicată; C. Ap. Cluj, s. a III-a cont. adm. fisc., dec. civ. nr. 95 din 21 ianuarie 2019, nepublicată.

³⁹ S-a decis astfel că o instituție publică, Corpul Gardienilor Publici, trebuie considerată persoană impozabilă pentru activitățile desfășurate, chiar în calitate de autoritate publică, în situația în care aceste activități mai sunt desfășurate și de alți operatori economici. În caz contrar, s-ar crea o distorsiune concurențială, întrucât, neincluzându-se TVA-ul în onorariul încasat de Corpul Gardienilor Publici, sunt dezavantajați ceilalți agenți economici prestatori de serviciu de pază și protecție (ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 9094 din 17 decembrie 2004, în BJ, Ed. C.H. Beck, format electronic).

c) activitățile desfășurate, în calitate de autorități publice, care sunt scutite de TVA, potrivit art. 292 COD FISCAL (operațiuni scutite fără drept de deducere).

Printr-o interpretare *per a contrario* a art. 269 alin. (5) COD FISCAL rezultă că entitățile publice (instituțiile publice și organismele internaționale de drept public) sunt persoane impozabile pentru acele activități ce nu sunt desfășurate în calitatea lor de autorități publice, ci în mod similar oricărui operator economic⁴⁰.

III. Dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată

În literatura de specialitate s-a indicat faptul că *dreptul de deducere* este dreptul recunoscut de lege persoanelor impozabile plătitoare de TVA, beneficiare ale livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, de restituire a taxei aferente acestor operațiuni⁴¹.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă⁴².

Conform art. 297 alin. (2) COD FISCAL, dreptul de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3)-(8) COD FISCAL este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

Dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aparține oricărei persoane impozabile asupra bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă și, nu în ultimul rând, asupra TVA-ului achitat pentru bunurile importate, dacă acestea sunt destinate desfășurării de:

- operațiuni taxabile;
- operațiuni de livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată și a celor ce rezultă din activități economice pentru care locul livrării/prestării este considerat a fi în străinătate, dacă taxa pe valoarea adăugată ar fi deductibilă, în cazul în care operațiunea s-ar desfășura în țară;
- operațiuni scutite de taxă, fiind incluse în această categorie scutirile pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și

⁴⁰ De pildă, activitatea notarilor și executorilor judecătorești (CJUE, hotărârea din 26 martie 1987, afacerea 235/85, *Comisia c. Olandei*, publicată în *Culegere* 1987, p. 1471) sau activitatea unor percepatori fiscali – persoane de drept privat (*recaudadores de tributos*) – cărora autoritatea locală din Sevilla le-a delegat dreptul de a colecta impozitele locale, în schimbul unei remunerații care reprezenta o parte din veniturile încasate (CJUE, hotărârea din 25 iulie 1991, afacerea C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*, publicată în *Culegere* 1991, pp. I-4247).

⁴¹ S.G. Bomboș, M. Galanton, *op. cit.*, p. 286.

⁴² Dreptul de deducere a TVA-ului aferent unui avans nu poate fi exercitat atât timp cât avansul nu fusese plătit, pentru că nu a intervenit faptul generator al TVA și aceasta nu a devenit exigibilă (ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 1734 din 22 martie 2007, în RDC nr. 7-8/2007, pp. 168-171).

intracomunitar, scutirile speciale legate de traficul internațional de bunuri și, nu în ultimul rând, scutirile pentru intermediari;

- operațiuni precum: prestările de servicii financiare și bancare; operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare; transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active și pasive, ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, indiferent dacă e făcut cu plată sau nu ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, în condițiile în care primitorul activelor este o persoană impozabilă dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere, merită menționate câteva spețe din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene:

- Curtea a decis că Directiva a șasea trebuie interpretată ca interzicând orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul plătit în amonte, dacă tranzacțiile din care acest drept derivă constituie o practică abuzivă. Pentru a fi în prezența unei practici abuzive, este necesar, în primul rând, ca tranzacțiile în cauză, indiferent de aplicarea formală a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale Directivei a șasea sau ale legislației naționale care o transpune, să aibă ca efect obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor prevederi. În al doilea rând, trebuie de asemenea să rezulte dintr-un număr de factori obiectivi că scopul esențial al acestor tranzacții este obținerea unui avantaj fiscal. Atunci când există o practică abuzivă, tranzacțiile implicate trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească starea de fapt relevantă în absența tranzacțiilor care constituie o practică abuzivă⁴³.

- Dreptul de a deduce TVA-ul plătit în amonte al unei persoane impozabile care desfășoară asemenea operațiuni nu poate fi afectat de faptul că în lanțul din care tranzacția face parte o altă tranzacție anterioară sau subsecventă este viciată de fraudă în materie de TVA, fără ca persoana impozabilă să știe sau să aibă vreun mijloc să afle despre aceasta. De asemenea, problema dacă TVA pentru vânzarea ulterioară sau anterioară a bunurilor în cauză utilizatorului final a fost sau nu virată la bugetul public este irelevantă pentru dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul plătit în amonte⁴⁴.

O deosebită importanță prezintă, în context, prevederile art. 297 alin. (8) COD FISCAL, în vigoare de la 1 ianuarie 2018. Astfel, legiuitorul a menționat expres că organele fiscale au dreptul de a refuza deducerea TVA-ului dacă, după administrarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, pot demonstra dincolo de orice îndoială că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări/prestări⁴⁵.

⁴³ CJUE, hotărârea din 12 februarie 2006, cauza C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:121; CJUE, hotărârea din 12 februarie 2006, cauza C-223/03, *University of Huddersfield*, ECLI:EU:C:2006:124.

⁴⁴ CJUE, hotărârea din 12 ianuarie 2006, cauzele reunite C-354/03, C-355/03 și C-484/03, *Optigen, Fulcrum Electronics și Bond House Systems*, ECLI:EU:C:2006:16.

⁴⁵ Pentru considerații mai recente, a se vedea R. Bufan, *Deosebirile pe teren probator între binomul cheltuieli-venituri și achiziții-livrări/prestări*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 5/2020, pp. 17-26.

Art. 298 COD FISCAL a instituit o serie de *limitări speciale ale dreptului de deducere*. Astfel, în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

Prin „achiziție de vehicule”, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului. Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru avansurile care au fost achitate înainte de data de 1 mai 2009 pentru valoarea totală sau parțială a vehiculelor rutiere motorizate, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 mai 2009 inclusiv.

Pentru a putea fi realizată deducerea taxei pe valoarea adăugată, persoanele interesate trebuie să facă, potrivit prevederilor legale, dovada acestui drept⁴⁶. Astfel, pentru bunurile care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate, persoana impozabilă va face dovada dreptului de deducere a taxei cu factura ce trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 319 COD FISCAL⁴⁷.

Pentru bunurile care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciile care i-au fost ori urmează să îi fie prestate, și pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, dovada se va face cu factura sau cu autofactura. Pentru importurile de bunuri, dovada se face cu declarația vamală de import sau un alt act constatator. Pentru achizițiile intracomunitare de bunuri este necesară deținerea unei facturi sau a unei autofacturi, iar taxa trebuie înregistrată ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea⁴⁸.

⁴⁶ Pentru unele considerații, a se vedea și I.N. Văduva, *Justificarea deducerii TVA și a diminuării bazei impozabile la impozitul pe profit*, în RRF nr. 10/2007, pp. 3-5, precum și *Nota redacției*, la p. 6.

⁴⁷ De asemenea, pentru considerații referitoare la exercitarea dreptului de deducere în lipsa facturilor originale, a se vedea și V. Marinescu, *Lipsa facturilor originale – o problemă în exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată*, în RRF nr. 7/2007, pp. 16-18. De asemenea, mai recent, a se avea în vedere S.I. Puț, *Filosofia absurdului sau despre supremația formei în deducerea TVA*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 3/2020, pp. 6-11.

⁴⁸ Conform unei decizii infame, taxa pe valoarea adăugată nu putea fi dedusă și nici nu putea diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprindeau mențiuni incomplete sau care nu corespundeau realității (ICCJ, Secțiunile Unite, dec. nr. V din 15 ianuarie 2007, publicată în M. Of. nr. 732 din 30 octombrie 2007).

Este posibil ca o persoană impozabilă să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de *pro-rata*. *Pro-rata* se determină ca raport între veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv subvențiile legate direct de prețul acestora și veniturile mai sus amintite, plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere. În calculul *pro-rata*, la „numitor” se adaugă, de asemenea, alocațiile, subvențiile sau alte sume primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, în scopul finanțării de activități scutite, fără drept de deducere sau care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, după cum aceasta este prevăzută de normele legale în vigoare. Din punct de vedere temporal, *pro-rata* se determină anual, iar persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, *pro-rata* provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia.

Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform prevederilor art. 316 COD FISCAL, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere. Exercițarea dreptului de deducere prin decontul de taxă se face chiar dacă nu există o taxă colectată. Potrivit art. 301 alin. (2) COD FISCAL, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin *decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite condițiile* sus-menționate sau printr-un decont ulterior, într-un termen de maximum 5 ani de la data la care a luat naștere dreptul de deducere⁴⁹.

Codul fiscal acordă persoanei impozabile neînregistrate și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru, posibilitatea de a solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate în România (art. 302 COD FISCAL).

Asupra problematicei contribuabililor inactivi, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în afacerea românească *Paper Consult*⁵⁰ în sensul că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.

⁴⁹ Un rezumat al jurisprudenței europene în S.I. Puț, *Inocența fiscală în deducerea TVA: de la jurisprudență la normă*, în Tax Magazine nr. 12/2017, pp. 742-747.

⁵⁰ CJUE, hotărârea din 19 octombrie 2017, afacerea C-101/16, *Paper Consult*, ECLI:EU:C:2017:775.

Vom preciza în continuare faptul că, de la introducerea sa în Codul fiscal, art. 11 a generat controverse semnificative. Folosit drept o „armă letală” de către inspectorii fiscali, în special atunci când aceștia nu doreau să administreze probe care ar fi condus la o concluzie fiscală contrară, acest text a pus la stâlpul infamiei diverse comportamente fiscale care nu erau sub nicio formă abuzive, cu consecințe fiscale semnificative.

În marja unei recente decizii a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (decizia nr. 76 din 26 martie 2020), ne îngăduim câteva observații referitoare la art. 11 COD FISCAL și modul în care acesta a fost și este în continuare aplicat eronat de către organele fiscale și instanțele de contencios fiscal. Raportat la circumstanțele concrete ale afacerii avute în vedere, prezintă relevanță și forma art. 11 alin. (1) VECHIUL COD FISCAL, redactat astfel: *„(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”*.

În speță, în cadrul unei refaceri a inspecției fiscale finalizate în luna august 2019 (după o prealabilă desființare a deciziei de impunere emise anterior), echipa de inspecție fiscală a reținut că societatea beneficiară a încheiat contracte de prestări de servicii producții cinematografice cu un număr de 5 societăți prestatoare. Aceste societăți aveau ca administratori/asociați persoane care aveau și calitatea de angajați cu funcții de conducere la societatea beneficiară. Cu ocazia refacerii inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală nu a negat realitatea tranzacțiilor, ci a afirmat că încheierea contractelor de prestări servicii a avut drept rezultat obținerea unor avantaje fiscale pentru societatea beneficiară, prin exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, fără ca tranzacțiile să aibă un conținut economic. De exemplu, s-a apreciat că o persoană nu poate fi directorul societății beneficiare (pentru activitatea curentă a societății) și în același timp să și presteze, prin societatea al cărei asociat și administrator era, servicii de Line Producer pentru diverse producții cinematografice ale societății beneficiare. În acest sens, fiscul a reținut cu precădere că:

- serviciile prestate de o anumită persoană fizică prin intermediul unei societăți prestatoare de servicii cinematografice, facturate societății beneficiare (un studio de film), nu excedează pregătirea și responsabilitățile profesionale pe care aceasta le are în calitate sa de angajat cu contract de muncă la societatea beneficiară;

- pentru prestarea serviciilor, persoana fizică în cauză a utilizat baza materială, resursele financiare, infrastructura, logistica, portofoliul de clienți/furnizori ai societății beneficiare, fiind totodată persoana fizică nominalizată, angajată și menționată în bugetul filmului de către producătorul extern de film.

Echipele de inspecție fiscală au analizat tranzacțiile desfășurate de societatea beneficiară prin prisma art. 11 alin. (1) VECHIUL COD FISCAL și a apreciat că acestea nu au un scop economic. În schimb, în cadrul procedurii de soluționare a contestației fiscale împotriva deciziei de impunere, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat expres echipei de inspecție fiscală:

- să cuantifice avantajul fiscal obținut de către societatea beneficiară, respectiv să verifice modul de declarare și plată la bugetul statului a veniturilor și taxei pe valoarea adăugată colectate de către cele 5 societăți prestatoare, în condițiile în care tranzacțiile nu au fost redimensionate la un nivel determinat de o desfășurare de relații comerciale într-un scop economic real pentru furnizor, iar dintr-o tranzacție justificată economic, care trebuie să fie neutră din punct de vedere fiscal, prin negarea deductibilității unei părți a tranzacției, unicul îmbogățit fără bază legală este bugetul statului;

- să precizeze care sunt elementele care au condus la aplicarea art. 11 alin. (1) VECHIUL COD FISCAL.

Echipele de inspecție fiscală au răspuns acestei solicitări în sensul că, printr-un control inopinat desfășurat ulterior emiterii deciziei de impunere, s-a constatat că serviciile cinematografice și conexe înscrise în facturile emise, deținute de societatea beneficiară, au fost realizate și folosite pentru activitatea desfășurată de societatea beneficiară în scopul obținerii de venituri impozabile, însă sumele facturate ca persoane juridice sunt mult mai mari, existând o disproporție față de cele obținute ca salariați ai societății beneficiare. În plus, echipele de inspecție fiscală au confirmat faptul că toate cele 5 societăți prestatoare au declarat livrări către societatea beneficiară, au depus declarațiile informative D394, au declarat TVA prin deconturile tip D300, au declarat impozitul pe profit prin declarația D101 sau impozitul pe veniturile microîntreprinderilor prin declarația tip D100 și au plătit toate obligațiile fiscale față de bugetul statului.

Prin urmare, cu ocazia soluționării contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a reținut următoarele:

- serviciile prestate de cele 5 societăți asigură o activitate eficientă a societății contestatoare, au adus plus-valoare acesteia, respectiv conduc la obținerea de venituri impozabile;

- necesitatea activităților desfășurate este justificată;

- se aplică principiul neutralității TVA, referit *in extenso* cu trimitere la jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene;

- organele de inspecție fiscală nu au cuantificat avantajul fiscal pretins a fi obținut de societatea beneficiară;

- invocarea unor dispoziții legale nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt fiscală în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă, și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

În consecință, s-a admis contestația fiscală și s-a anulat decizia de impunere pentru suma totală de 1.166.755 de lei, din care impozit pe profit în sumă de 463.785 de lei și TVA în sumă de 702.970 de lei.

În opinia noastră, această soluție, inedită, este salutară și merită să fie făcută publică, în scopul reorientării practicii administrative și jurisprudenței instanțelor de contencios fiscal. În primul rând, remarcăm faptul că analiza s-a făcut sub imperiul vechiului Cod fiscal (tranzacțiile analizate erau din perioada 2011-2015), acolo unde nu exista un text similar actualului art. 11 alin. (5) COD FISCAL, care interzice *expressis verbis* aplicarea art. 11 alin. (1) în materia impozitelor indirecte. Însă acest lucru n-ar fi trebuit să schimbe cu nimic lucrurile, pentru că la baza art. 11 alin. (1) CF (vechi sau nou) stă în fapt Recomandarea Comisiei din 6 decembrie 2012 privind planificarea fiscală agresivă (2012/772/UE). Or, conform pct. 1 par. 1 din acest act: „*Prezenta recomandare vizează problema planificării fiscale agresive în domeniul impozitării directe*”. Cu alte cuvinte, în pofida unei practici administrative și judiciare curente în sens contrar, art. 11 alin. (1) COD FISCAL – o regulă generală anti-abuz – nu putea fi folosit niciodată în domeniul impozitelor indirecte (și cu precădere în domeniul TVA). Existența art. 11 alin. (5) COD FISCAL este, în context, salutară.

În al doilea rând, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, am reținut o poziție fermă a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în sensul respectării principiului neutralității fiscale în materia TVA. Această schimbare de optică, cu un accent deosebit pe faptul că statul nu se poate îmbogăți fără justă cauză în condițiile în care încasează TVA-ul de la emitentul facturilor, dar refuză beneficiarului deducerea TVA-ului, aruncă în derizoriu ani mulți și negri de abordări administrative și judiciare total opuse.

În fine, o altă noutate este cenzura pe care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor o face în ceea ce privește aplicarea mecanică a textului art. 11 alin. (1) COD FISCAL și a tratamentului fiscal specific unor tranzacții artificiale. Atât în faza probatorie suplimentară derulată în etapa contestației fiscale, cât și în motivarea deciziei de soluționare a contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a punctat faptul că organele fiscale trebuie să indice elemente concrete care să le conducă la concluzia existenței unor tranzacții artificiale și să administreze probe în acest sens. De asemenea, nu este suficient să se afirme că o societate a obținut un avantaj fiscal, acest avantaj fiscal trebuie cuantificat⁵¹.

IV. Câteva cauze recente din jurisprudența fiscală a Curții de Justiție a Uniunii Europene circumscrise dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată

1. Afacerea *Gamesa Wind*. Drept de deducere. Achiziții efectuate de un contribuabil inactiv. Refuzul dreptului de deducere

⁵¹ Pentru detalii, a se vedea și C.F. Costas, *Infamul articol 11 din Codul fiscal. Inedite evoluții recente*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 3/2020, pp. 12-15.

Prin hotărârea din 12 septembrie 2018, Curtea de Justiție s-a pronunțat în afacerea românească *Gamesa Wind*⁵². Gamesa, societate de drept român cu sediul în București (România), are ca obiect de activitate montajul, instalarea și mentenanța de parcuri eoliene. În vederea desfășurării activității sale economice, Gamesa a achiziționat diverse bunuri și servicii de la furnizori stabiliți și înregistrați în scopuri de TVA în România și în alte țări din Uniunea Europeană și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor efectuate prin depunerea unei declarații privind TVA-ul. În perioada 7 octombrie 2010 - 24 mai 2011, Gamesa a fost declarată contribuabil inactiv, în sensul art. 11 alin. (1¹) VCF, deoarece nu și-a îndeplinit, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege. În perioada 26 noiembrie 2014 - 29 iulie 2015, reclamanta a fost supusă unei inspecții fiscale pentru verificarea poziției de TVA și a impozitului pe profit aferent operațiunilor desfășurate în perioada 15 mai 2009 - 31 decembrie 2013. Pe baza raportului întocmit în urma acestei inspecții, Gamesa a primit o decizie de impunere prin care a fost respins dreptul de deducere a TVA-ului în cuantum de 3.875.717 lei și au fost instituite obligații de plată accesorii în cuantum de 2.845.308 lei, în special pentru motivul că nu beneficia de un drept de deducere aferent achizițiilor efectuate în perioada sa de inactivitate.

Cu totul previzibil, Curtea s-a pronunțat în sensul că Directiva 2006/112, în special art. 213, 214 și 273 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile care a efectuat achiziții în perioada în care numărul de identificare în scopuri de TVA a fost anulat ca urmare a neprezentării unor declarații fiscale dreptul de deducere a TVA-ului aferent acestor achiziții prin declarații privind TVA-ul prezentate – sau prin facturi emise – ulterior reactivării numărului său de identificare, pentru simplul motiv că aceste achiziții au avut loc în perioada de dezactivare, în condițiile în care cerințele de fond sunt îndeplinite, iar dreptul de deducere nu este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Instanța europeană a menționat expres că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi identificată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (par. 36) și că faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod clar ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării (par. 37).

2. Afacerea *Zabrus Siret*. Dreptul la rambursarea TVA-ului. Operațiuni aferente unei perioade fiscale care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate. Posibilitatea persoanei impozabile de a corecta declarațiile fiscale care au făcut deja obiectul unei inspecții fiscale

⁵² Cauza C-69/17, *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL (fostă Gamesa Wind)*, ECLI:EU:C:2018:703.

Într-o altă afacere românească⁵³, Zabrus a fost verificată pe linie de TVA pentru perioada cuprinsă între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014. Această verificare s-a finalizat prin întocmirea unui raport la 26 ianuarie 2015. La 25 mai 2015, Zabrus a depus un decont de TVA aferent lunii aprilie a anului 2015, cu opțiune la rambursare a acestei taxe. Cu această ocazie, Zabrus a solicitat în special rambursarea a două sume: de 39.637 lei și, respectiv, de 26.627 lei. Prima sumă a fost consemnată în acest decont prin efectuarea unei corectări, după finalizarea inspecției fiscale sus-menționate, a unei note contabile de compensare TVA din luna iulie a anului 2014. A doua sumă rezultă din corectări efectuate în luna februarie a anului 2015 cu privire la tranzacții aferente anului 2014, referitor la care Zabrus a identificat în contabilitatea sa documentele justificative relevante numai după inspecția fiscală menționată.

Ulterior, Zabrus a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada cuprinsă între 1 decembrie 2014 și 30 aprilie 2015. Această inspecție fiscală s-a finalizat prin întocmirea unui raport la 9 iulie 2015. Refuzul de rambursare a TVA-ului pentru sumele de 39.637 lei și de 26.627 lei a fost justificat de organele fiscale pe considerentul că sumele pretinse privesc operațiuni efectuate într-o perioadă fiscală anterioară perioadei de verificare, care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale precedente pe linie TVA, finalizată la 26 ianuarie 2015. Organele fiscale au arătat că, față de reglementarea națională aplicabilă, principiul unicității inspecției fiscale se opune rambursării acestor sume solicitate de Zabrus, deoarece în ceea ce privește perioada deja verificată nu s-a constatat nicio neregularitate privind contribuțiile de TVA, iar organele de control nu emisese vreă dispoziție de măsuri care trebuiau îndeplinite de Zabrus.

Zabrus a încercat, fără succes, pe diferite căi administrative, să își exercite dreptul la rambursarea TVA-ului. În special, atât cererea sa de reverificare fiscală a perioadei cuprinse între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014, cât și cererea sa de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA aferente lunilor mai-octombrie ale anului 2014 au fost respinse. La 22 octombrie 2015, Zabrus a introdus la Tribunalul Suceava (România) o acțiune în anularea deciziei Direcției Generale de refuz al rambursării TVA-ului în sumele menționate. În cererea sa de chemare în judecată, Zabrus a subliniat că deducerea TVA-ului este un drept al contribuabilului care nu poate fi limitat dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă sunt omise. A mai arătat că refuzul organelor fiscale de verificare a TVA-ului în considerarea principiului unicității inspecției fiscale echivalează cu anularea dreptului de deducere prin impunerea de condiții suplimentare de fond și formă incompatibile cu dreptul Uniunii, fiind vorba despre o măsură disproporționată și excesiv de împovărătoare pentru contribuabil.

Curtea a reținut, la par. 54 din hotărâre, că un regim național de inspecție fiscală precum cel în discuție în litigiul principal, care nu permite unei persoane impozabile să își corecteze declarația privind TVA-ul, în condițiile în care prevede o astfel de corectare atunci când este efectuată în executarea unui act al unei autorități fiscale, precum și o posibilitate a autorităților fiscale care dispun de informații noi de a efectua o nouă inspecție, nu urmărește garantarea drepturilor contribuabililor și nu rezultă că servește la aplicarea principiului securității juridice. În realitate, un astfel de regim, însoțit de excepțiile menționate, acționează în principal pentru eficacitatea inspecțiilor fiscale și a funcționării administrației naționale. În aceste condiții, Curtea a decis că art.

⁵³ CJUE, hotărârea din 26 aprilie 2018, cauza C-81/17, *Zabrus Siret SRL*, ECLI:EU:C:2018:283.

167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva 2006/112/CE, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul principal, o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

3. Afacerea EN.SA. Operațiuni fictive. Imposibilitatea deducerii taxei. Obligația emitentului de a plăti TVA-ul care figurează pe aceasta. Amendă în cuantum egal cu cel al TVA-ului dedus în mod nelegal

Într-o interesantă afacere italiană⁵⁴, EN.SA. este o societate italiană de producție și de distribuție a energiei electrice. Administrația fiscală a procedat la rectificarea declarațiilor privind TVA efectuate de EN.SA. pentru exercițiile financiare 2009 și 2010. Această administrație a respins deducerea TVA-ului aferent unor operațiuni de cumpărare de energie electrică pe care le-a considerat fictive în absența transmiterii efective a energiei și a aplicat EN.SA. o amendă în cuantum egal cu cel al taxei deduse în mod nelegal. În schimb, administrația fiscală a arătat că EN.SA. nu își îndeplinește obligația de a plăti TVA-ul datorat pentru fiecare dintre operațiunile sale de vânzare de energie electrică. Aceste diferite operațiuni se înscriu, potrivit administrației respective, într-un mecanism circular de vânzare a acelorași cantități de energie la aceleași prețuri, între societăți care fac parte din același grup. Ele ar fi fost realizate exclusiv în scopul de a permite grupului Green Network să prezinte o contabilitate mai favorabilă, pentru a putea beneficia de finanțări bancare. Administrația fiscală a emis, împotriva EN.SA., două decizii de rectificare a impunerii, fiecare corespunzând unei majorări a taxei datorate, însoțite de dobânzi și de o amendă, în cuantum de 47.618.491 de euro pentru exercițiul financiar 2009 și, respectiv, de 22.001.078 de euro pentru exercițiul financiar 2010.

EN.SA. a introdus acțiuni împotriva acestor decizii la Commissione tributaria provinciale di Milano (Comisia Fiscală Provincială din Milano, Italia), care le-a respins. Această societate a declarat apel împotriva hotărârii pronunțate de instanța respectivă la Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comisia Fiscală Regională din Lombardia, Italia). Instanța de trimitere subliniază că operațiunile de vânzare fictivă de energie electrică în discuție în litigiul principal nu au produs niciun avantaj fiscal autorilor lor, din cauza caracterului circular al operațiunilor, și nici vreo pierdere de venituri pentru trezoreria publică. Aceasta ridică problema dacă, în speță, în ceea ce privește operațiunile fictive, este conform cu principiile de drept al Uniunii ca operatorul să suporte taxa pe valoarea adăugată. În lipsa unei fraude fiscale, instanța de trimitere consideră că principiul neutralității taxei ar trebui să prevaleze și că refuzul de a deduce TVA-ul achitat în mod corespunzător și aplicarea unei amenzi suplimentare egale cu cuantumul taxei deduse în mod nelegal nu sunt proporționale cu încălcarea care a constat în emiterea de facturi pentru operațiuni fictive.

⁵⁴ CJUE, hotărârea din 8 mai 2019, cauza C-712/17, EN.SA. SRL, ECLI:EU:C:2019:374.

În cadrul analizei sale, la par. 34, Curtea a notat că din explicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că EN.SA. a emis cu bună știință facturi care nu corespund niciunei operațiuni reale. În aceste împrejurări, această societate nu poate să invoce buna sa credință. În schimb, tot potrivit instanței de trimitere, vânzările fictive de energie electrică între societățile în cauză nu au dat naștere niciunei pierderi de venituri fiscale. Acest lucru rezultă din faptul că societățile implicate au achitat în mod corespunzător TVA care grevează vânzările lor de energie electrică și că, întrucât au cumpărat ulterior aceleași cantități de energie electrică la același preț, ele au dedus un quantum al TVA-ului identic cu cel pe îl achitaseră. Prin urmare, în asemenea circumstanțe, Directiva TVA, interpretată în lumina principiilor neutralității și proporționalității, obligă statele membre să permită emitentului unei facturi aferente unei operațiuni fictive să reclame rambursarea taxei, care figurează pe această factură, pe care a trebuit să o achite, atunci când acesta a eliminat complet, în timp util, riscul de pierderi ale unor venituri fiscale (par. 35). De asemenea, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că principiile proporționalității și neutralității TVA trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, se opun unei norme de drept național în temeiul căreia deducerea nelegală a TVA se sancționează cu o amendă egală cu quantumul deducerii efectuate.

4. Afacerea *Kuršu zeme*. Drept de deducere. Lanț livrări de bunuri. Refuzul dreptului de deducere pentru motivul existenței acestui lanț. Obligația autorității fiscale competente de a stabili existența unei practici abuzive

S-a decis, de către instanța europeană, că art. 168 lit. a) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că, pentru a se refuza dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, circumstanța că o achiziție de bunuri a avut loc după un lanț de operațiuni succesive de vânzare între mai multe persoane și că persoana impozabilă a intrat în posesia bunurilor în discuție în antrepozitul unei persoane care făcea parte din acest lanț, alta decât persoana care figurează pe factură ca furnizor, nu este, ca atare, suficientă pentru a determina existența unei practici abuzive a persoanei impozabile sau a celorlalte persoane participante la lanțul menționat, autoritatea fiscală competentă fiind obligată să stabilească existența unui avantaj fiscal necuvenit de care ar fi beneficiat persoana impozabilă sau celelalte persoane⁵⁵.

În fapt, *Kuršu zeme* este o societate stabilită în Letonia care, în perioada cuprinsă între lunile februarie și decembrie 2012, a declarat operațiuni de achiziționare a unor bunuri de la o altă societate stabilită în Letonia, KF Prema, și care a dedus taxa achitată în amonte aferentă acestor operațiuni. Cu ocazia unei inspecții fiscale, administrația fiscală a constatat că aceste achiziții au avut loc după un lanț de operațiuni succesive între mai multe societăți. Astfel, bunurile în litigiu au fost vândute mai întâi de UAB „Baltfisher”, o societate stabilită în Lituania, către două societăți stabilite în Letonia. Ulterior, au fost revândute de acestea din urmă altei societăți stabilite în Letonia, care le-a revândut către KF Prema, care le-a vândut în cele din urmă către *Kuršu zeme*, care a asigurat ea însăși transportul acestor bunuri din Klaipėda (Lituania) până la fabrica sa din

⁵⁵ CJUE, hotărârea din 10 iulie 2019, cauza C-273/18, SIA „*Kuršu zeme*”, ECLI:EU:C:2019:588.

Letonia. Întrucât nu a putut găsi o explicație logică pentru acest lanț de operațiuni, fiscal a considerat, pe de o parte, că societățile intermediare nu au desfășurat în realitate nicio activitate în realizarea achiziționării bunurilor în cauză și, pe de altă parte, că Kuršu zeme nu putea ignora natura artificială a lanțului de operațiuni menționat. Mai precis, administrația fiscală a considerat în aceste condiții că Kuršu zeme a achiziționat bunurile în litigiu de la societatea Baltfisher și a calificat deci achizițiile respective drept „achiziții intracomunitare”. În consecință, prin decizia din 29 aprilie 2014, a rectificat declarațiile privind TVA emise de Kuršu zeme, incluzând valoarea bunurilor în cauză în valoarea bunurilor achiziționate din alte state membre, majorând, în consecință, TVA-ul datorat și reducând în același timp în mod corespunzător TVA-ul achitat în amonte declarat de Kuršu zeme.

Kuršu zeme a formulat o acțiune împotriva acestei decizii în fața Administrativā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual, Letonia), susținând, mai întâi, că toate cerințele formale și materiale pentru a putea beneficia de dreptul de deducere erau îndeplinite, apoi, că nu avea niciun motiv să se îndoiască de KF Prema și nici de obiectivele realizării operațiunilor și, în sfârșit, că nu a obținut niciun avantaj fiscal prin operațiunile realizate cu această societate.

În par. 35 al hotărârii sale, Curtea a statuat că, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA, este necesară întrunirea a două condiții; mai precis, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și din legislația națională de transpunere a acesteia, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal. Având în vedere aceste considerații, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care autoritatea fiscală competentă nu a prezentat niciun element de probă care să facă dovada existenței unei practici abuzive, dreptul de deducere nu poate fi refuzat persoanei impozabile (par. 38).

5. Afacerea *Altic*. Achiziția unor produse alimentare. Deducerea taxei în amonte. Refuzul deducerii. Eventual furnizor fictiv. Fraudă în materie de TVA. Cerințe referitoare la cunoașterea de către cumpărător

Într-o altă afacere letonă⁵⁶, *Altic* a cumpărat semințe de rapiță de la „*Sakorex*” SIA în cursul lunilor iulie și august ale anului 2011 și de la „*Ulmar*” SIA în luna octombrie a anului 2011. Din decizia de trimitere reiese că aceste societăți au contactat *Altic* făcând trimitere la anunțurile acesteia în media și pe internet. Semințele de rapiță au fost primite și au fost stocate într-un depozit care aparține „*Vendo*” SIA. *Altic* a dedus TVA-ul plătit pentru aceste operațiuni de cumpărare. La finalul unui control efectuat la *Altic*, administrația fiscală a considerat la rândul său că operațiunile de cumpărare nu au avut loc în mod efectiv. Ea a dispus ca *Altic* să plătească TVA-ul dedus, precum și o amendă și dobânzi de întârziere.

⁵⁶ CJUE, hotărârea din 3 octombrie 2019, cauza C-329/18, *Altic SIA*, ECLI:EU:C:2019:831.

Administratīvā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual, Letonia) a admis acțiunea introdusă de Altic pentru anularea deciziei administrației fiscale. Decizia acestei instanțe a fost menținută de Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia). Această din urmă instanță a arătat că nu s-a contestat că semințele de rapiță au fost primite în depozit la datele și în cantitățile indicate în documentele de însoțire ale Vendo. Ea a statuat că, având în vedere aceste împrejurări, Altic a acționat cu bună-credință și s-a bazat pe deplin pe capacitatea Sakorex și a Ulmar de a livra mărfurile prevăzute pe cale contractuală, capacitate a cărei verificare nu era în sarcina Altic. În această privință, administrația fiscală nu ar fi indicat care ar fi acțiunile specifice rezultate din reglementarea relevantă pe care Altic ar fi omis să le întreprindă în vederea unei asemenea verificări.

Administrația fiscală a introdus recurs în casație la instanța de trimitere, și anume Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia). Ea arată că, în conformitate cu Regulamentul nr. 178/2002, operatorii din sectorul alimentar trebuie să poată identifica orice substanță destinată sau prevăzută să fie încorporată într-un produs alimentar sau în hrana pentru animale și, în acest scop, trebuie să dispună de sisteme și de proceduri care permit ca aceste informații să fie puse la dispoziția autorităților competente. Totuși, Altic nu ar fi efectuat verificări minime cu privire la cocontractanții săi și nici nu ar fi verificat dacă aceștia erau înregistrați la Agenția Alimentară și Veterinară din Letonia. Din aceste împrejurări ar rezulta că Altic știa sau ar fi trebuit să știe că era implicată într-o utilizare abuzivă a sistemului comun al TVA-ului. Potrivit instanței de trimitere, nu se contestă că există indicii conform cărora Sakorex și Ulmar sunt întreprinderi fictive și că originea mărfurilor în cauză nu poate fi stabilită. În consecință, se ridică problema dacă Altic știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunile în discuție în litigiul principal erau implicate într-o fraudă în materie de TVA. În această privință, instanța de trimitere arată că niciun element de probă nu confirmă că semințele de rapiță cumpărate erau destinate exclusiv utilizării pentru producția de carburant, astfel cum susține Altic, sau cel puțin că nu erau în niciun caz legate de lanțul alimentar. În consecință, ar trebui să se considere că, în ceea ce privește operațiunile respective, Altic trebuia să se conformeze dispozițiilor Regulamentului nr. 178/2002.

În urma analizei sale, Curtea a decis că art. 168 lit. a) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că se opune ca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte să îi fie refuzat unei persoane impozabile care participă la lanțul alimentar pentru unicul motiv, dacă se presupune că este dovedit corespunzător, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, că această persoană impozabilă nu a respectat obligațiile referitoare la identificarea furnizorilor săi în vederea trasabilității produselor alimentare, care îi revin în temeiul art. 18 alin. (2) din Regulamentul (CE) nr. 178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor generale ale legislației alimentare, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare. Nerespectarea acestor obligații poate să constituie însă un element, printre altele, care, împreună și în mod concordant, tind să indice că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA, aspect a cărui apreciere este de competența instanței de trimitere. În același timp, art. 168 lit. a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că lipsa verificării de către o persoană impozabilă care participă la lanțul alimentar a înregistrării furnizorilor săi la autoritățile competente, în con-

formitate cu art. 6 alin. (2) din Regulamentul (CE) nr. 852/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind igiena produselor alimentare și cu art. 31 alin. (1) din Regulamentul (CE) nr. 882/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind controalele oficiale efectuate pentru a asigura verificarea conformității cu legislația privind hrana pentru animale și produsele alimentare și cu normele de sănătate animală și de bunăstare a animalelor, nu este relevantă pentru a se stabili dacă persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA.

6. Afacerea Ježovnik. Scutirea de TVA la import. Import urmat de o livrare intracomunitară. Risc de fraudă fiscală. Buna-credință a persoanei impozabile importatoare și furnizoare. Obligația de diligență a persoanei impozabile importatoare și furnizoare

Într-o afacere slovenă⁵⁷, s-a reținut că domnul Božičević Ježovnik desfășura, în calitate de antreprenor individual, o activitate de import și de distribuție de banane. În perioada pertinentă pentru litigiul principal, domnul Božičević Ježovnik a importat în Slovenia banane provenite din țări terțe. Pe baza a 30 de declarații vamale depuse la biroul vamal competent din Koper (Slovenia) între 26 august 2009 și 26 ianuarie 2011, bananele importate au fost plasate sub regimul denumit „regimul vamal 42”, acesta permițând punerea lor în liberă circulație cu scutire de TVA-ul la import. Pentru a demonstra că bananele respective erau destinate să fie transportate într-un alt stat membru, domnul Božičević Ježovnik a prezentat declarații privind utilizarea și destinația finală prevăzute cu ștampila destinatarilor mărfurilor. Domnul Božičević Ježovnik a vândut bananele importate unor cumpărători stabiliți în România în urma unor negocieri desfășurate și a unor comenzi efectuate prin telefon. Facturile, inclusiv facturile privind avansurile, și alte documente au fost transmise prin e-mail, prin fax și prin poștă. Înainte de încheierea contractelor, domnul Božičević Ježovnik a verificat numărul de înregistrare și de identificare al operatorilor economici (numărul „EORI”), precum și valabilitatea numerelor de identificare în scopuri de TVA ale cumpărătorilor. El le-a solicitat acestora să întocmească o declarație care să ateste că își vor asuma răspunderea pentru transportul bananelor într-un alt stat membru. După primirea plății de la cumpărători, domnul Božičević Ježovnik le-a predat bananele vămuite în portul Koper, transferându-le astfel dreptul de proprietate asupra acestora. Cumpărătorii s-au ocupat ulterior de transportul bananelor în România, precum și de trimiterea scrisorilor de trăsură CMR validate după descărcarea mărfurilor la destinația finală.

Cu ocazia unui control ulterior al declarațiilor vamale ale domnului Božičević Ježovnik, biroul vamal a constatat că mai mulți cumpărători români fuseseră înregistrați în scopuri de TVA cu puțin timp înaintea primei livrări și fuseseră radiați din sistemul TVA în aceeași zi. Potrivit acestui birou, scrisorile de trăsură CMR prezentate, la cerere, de domnul Božičević Ježovnik erau ilizibile și incomplete și cuprindeau informații insuficiente în legătură cu data și locul descărcării mărfurilor. Biroul vamal a observat în plus că valoarea la vânzare a bananelor și prețul lor de cumpărare de către domnul Božičević Ježovnik erau identice sau între ele existau diferențe minime, că greutatea

⁵⁷ CJUE, hotărârea din 25 octombrie 2018, cauza C-528/17, *Milan Božičević Ježovnik*, ECLI: EU:C:2018:868.

bananelor indicată în facturile de vânzare era diferită de datele furnizate în declarațiile vamale și că facturile înregistrate în contabilitate erau diferite de cele prezentate, pentru aceeași marfă, biroul vamal și autorităților fiscale. Biroul vamal a cules informații de la autoritățile fiscale române. Potrivit acestor autorități, unii dintre cumpărătorii români erau „firme-fantomă”, care nu desfășurau activitate la adresa înregistrată, care nu răspundeau la apeluri și ai căror directori erau resortisanți turci, irakieni, maghiari sau egipteni. În plus, potrivit autorităților menționate, anumiți transportatori au confirmat transportul și descărcarea bananelor într-o piață de gros din România. Aceștia ar fi indicat că primiseră comanda transportului prin telefon și că plata s-ar fi făcut în numerar. Alți transportatori ar fi negat autenticitatea semnăturilor care figurează pe documentele de transport, precum și existența vreunei legături cu cumpărătorii. Având în vedere aceste elemente, biroul vamal a considerat că domnul Božičević Ježovnik nu demonstrase că bananele în cauză părăsiseră teritoriul sloven și că fuseseră predate cumpărătorilor declarați. Acest birou a considerat, în plus, că domnul Božičević Ježovnik nu dăduse dovadă de diligență, omisese să efectueze verificările de bază cu privire la cumpărători și ignorase indicii de fraudă privind TVA. Prin decizia din 24 mai 2013, biroul vamal din Ljubljana (Slovenia) l-a obligat, în consecință, pe domnul Božičević Ježovnik la plata sumei de 242.949,04 euro reprezentând TVA.

Curtea de Justiție a reținut, în cuprinsul par. 40 din hotărârea sa, că a refuza în mod sistematic unei persoane impozabile importatoare și furnizoare, indiferent de diligența sa, dreptul la scutirea de TVA la import în cazul unei fraude comise de cumpărător în cadrul livrării intracomunitare subsecvente ar echivala cu a rupe legătura dintre scutirea la import și scutirea livrării intracomunitare subsecvente. Astfel, această din urmă scutire nu-i poate fi refuzată automat furnizorului în cazul unei fraude săvârșite de cumpărător.

S-a subliniat apoi că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiul securității juridice se opune ca un stat membru care a acceptat inițial documentele prezentate de vânzător ca probe justificative ale dreptului la scutirea unei livrări să poată ulterior să oblige acest vânzător să achite TVA-ul aferent acestei livrări din cauza unei fraude comise de cumpărător, despre care respectivul vânzător nu avea și nu putea avea cunoștință (a se vedea, în acest sens, hotărârea din 27 septembrie 2007, *Teleos și alții*, C-409/04, EU:C:2007:548, pct. 50, precum și hotărârea din 14 iunie 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, pct. 75), în ipoteza în care persoana impozabilă a acționat cu bună-credință și a luat măsurile care i s-ar putea pretinde în mod rezonabil pentru a evita orice participare la o fraudă fiscală (par. 43-44 din hotărâre).

7. Afacerile *Geissel* și *Butin*. Deducerea taxei în amonte. Detalii care trebuie să fie menționate, în mod obligatoriu, pe facturi. Încredere legitimă a persoanei impozabile în existența condițiilor dreptului de deducere

În afacerile conexe *Geissel și Butin*⁵⁸, Curtea a decis că art. 168 lit. a) și art. 178 lit. a) din Directiva 2006/112/CE coroborate cu art. 226 alin. (5) din această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiile principale, care condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor de indicarea pe factură a adresei locului în care emitentul acesteia își desfășoară activitatea economică.

**8. Afacerea *Glencore Agriculture Hungary*. Drept de deducere. Refuz. Fraudă.
Administrarea probelor. Reglementare sau practică națională potrivit căreia, cu ocazia unei verificări a dreptului de deducere a TVA-ului exercitat de o persoană impozabilă, administrația fiscală este ținută de constatările de fapt și de calificările juridice care au fost efectuate de ea în cadrul unor proceduri administrative conexe la care această persoană impozabilă nu era parte**

O afacere maghiară⁵⁹ a ridicat, în materie de TVA, și o serie de probleme procedurale. Din punctul de vedere al stării de fapt, Glencore este o societate cu sediul în Ungaria care desfășoară în principal o activitate de comerț angro cu cereale, cu semințe oleaginoase și cu hrană pentru animale, precum și cu materii prime. În urma unor controale privind, pe de o parte, toate impozitele și subvențiile pentru exercițiile 2010 și 2011, cu excepția TVA-ului aferent lunilor septembrie și octombrie 2011, și, pe de altă parte, TVA-ului aferent lunii octombrie 2011, administrația fiscală a adoptat două decizii, prin cea dintâi dispunându-se, printre altele, obligarea Glencore la plata sumei de 1.951.418.000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 6.000.000 de euro) cu titlu de TVA, precum și o amendă și o penalitate de întârziere, cea de-a doua impunându-i plata unui TVA stabilit suplimentar în cuantum de 130.171.000 HUF (aproximativ 400.000 de euro). În aceste decizii, administrația fiscală a apreciat că Glencore a dedus în mod nelegal TVA în măsura în care știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunile pe care le-a efectuat cu furnizorii săi erau implicate într-o fraudă în materie de TVA. Ea s-a întemeiat pe constatări efectuate la acești furnizori, considerând fraudă respectivă un fapt dovedit.

După respingerea recursului său administrativ formulat împotriva acestor două decizii, Glencore a introdus o acțiune în anulare la Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), instanța de trimitere. În susținerea acestei acțiuni, Glencore arată în special că administrația fiscală a încălcat dreptul la un proces echitabil garantat de art. 47 din Cartă, precum și cerințele pe care le implică acest drept și a încălcat, în particular, principiul egalității armelor. În opinia sa, această administrație a încălcat, în plus, principiul respectării dreptului la apărare sub două aspecte. Pe de o parte, numai administrația menționată ar fi avut acces la întregul dosar referitor la o procedură penală care îi vizează pe furnizori, la care Glencore nu era parte și în cadrul căreia nu putea, așadar, să se prevealeze de niciun drept, și astfel ar fi fost colectate și utilizate elemente de probă împotriva sa. Pe de altă parte, aceeași administrație nu i-ar fi pus la dispoziție nici dosarul referitor la controalele efectuate la

⁵⁸ CJUE, hotărârea din 15 noiembrie 2017, cauzele C-374/16 și C-375/16, *Geissel și Butin*, ECLI:EU:C:2017:867.

⁵⁹ CJUE, hotărârea din 16 octombrie 2019, cauza C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft.*, ECLI:EU:C:2019:861.

acești furnizori, în special înscrisurile pe care se întemeiază constatările pe care le-a efectuat, nici procesul-verbal al acesteia, nici deciziile administrative pe care le-a adoptat, limitându-se să îi comunice numai o parte, pe care a selectat-o în funcție de propriile criterii.

Administrația fiscală susține că, deși Glencore nu poate dispune de drepturile aferente calității de parte într-o procedură fiscală care vizează o altă persoană impozabilă, dreptul la apărare nu a fost totuși încălcat, întrucât aceasta a putut examina, în cadrul procedurii care o privea, înscrisurile și declarațiile care provin din proceduri conexe și care sunt depuse la dosarul său, și să conteste valoarea lor probatorie prin exercitarea dreptului său la o cale de atac.

Instanța de trimitere subliniază că dreptul de deducere a TVA-ului constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului și că în principiu nu poate fi refuzat dacă sunt îndeplinite condițiile materiale necesare. Or, practica administrației fiscale aplicată în procedura principală, întemeiată în special pe o interpretare a art. 1 alin. (3a) din Codul de procedură fiscală, potrivit căreia administrația menționată este ținută de constatările care figurează în deciziile luate de aceasta în urma unor controale efectuate la furnizorii persoanei impozabile și care au un caracter definitiv, ar fi condus la negarea acestui drept de deducere societății Glencore. Această instanță arată că art. 1 alin. (3a) din Codul de procedură fiscală are drept obiectiv garantarea securității juridice, impunând ca din aceeași operațiune să se deducă aceleași concluzii. Totuși, în opinia sa, se pune problema dacă acest obiectiv justifică o practică precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia administrația fiscală se eliberează de sarcina probei care îi revine prin luarea în considerare din oficiu a constatărilor efectuate în cadrul unei proceduri anterioare, în care persoana impozabilă nu avea calitatea de parte, nu putea, așadar, să exercite drepturile aferente acestei calități și nu a luat cunoștință de deciziile adoptate în urma acestor proceduri și rămase definitive decât în cadrul controalelor care au vizat-o pe ea. Instanța menționată adaugă că Glencore nu a luat cunoștință decât parțial de aceste decizii și de înscrisurile pe care sunt întemeiate, întrucât administrația fiscală s-a limitat să indice, în procesul-verbal, fiecare dintre constatările care figurează în deciziile respective, fără a le prezenta nici pe acestea și nici documentele pe care sunt întemeiate. Instanța de trimitere ridică problema conformității unei astfel de practici cu principiul respectării dreptului la apărare, precum și cu dreptul la un proces echitabil consacrat la art. 47 din Cartă, ținând seama de limitele controlului jurisdicțional pe care îl poate efectua, nefiind abilitată să examineze legalitatea deciziilor adoptate în urma unor controale care au vizat alte persoane impozabile și în special să verifice dacă probele pe care se întemeiază aceste decizii au fost obținute în mod legal. Referindu-se la hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), aceasta solicită să se stabilească dacă cerințele unui proces echitabil necesită ca instanța sesizată cu o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale prin care se efectuează o rectificare fiscală să fie abilitată să controleze că probele care provin dintr-o procedură administrativă conexasă au fost obținute în conformitate cu drepturile garantate de dreptul Uniunii și că constatările care se întemeiază pe acestea nu încalcă drepturile menționate.

Curtea a decis că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006, principiul respectării dreptului la apărare și art. 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în principiu, unei reglementări sau unei practici a unui stat

membru potrivit căreia, în cadrul unei verificări a dreptului de deducere a TVA-ului exercitat de o persoană impozabilă, administrația fiscală este ținută de constatările de fapt și de calificările juridice, deja efectuate de aceasta în cadrul unor proceduri administrative conexe inițiate împotriva unor furnizori ai acestei persoane impozabile, pe care sunt întemeiate decizii rămase definitive de constatare a existenței unei fraude în materie de TVA, săvârșite de acești furnizori, cu condiția ca, în primul rând, aceasta să nu scutească administrația fiscală de obligația de a aduce la cunoștința persoanei impozabile elementele de probă, inclusiv pe cele care provin din aceste proceduri administrative conexe, pe baza cărora intenționează să ia o decizie, iar această persoană impozabilă să nu fie astfel privată de dreptul de a repune în discuție în mod util, în cursul procedurii care o vizează, aceste constatări de fapt și aceste calificări juridice; în al doilea rând, persoana impozabilă menționată să poată avea acces în timpul acestei proceduri la ansamblul elementelor colectate în cursul respectivelor proceduri administrative conexe sau al oricărei alte proceduri pe care administrația menționată intenționează să își întemeieze decizia sau care pot fi utile exercitării dreptului la apărare, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea acestui acces; și, în al treilea rând, instanța sesizată cu o acțiune împotriva acestei decizii să poată verifica legalitatea obținerii și a utilizării acestor elemente, precum și constatările efectuate în deciziile administrative adoptate în privința furnizorilor menționați, care sunt decisive pentru soluționarea căii de atac.

9. Afacerea *Vikingo*. Drept de deducere. Refuz. Condiții de existență a unei livrări de bunuri. Fraudă. Probă. Sancțiune

În fine, o afacere extrem de importantă pentru problematica discutată este cauza maghiară *Vikingo*⁶⁰. În fapt, *Vikingo*, a cărei activitate principală este comerțul cu ridicata de produse de cofetărie și de bomboane, a încheiat cu *Freest Kft.*, la 20 martie 2012, un contract având ca obiect livrarea a zece mașini de ambalat și a unei mașini de umplut care trebuia să fie efectuată înainte de 20 decembrie 2012. Acest contract prevedea posibilitatea de a recurge la subcontractanți. La 21 mai 2012, *Vikingo* a încheiat un nou contract cu *Freest* având ca obiect furnizarea a șase mașini de ambalat și a unui sistem automat de ambalat care trebuiau livrate la 30 martie 2013. Potrivit clauzelor celor două contracte, aceste utilaje erau achiziționate de *Freest* de la o altă societate, care le cumpărase ea însăși de la o altă societate. *Vikingo* a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru cele două facturi emise de *Freest*.

În urma unui control *a posteriori* al declarațiilor de TVA, autoritatea fiscală de prim grad a efectuat o rectificare în cuantum de 8.020.000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 23.290 de euro) pentru al doilea și al patrulea trimestru ale anului 2012 și în cuantum de 13.257.000 HUF (aproximativ 38.844 de euro) pentru primul trimestru al anului 2013, o parte din aceste sume corespunzând cuantumului TVA recuperat în mod ilegal, iar cealaltă, unui cuantum al TVA-ului neplătit. În plus, această autoritate a aplicat *Vikingo* o amendă fiscală și o penalitate de întârziere. În susținerea deciziilor sale, autoritatea fiscală menționată a considerat, întemeindu-se pe constatări efectuate cu ocazia unor controale conexe, precum și pe declarațiile administratorilor societăților implicate în lanțul de livrări, că utilajele fuseseră achiziționate în realitate de la o persoană necunoscută,

⁶⁰ CJUE, ordonanța din 3 septembrie 2020, cauza C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, ECLI:EU:C:2020:673.

astfel încât aceste operațiuni nu se realizaseră nici între persoanele identificate în facturi, nici în modul indicat în acestea. Autoritatea fiscală de gradul al doilea a confirmat una dintre aceste decizii și a reformat-o pe cealaltă, modificând cuantumul TVA-ului neplătit, precum și cuantumul amenzii fiscale și al dobânzilor de întârziere.

Vikingo a formulat căi de atac împotriva acestor decizii la instanța de trimitere, care, prin două hotărâri, le-a modificat. Această instanță a arătat în special, în ceea ce privește dreptul de deducere, că Vikingo a prezentat facturile în cauză, precum și documentele care atestă întocmirea și plata acestora și a considerat drept fapt necontestat livrarea utilajelor care făceau obiectul celor două contracte. Pe de altă parte, aceasta a apreciat că administrația fiscală s-a întemeiat pe elemente irelevante precum, printre altele, lipsa resurselor materiale și umane ale întreprinderilor situate în amonte în lanțul de livrări și neconcordanța amintirilor administratorilor interogați cu privire la operațiunile în cauză. Kúria (Curtea Supremă, Ungaria) a anulat cele două hotărâri menționate și a trimis cauzele spre rejudecare la instanța de trimitere. Aceasta a considerat că administrația fiscală trebuia ca, examinând realitatea fiecărui contract și eventuala intenție de a eluda taxa, să analizeze întregul lanț de livrări și influența unor elemente ale acestuia asupra celorlalte. Instanța menționată a apreciat că această administrație a acționat astfel în mod corect, întrucât a colectat probe privind toți actorii din acest lanț, și că instanța de prim grad de jurisdicție a efectuat o interpretare eronată a art. 127 alin. (1) din Legea privind contabilitatea și a jurisprudenței Curții, punând accentul pe existența unei facturi corecte, în timp ce dreptul de deducere presupune că există o operațiune economică veritabilă.

Instanța de trimitere arată că, deși s-a stabilit că utilajele care fac obiectul contractelor în cauză au fost puse în funcțiune la sediul Vikingo, administrația fiscală a considerat că facturile corespunzătoare, care nu au fost criticate sub aspectul formei, și celelalte documente prezentate nu dovedeau că operațiunile economice menționate în aceste facturi se realizaseră, întrucât conținutul acestora a fost contrazis prin declarații, referitoare la livrarea și la originea utilajelor, ale emitentului facturilor și ale administratorilor întreprinderilor care se situau în amonte în lanț, astfel încât facturile menționate nu erau credibile sub aspectul conținutului, în pofida faptului că fiecare dintre administratori a admis că livrarea și punerea în funcțiune a utilajelor avusese loc. În plus, în ceea ce privește măsurile care trebuie impuse în mod rezonabil cumpărătorului, administrația fiscală nu a considerat suficient faptul că Vikingo consultase, înainte de încheierea contractelor, extrasul din registrul societăților referitor la cocontractantul său și a solicitat un specimen de semnătură, nici faptul că administratorul Freest s-a deplasat la sediul acesteia.

Administrația fiscală arată că împrejurările de fapt din cauza principală sunt similare celor din cauzele în care s-a pronunțat hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid* (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373), precum și celor în care s-au dat ordonanța din 16 mai 2013, *Hardimpex* (C-444/12, nepublicată, EU:C:2013:318), și ordonanța din 10 noiembrie 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869). În pofida răspunsurilor date de Curte în această hotărâre și în aceste ordonanțe, ar persista contradicții în interpretarea juridică efectuată de administrația fiscală și de instanțele naționale. Administrația fiscală ar continua să refuze dreptul de deducere pentru motivul că conținutul facturilor nu este credibil și întrucât consideră în mod automat acest fapt drept o fraudă pe care persoana impozabilă trebuia în mod necesar să o cunoască.

Instanța de trimitere arată, de asemenea, că Kúria (Curtea Supremă), în ordonanțele prin care i-a trimis cauzele spre rejudecare, a considerat că ordonanța din 10 noiembrie 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869), pe care se întemeiează în hotărârile anulate, nu a modificat criteriile procedurii care trebuie urmată pentru aprecierea dreptului de deducere și i-a dat instrucțiuni, în conformitate cu normele de procedură civilă aplicabile, să respecte criteriile elaborate de aceasta într-un aviz din 26 septembrie 2016 în ceea ce privește atât stabilirea faptelor obiective care sunt pertinente pentru recunoașterea unui drept de deducere, cât și aprecierea elementelor de probă, solicitând ca instanța de trimitere să se conformeze normelor referitoare la lanțurile de livrări și dispozițiilor Legii privind contabilitatea. Potrivit instrucțiunilor date de Kúria (Curtea Supremă), administrația fiscală ar fi acționat în mod corect prin colectarea de probe privind toți actorii din acest lanț și ar fi examinat, cu respectarea acestor norme și a acestei legi, aspectul dacă Vikingo știa că participa la o fraudă fiscală. Astfel, în opinia sa, apare din nou problema dacă practica administrației fiscale și interpretarea dată de Kúria (Curtea Supremă) în avizul său sunt contrare obiectivului dreptului de deducere prevăzut la art. 168 lit. a) din Directiva 2006/112 și dacă această interpretare este conformă cu art. 178 lit. a) din directiva menționată, precum și cu principiile neutralității fiscale și efectivității.

Instanța de trimitere ridică în special problema conformității cu art. 220 și 226 din Directiva 2006/112 a practicii administrației fiscale care constă în a supune dreptul de deducere condițiilor ca factura să dovedească realizarea operațiunii și ca dispozițiile Legii privind contabilitatea să fie respectate și în a considera că o factură care îndeplinește condițiile de formă nu este suficientă. Aceasta ridică, de asemenea, problema conformității practicii menționate cu principiile neutralității, efectivității și proporționalității, precum și cu jurisprudența Curții în ceea ce privește cerințele referitoare la faptele care trebuie stabilite și la probele care trebuie prezentate. Deși admite că o fraudă poate să presupună o examinare a faptelor pertinente privind participanții la lanț care se află în amonte față de persoana impozabilă, aceasta are îndoieli cu privire la practica administrației fiscale ce constă în a reconstitui întregul lanț de operațiuni și în a considera, dacă apreciază că o operațiune nu este rațională din punct de vedere economic sau dacă o operațiune nu este justificată sau dovedită în mod corespunzător, că există o neregulă care trebuie să conducă la un refuz al dreptului de deducere, independent de aspectul dacă persoana impozabilă avea sau trebuia să aibă cunoștință de această împrejurare. Pe de altă parte, instanța de trimitere ridică problema dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că, atunci când se refuză dreptul de deducere, aplicarea unei amenzi fiscale stabilite la 200% din quantumul diferenței de TVA este, în împrejurări precum cele din cauza principală, proporțională. În sfârșit, instanța de trimitere ridică problema eficacității căilor de atac, în raport cu o practică jurisdicțională națională care, în opinia sa, nu respectă obiectivele urmărite de Directiva 2006/112, arătând că nu este posibil să sesizeze Curtea cu o cerere de decizie preliminară în toate cauzele.

În cuprinsul unei hotărâri de o certă importanță practică, instanța europeană a făcut o analiză laborioasă a problematicii aduse în discuție. S-a arătat astfel că condițiile de fond cărora le este supus dreptul de deducere sunt îndeplinite numai dacă livrarea de bunuri sau prestarea de servicii la care se referă factura a fost efectiv realizată. Curtea a statuat deja că verificarea existenței

operațiunii impozabile trebuie făcută în conformitate cu normele privind probele din dreptul național, efectuând o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din speță (a se vedea, în acest sens, hotărârea din 6 decembrie 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, pct. 31 și 32, precum și hotărârea din 31 ianuarie 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, pct. 45). Aplicarea unor norme precum cea prevăzută la art. 15 alin. (3) din Legea privind contabilitatea pentru a verifica, în cauza principală, dacă facturile se raportează la operațiuni economice reale este, așadar, conformă cu Directiva 2006/112. Totuși, faptul că, în cauza principală, bunurile vizate nu au fost fabricate, nici livrate de emitentul facturilor și nici de subcontractantul său, în special pentru că aceștia nu ar dispune de resursele umane și materiale necesare, nu este suficient pentru a decide în sensul inexistenței livrărilor bunurilor în cauză și pentru a exclude dreptul de deducere de care s-a prevalat Vikingo, acest fapt putând fi consecința atât a unei disimulări frauduloase a furnizorilor, cât și a simplei recurgeri la subcontractanți (a se vedea, în acest sens, hotărârea din 6 septembrie 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, pct. 49, și hotărârea din 13 februarie 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, pct. 31). Rezultă că, dacă, astfel cum arată instanța de trimitere, livrările de bunuri în discuție în litigiul principal au fost realizate efectiv, iar aceste bunuri au fost utilizate ulterior de Vikingo în scopul propriilor operațiuni taxabile, în principiu nu se poate refuza acesteia dreptul de deducere (a se vedea, în acest sens, hotărârea din 6 decembrie 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, pct. 33, și ordonanța din 16 mai 2013, *Hardimpex*, C-444/12, nepublicată, EU:C:2013:318, pct. 22)⁶¹.

Curtea a arătat că, în schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă în materie de TVA. Astfel, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor Trezoreriei Statului (a se vedea în special hotărârea din 12 ianuarie 2006, *Optigen și alții*, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, pct. 52 și 55, hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid*, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, pct. 47 și 48, precum și hotărârea din 6 decembrie 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, pct. 41 și 42). Atunci când persoana impozabilă nu este ea însăși autorul fraudei în materie de TVA, dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii care justifică dreptul de deducere, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări (a se vedea, în acest sens, hotărârea din 16 octombrie 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pct. 35 și jurisprudența citată).

În această privință, în ceea ce privește nivelul de diligență impus persoanei impozabile care dorește să își exercite dreptul de deducere, Curtea a statuat deja în mai multe rânduri că nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea

⁶¹ Pentru detalii, a se vedea par. 46-49 din hotărârea Curții.

acestui la o fraudă fiscală. Stabilirea măsurilor care, într-o anumită situație, pot fi pretinse în mod rezonabil de la o persoană impozabilă care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în mod esențial de situația respectivă (a se vedea, în acest sens, hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid*, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, pct. 54 și 59, precum și hotărârea din 19 octombrie 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, pct. 52). Desigur, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia (hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid*, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, pct. 60).

Totuși, administrația fiscală nu poate impune persoanei impozabile să întreprindă verificări complexe și aprofundate referitoare la un furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt în atribuția acestei administrații (hotărârea din 19 octombrie 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, pct. 51). În special, Curtea a statuat deja că aceasta din urmă nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid*, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, pct. 61). În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă sau știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (a se vedea, în acest sens, hotărârea din 12 aprilie 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, pct. 39, precum și hotărârea din 16 octombrie 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pct. 36 și jurisprudența citată).

Astfel, dacă administrația fiscală deduce din existența unor fraude sau a unor nereguli săvârșite de emitentul facturilor sau de alți operatori în amonte în lanțul de livrări că operațiunile facturate și invocate ca temei al dreptului de deducere nu au fost realizate efectiv, administrația respectivă trebuie, pentru ca dreptul de deducere să poată fi refuzat, să stabilească, având în vedere elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturilor verificări a căror sarcină nu îi revine, că destinatarul respectiv știa sau ar fi trebuit să știe că aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea, în acest sens, ordonanța din 10 noiembrie 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869, pct. 39 și jurisprudența citată). Întrucât dreptul Uniunii nu prevede norme privind

modalitățile de administrare a probelor în materie de fraudă privind TVA-ul, aceste elemente obiective trebuie să fie stabilite de administrația fiscală în conformitate cu normele de probațiune prevăzute de dreptul național. Totuși, aceste norme nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii și trebuie să respecte drepturile garantate de acest drept, în special de Cartă (a se vedea, în acest sens, hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pct. 65, și hotărârea din 16 octombrie 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pct. 37).

În ceea ce privește cauza principală, din decizia de trimitere reiese că, pentru a refuza societății Vikingo beneficiul dreptului de deducere, administrația fiscală a reținut, de asemenea, pe lângă faptele menționate la pct. 45 din hotărâre, că operațiunile în cauză aveau ca obiective să furnizeze o dovadă a originii utilajelor achiziționate, de proveniență necunoscută, care figurează pe facturi, pentru a permite subcontractantului emitentului facturilor să eludeze plata TVA-ului și să creeze drepturi de deducere în beneficiul Vikingo, deși TVA-ul nu fusese plătit de acest subcontractant. Instanța de trimitere arată că, în cazul unor operațiuni în lanț, este necesar, potrivit jurisprudenței Kúria (Curtea Supremă), să se efectueze o examinare a întregului lanț și a actelor juridice efectuate între participanții la acesta și să se verifice dacă constituirea lanțului menționat poate fi justificată în mod rezonabil. Beneficiul dreptului de deducere ar putea fi refuzat atunci când crearea lanțului este irațională din punct de vedere economic sau nu este justificată în mod rezonabil ori în cazul în care orice element al operațiunii economice între participanți nu este justificat de persoana impozabilă sau nu poate fi verificat. Pe de altă parte, practica administrației fiscale, întemeiată pe un aviz și pe jurisprudența acestei instanțe, ar consta în special, luând în considerare în principal modalitățile de realizare a operațiunii economice, în a distinge între operațiunile în cauză după cum au fost sau nu au fost realizate între părțile menționate pe factură. Ar trebui să se considere că operațiunea economică nu a fost realizată între părțile respective atunci când aceasta din urmă este afectată de un viciu sau de vreo lipsă, în special atunci când persoana impozabilă nu a avut cunoștință sau nu dispune de nicio dovadă a activității economice a operatorilor situați în amonte în lanț. În acest caz, examinarea aspectului dacă destinatarul facturii avea cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință de fraudă ar fi o posibilitate, însă nu o obligație.

Cu privire la această chestiune, Curtea a subliniat, în primul rând, că, dreptul de deducere a TVA-ului se aplică indiferent de scopul și de rezultatul activității economice în cauză, iar faptul că TVA-ul datorat pentru operațiuni anterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către Trezoreria Statului nu influențează acest drept. În plus, potrivit jurisprudenței Curții, persoanele impozabile sunt astfel în general libere să aleagă structurile organizatorice sau modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale (hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pct. 42 și jurisprudența citată). Principiul interzicerii practicilor abuzive, care se aplică în domeniul TVA, interzice numai aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivelor Directivei 2006/112 (a se vedea, în acest sens, hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pct. 35 și 36, precum și jurisprudența citată). În consecință, dacă, astfel cum indică instanța de trimitere, existența livrărilor de bunuri în cauza

principală este dovedită, faptul că lanțul de operațiuni care a condus la aceste livrări pare irațional din punct de vedere economic sau nejustificat în mod rațional, precum și faptul că unul dintre participanții la acest lanț nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale nu pot fi considerate ca reprezentând în sine o fraudă.

În al doilea rând, indică Curtea de Justiție, un regim de probațiune care conduce la refuzul de a acorda persoanei impozabile beneficiul dreptului de deducere atunci când aceasta nu furnizează, printre altele, elemente care să justifice ansamblul operațiunilor realizate de toți participanții la acest lanț, precum și activitatea economică a acestor participanți, imputându-i, dacă este cazul, faptul că aceste elemente nu sunt verificabile, este contrar jurisprudenței amintite la pct. 50-58 din această ordonanță, din care rezultă că îi revine administrației fiscale sarcina să dovedească la un standard juridic corespunzător, în fiecare caz, existența unei fraude săvârșite de fiecare dintre aceste persoane impozabile sau că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea vizată era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii sau de un alt operator care a intervenit în amonte în lanțul de livrări sau de prestări. Deși faptele descrise la pct. 45 și 60 din această ordonanță pot, desigur, să conțină indicii în privința faptului că persoana impozabilă a participat activ la o fraudă sau că aceasta știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunile vizate erau implicate într-o fraudă săvârșită de emitentul facturilor, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă o asemenea probă este prezentată, efectuând, în conformitate cu normele de probațiune din dreptul național, o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din cauza principală (a se vedea, în acest sens, hotărârea din 13 februarie 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, pct. 30, și ordonanța din 10 noiembrie 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869, pct. 36)⁶².

⁶² Pentru detalii, a se vedea par. 52-65 din ordonanța Curții.