**Noul Cod Fiscal. Noul Cod de Procedură Fiscală / New Fiscal Code. New Fiscal Procedure Code**

…..

**SUPORT DE CURS**

**Ziua I (…)**

**Sesiunea I. Repere privind sistemul comun de TVA (I)**

**A. Persoanele impozabile şi activitatea economică**

1. În sensul art. 269 alin. (1) NCF, prin „persoană impozabilă” urmează a se înţelege orice persoană care desfăşoară, de o manieră independentă şi indiferent de loc, activităţi economice de natura celor prevăzute de Codul de procedură fiscală, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activităţi.
2. Raportat la această definiţie, aşa cum s‑a arătat în doctrina europeană, în sfera noţiunii de „persoană impozabilă” se includ persoanele fizice, persoanele juridice (de pildă, societăţile cu răspundere limitată sau mai recenta *societas europaea*), cooperativele, asocierile de tip *joint venture* sau parteneriatele, chiar fără personalitate juridică, atât timp cât entitatea în cauză acţionează ca un grup fiscal unic şi desfăşoară o activitate economică impozabilă. Prin urmare, putem conchide şi noi că două sunt condiţiile esenţiale ce trebuie îndeplinite pentru a ne afla în prezenţa unei „persoane impozabile” în materie de TVA:

‑ desfăşurarea unei *activităţi economice*, oricare ar fi scopul sau rezultatul acesteia;

‑ desfăşurarea activităţii economice de o *manieră independentă*.

1. Noţiunea de „activitate economică” este definită de art. 269 alin. (2) NCF şi cuprinde activităţile producătorilor, comercianţilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activităţile extractive, agricole şi activităţile profesiilor liberale sau asimilate acestora, respectiv exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate.
2. În legătură cu activitatea economică, din jurisprudenţa Curţii de Justiţie a Uniunii Europene[[1]](#footnote-1) merită menţionate următoarele aspecte:

**a.** Tranzacţiile economice ilicite (traficul de droguri, vânzarea de arme sau traficul de monedă contrafăcută) nu pot fi calificate drept „activităţi economice” atât timp cât nu există competiţie între sectorul economic licit şi sectorul economic ilicit şi, prin urmare, principiul neutralităţii fiscale nu este afectat[[2]](#footnote-2). Instanţa europeană a decis, de exemplu, faptul că împrumutul cămătăresc, deşi reprezintă o activitate ilicită (infracţiune în dreptul italian), este totuşi o activitate de creditare inclusă în sfera de aplicare a TVA. S‑a reţinut în context faptul că dobânda excesivă practicată de un cămătar nu înlătură existenţa unei „activităţi economice” şi nu elimină concurenţa existentă între împrumuturile cămătăreşti şi operaţiunile de creditare licite, cu dobânzi ponderate[[3]](#footnote-3).

**b.** Doar tranzacţiile efectuate cu plată sau în schimbul unui preţ sunt luate în considerare[[4]](#footnote-4). S‑a decis astfel, recent, că exploatarea unei instalaţii fotovoltaice aflate pe o clădire sau lângă o clădire cu destinaţia de locuinţă, concepută astfel încât cantitatea de energie electrică produsă, pe de‑o parte, este întotdeauna inferioară cantităţii totale de energie electrică consumate cu titlu privat de operator şi, pe de altă parte, este livrată în reţea în schimbul unor venituri cu caracter de continuitate, este o activitate economică[[5]](#footnote-5).

**c.** O societate holding poate fi considerată ca desfăşurând o activitate economică doar în măsura în care: există o implicare directă sau indirectă a societăţii holding în activitatea de management a filialelor sale; această implicare nu se confundă cu simpla exercitare a drepturilor ce revin unui acţionar (de exemplu, societatea holding încasează dividende ca urmare a participaţiilor deţinute la filialele sale)[[6]](#footnote-6); în egală măsură, managementul subsidiarelor trebuie să presupună desfăşurarea unor activităţi ce intră în sfera de aplicare a TVA[[7]](#footnote-7).

**d.** Chiar dacă există o plată, trebuie să existe, de asemenea, o legătură directă între acea plată şi serviciile prestate, iar contraprestaţia trebuie să poată fi exprimată în bani[[8]](#footnote-8). S‑a decis, de exemplu, că o asemenea legătură directă nu există în cazul birourilor publice de asistenţă juridică finlandeze, în condiţiile în care doar o mică parte din costurile de funcţionare ale acestor birouri (incluzând şi remuneraţia plătită avocaţilor angajaţi) era acoperită prin plăţi efectuate de beneficiarii serviciilor de asistenţă juridică[[9]](#footnote-9).

**e.** Este necesară existenţa unei legături juridice între persoana care primeşte plata şi persoana care efectuează plata, chiar dacă aceasta ia forma unui *gentlemen’s agreement*[[10]](#footnote-10).

**f.** Persoana în cauză trebuie să „acţioneze ca o persoană impozabilă”, şi nu să acţioneze, de pildă, în numele unui trust[[11]](#footnote-11).

**g.** Pentru calificarea unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii drept o activitate economică nu are relevanţă scopul activităţii economice[[12]](#footnote-12).

1. După cum s‑a menţionat mai sus, a doua condiţie care trebuie îndeplinită pentru existenţa unei „persoane impozabile” este aceea ca *desfăşurarea activităţii economice să se facă de o manieră independentă*.
2. Aşa cum prevede art. 269 alin. (4) NCF, caracterul „independent” al activităţii este exclus în cazul persoanelor legate printr‑un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice de un angajator, sub aspectul condiţiilor de muncă, remuneraţiilor sau ale altor obligaţii ale angajatorului[[13]](#footnote-13). Această noţiune a fost mai clar explicată de avocatul general Tesauro, 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 administraţiei publice;

‑ persoana în cauză dispune de o libertate de organizare corespunzătoare în ceea ce priveşte resursele materiale şi umane folosite pentru exerciţiul activităţii în discuţie;

‑ riscul economic inerent acestei activităţi este suportat de această persoană[[14]](#footnote-14).

1. Conform art. 269 alin. (10) NCF, un asociat sau partener al unei asocieri fără personalitate juridică este prezumat că acţionează „independent” cu privire la activităţile economice care nu sunt desfăşurate în numele asocierii[[15]](#footnote-15).
2. Pe cale de consecinţă, persoanele (fizice sau juridice) care îndeplinesc aceste condiţii au calitatea de *persoane impozabile* şi vor fi obligate să aplice regulile privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute în Codul fiscal.
3. Trebuie precizat că uneori legea prezumă, cu titlu absolut, că o persoană este persoană impozabilă, fără a mai pretinde verificarea condiţiilor analizate mai sus. De pildă, potrivit art. 1 alin. (2) lit. b) din Ordinul ministrului economiei şi finanţelor nr. 2410/2007[[16]](#footnote-16), act normativ în prezent abrogat, practicienii în insolvenţă, persoane fizice sau juridice, erau consideraţi persoane impozabile.
4. Într‑o afacere[[17]](#footnote-17), Curtea de Justiţie a Uniunii Europene a reţinut că o persoană fizică, deja persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată pentru activităţile sale de executor judecătoresc independent, trebuie considerată „persoană impozabilă” pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional, cu condiţia ca această activitate să constituie o activitate în sensul art. 9 alin. (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE (în speţă, dl Kostov desfăşurase simultan o activitate de mandatar al unei alte persoane, mandatul fiind remunerat)[[18]](#footnote-18).
5. Tot cu privire la „persoanele impozabile” şi „activitatea economică”, în jurisprudenţa Curţii s‑a decis că art. 213, art. 214 şi art. 273 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că se opun refuzului din partea administraţiei fiscale a unui stat membru de a atribui un număr de identificare în scopuri de TVA unei societăţi pentru simplul motiv că aceasta nu dispune, în opinia respectivei administraţii, de mijloacele materiale, tehnice şi financiare pentru a exercita activitatea economică declarată şi că titularul părţilor sociale ale acestei societăţi a obţinut deja, în repetate rânduri, un asemenea număr pentru societăţi care niciodată nu au exercitat efectiv o activitate economică şi ale căror părţi sociale au fost cesionate la scurt timp după atribuirea numărului respectiv, fără ca administraţia 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 fraudulos[[19]](#footnote-19).
6. O altă chestiune la care se referă art. 269 alin. (5)‑(7) NCF este aceea a *tratamentului în materie de TVA al entităţilor publice*. Codul fiscal român, urmând soluţia conţinută în Directiva a şasea, instituie în primul rând regula potrivit căreia instituţiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activităţile care sunt desfăşurate, în calitate de autorităţi publice, chiar dacă pentru desfăşurarea acestor activităţi se percep cotizaţii, onorarii, redevenţe, taxe sau alte plăţi.
7. De la această regulă sunt admise trei excepţii, respectiv situaţii în care entităţile publice vor fi considerate persoane impozabile:

a) activităţile care ar produce distorsiuni concurenţiale, dacă instituţiile publice sau organismele internaţionale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile[[20]](#footnote-20) [art. 269 alin. (5) NCF];

b) activităţile expres enunţate de art. 269 alin. (7) NCF (telecomunicaţii; furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică; transport de bunuri şi de persoane; activitatea târgurilor şi expoziţiilor comerciale; activităţile agenţiilor de călătorie; operaţiunile posturilor publice de radio şi televiziune etc.);

c) activităţile desfăşurate, în calitate de autorităţi publice, care sunt scutite de TVA, potrivit art. 292 NCF (operaţiuni scutite fără drept de deducere).

1. Printr‑o interpretare *per a contrario* a art. 269 alin. (5) NCF rezultă că entităţile publice (instituţiile publice şi organismele internaţionale de drept public) sunt persoane impozabile pentru acele activităţi ce nu sunt desfăşurate în calitatea lor de autorităţi publice, ci în mod similar oricărui operator economic[[21]](#footnote-21).

**Sesiunea a II-a. Repere privind sistemul comun de TVA (II)**

1. Există cel puțin trei tipuri de probleme juridice în același domeniu al tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, care prin ipoteză nu s-au înregistrat în scopuri de TVA și nu au colectat TVA, a căror rezolvare nu se găsește în cuprinsul hotărârii pronunţate de Curtea de Justiţie a Uniunii Europene din 9 iulie 2015 în afacerea C-183/14, *Salomie* şi *Oltean*, astfel:
2. **Vânzările de terenuri construibile plasate în afara sferei de aplicare a TVA, în lumina jurisprudenței *Slaby – Kuc* și a interpretării art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE**
3. Pentru litigiile care implică și vânzarea unor terenuri, este relevantă jurisprudenţa Curţii de Justiţie a Uniunii Europene din afacerea *Slaby* şi *Kuc[[22]](#footnote-22)*. Astfel, în această afacere, Curtea a fost confruntată cu situaţia de a analiza dacă vânzarea unor parcele de teren de către persoane fizice generează o persoană impozabilă. În răspunsul său, Curtea a început analiza prin trimitere la prevederilor art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE. Prin urmare, s-a arătat că, dacă un stat membru a activat opţiunea prevăzută de către art. 12 alin. (1) din Directivă, orice vânzare a unui bun imobil, chiar dacă este realizată cu caracter ocazional, va fi inclusă în sfera de aplicare a TVA. În măsura în care amintita opţiune nu este activată de către un stat membru, revine autorităţilor naţionale sarcina de a verifica dacă vânzarea de bunuri imobile realizată de către o persoană fizică poate fi catalogată ca fiind o simplă exercitare a dreptului de proprietate asupra patrimoniului personal sau ca fiind o activitate economică care generează o persoană impozabilă ca urmare a unei exercitări anormale a dreptului de proprietate asupra patrimoniului personal, având în vedere următoarele repere:

- simpla exercitare a dreptului de proprietate de către titularul acestuia nu poate fi considerată prin ea însăși o activitate economică;

- numărul și mărimea vânzărilor nu sunt determinante în sine; mărimea vânzărilor nu poate constitui un criteriu de distincție între activitățile unui operator care acționează cu titlu privat, care se situează în afara domeniului de aplicare a Directivei 2006/112/CE, și cele ale unui operator ale cărui operațiuni constituie o activitate economică; Curtea a arătat că vânzări semnificative pot fi efectuate și de operatori care acționează cu titlu privat;

- faptul că anterior înstrăinării persoana interesată a procedat la împărțirea terenului în loturi în vederea obținerii unui preț total mai mare nu este, prin el însuși, determinant, după cum nu este nici durata pe care se întind operațiunile respective sau mărimea veniturilor provenite din acestea, întrucât totalitatea acestor împrejurări s-ar putea înscrie în cadrul gestiunii patrimoniului personal al persoanei interesate[[23]](#footnote-23).

1. În acest moment, trebuie subliniat că, aşa cum rezultă dintr-un răspuns oficial al Ministerului Finanţelor Publice din România, respectiv adresa nr. 315424 din 27 februarie 2013, România nu a activat niciodată opţiunea prevăzută de art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE. În aceste condiţii, jurisprudența *Slaby* – *Kuc* este pe deplin aplicabilă și, practic, vor fi excluse din sfera de aplicare a TVA toate vânzările de terenuri pentru care nu s-au luat măsuri de viabilizare (de exemplu, dotarea terenurilor cu utilități) anterior vânzării acestora.
2. De altfel, această interpretare a fost deja receptată la nivel național, de către Curtea de Apel București, într-o afacere implicând livrarea de terenuri pentru care nu s-a colectat și nu s-a virat la bugetul de stat TVA. Prin decizia civilă nr. 8398 din 11 noiembrie 2014, Curtea de Apel București – Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal a reținut că art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE nu a fost niciodată transpus în legislația națională și că anterior modificărilor legislative survenite la finalul anului 2009 nu exista un context juridic care să asigure într-un mod suficient de clar și de precis aplicarea normei europene în discuție. Curtea de Apel București a făcut de altfel aplicarea – corectă – a jurisprudenței *Slaby – Kuc*[[24]](#footnote-24).

**b) Nulitatea actelor administrative fiscale ca urmare a determinării eronate a obligațiilor fiscale prin raportare la Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011, în lumina jurisprudenței din afacerile conexate *Tulică* și *Plavoșin***

1. Printre litigiile referitoare la TVA-ul imobiliar datorat de persoanele fizice, o bună parte au probleme cu determinarea TVA-ului raportat la valoarea totală a tranzacției. Pentru toate inspecțiile fiscale finalizate după publicarea celebrei Decizii nr. 2/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, TVA-ul a fost adăugat la prețul tranzacțiilor. Între timp au survenit însă mai multe evenimente:

- Prin hotărârea din 7 noiembrie 2013 în afacerile conexate *Tulică* și *Plavoșin*, s-a decis că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special art. 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.

- Prin sentința civilă nr. 866 din 14 martie 2014 a Curții de Apel București – Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal, pronunțată în dosarul nr. 5314/2/2011, Decizia nr. 2/2011 a Comisiei fiscale centrale a fost anulată în totalitate (soluţia fiind confirmată în recurs de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie).

- Prin Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, s-a reușit „performanța” modificării unui act interpretativ deja anulat de Curtea de Apel București, pentru punerea lui de acord, cu un an întârziere, cu hotărârea Curții de Justiție din afacerile *Tulică* și *Plavoșin*.

1. Este din nou cert, în context, că actele administrative fiscale prin care s-au stabilit obligații de plată a TVA-ului cu încălcarea dreptului european, așa cum a fost acesta interpretat prin hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 7 noiembrie 2013, sunt nule. Prin urmare, în toate litigiile de acest tip, soluția ar trebui să fie aceeași pe care am expus-o mai sus: anularea în întregime a actelor administrative fiscale, ca urmare a existenței unui viciu de fond la momentul emiterii lor, datorită caracterului retroactiv al hotărârii pronunțate în afacerea *Tulică* și *Plavoșin*.

**c) Nulitatea actelor administrative fiscale ca urmare a refuzului valorizării declarațiilor notariale privitoare la aplicarea cotei reduse de TVA de 5%**

1. În ceea ce privește această chestiune, trebuie observat că până la data de 1 ianuarie 2010, în Normele metodologice de aplicare a art. 140 alin. (21) VCF nu era prevăzut un termen limită până la care să fie prezentate declaraţiile notariale care atestă îndeplinirea condiţiilor pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, ceea ce lăsa loc echivocului și afecta principiul securităţii raporturilor juridice, aspect criticat de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în afacerea *Albert Collèe*[[25]](#footnote-25). În majoritatea cazurilor, tranzacțiile imobiliare pentru care se refuză aplicarea cotei reduse de TVA erau anterioare datei de 1 ianuarie 2010.
2. Vom reține din punct de vedere istoric că la data de 15 decembrie 2008, prin O.U.G. nr. 200/2008[[26]](#footnote-26) s-a modificat Codul fiscal anterior, în sensul introducerii modificării cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru locuinţe, ca parte a politicii sociale. La data de 22 decembrie 2008 au devenit publice şi normele metodologice aferente acestui text de lege, prin H.G. nr. 1618/2008[[27]](#footnote-27), respectiv pct. 3 alin. (9), cu următorul conţinut: *„(9) Pentru locuinţele prevăzute la art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, vânzătorul* ***poate*** *aplica cota de TVA de 5% dacă cumpărătorul va prezenta o declaraţie pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condiţiile stabilite la art. 140 alin. (21) lit. c) pct. 1 şi 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. În vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5% pentru locuinţele prevăzute la art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, suprafaţa utilă a locuinţei, exclusiv anexele gospodăreşti, şi, după caz, a terenului pe care este construită trebuie să fie înscrise în documentaţia cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condiţiile legii”* (s.a.).
3. Împotriva acestor dispoziţii din H.G. nr. 1618/2008 s-a formulat pe rolul Curţii de Apel Cluj o acţiune în anularea acestor prevederi, deoarece s-a opinat că aceste dispoziţii derogă în mod nepermis de la prevederile art. 140 alin. (21) VCF. Prin sentinţa civilă nr. 607 din data de 24 noiembrie 2009, pronunţată în dosarul nr. 1556/33/2009, Curtea de Apel Cluj a admis acţiunea în anulare şi a stabilit că din textul normelor metodologice trebuie eliminată sintagma care „*lasă la latitudinea vânzătorului aplicarea cotei reduse*”, deoarece textul din Codul fiscal instituie o obligaţie în acest sens. Soluţia Curţii de Apel Cluj a fost menţinută şi în recurs de către Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie – Secția de contencios administrativ și fiscal, care a respins recursul promovat de către Guvernul României prin decizia civilă nr. 3269 din 22 iunie 2010, menţinând în totalitate sentinţa Curţii de Apel Cluj. Prin urmare, chiar dacă declaraţiile notariale au fost prezentate ulterior perfectării contractelor de vânzare-cumpărare, aplicarea cotei reduse este o obligaţie în sarcina vânzătorului, fiind în realitate vorba despre aplicarea principiilor aflării adevărului şi al realităţii economice.
4. De altfel, cu privire la această problemă juridică s-a pronunțat și Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin intermediul deciziei civile nr. 142 din 22 februarie 2013, în dosarul nr. 397/42/2011, după cum urmează:

*„Cu privire la TVA de 5% pentru tranzacţiile efectuate cu R.A. şi M.O.*

*Prin contractul de vânzare-cumpărare din 11 mai 2009, reclamantul a înstrăinat către M.O.S. (fila 87) un apartament în suprafaţă utilă totală de 48,48 mp, 3,17% cotă indiviză din suprafeţele comune şi 22,30 mp cotă indiviză teren, precum şi un garaj în suprafaţă de 11,82 mp cu cota indiviză de teren, preţul fiind de 46.000 euro, respectiv 190.348 lei, cum rezultă din expertiză (fila 131).*

*Din declaraţia autentificată sub nr. 10 din 5 ianuarie 2010 rezultă că M.O.S. nu a mai beneficiat de cota redusă de 5% pentru achiziţionarea unui imobil până la data de 11 mai 2009, adică până la cumpărarea apartamentului în cauză.*

*Potrivit art. 21 din Legea nr. 200/2008, se aplică o cotă redusă de TVA de 5% pentru livrarea de locuinţe ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.*

*Art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, modificat prin Legea nr. 200/2008, reglementează condiţiile în care se poate beneficia de cota de 5%, respectiv locuinţa să fie în suprafaţă utilă maximă de 120 mp, valoarea tranzacţiei să nu depăşească 380.000 lei, exclusiv TVA, terenul să nu depăşească 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuinţei şi dobânditorul, persoană necăsătorită sau familie, să nu fi beneficiat de o altă tranzacţie căreia să i se fi aplicat cota redusă de 5%.*

*Acestea erau prevederile legale în vigoare la data când M.O.S. a achiziţionat apartamentul.*

*Din contractul de vânzare-cumpărare al cărui conţinut s-a expus mai sus şi din declaraţia pe propria răspundere rezultă că această persoană îndeplinea condiţiile legii pentru a beneficia de cota de 5% TVA.*

*Organul fiscal şi instanţa de fond au considerat că lipsa declaraţiei pe proprie răspundere atrage inaplicabilitatea beneficiului legii.*

*În acest context, trebuie precizat că la 11 mai 2009 când s-a încheiat tranzacţia era în vigoare numai art. 140 alin. (21) din Codul fiscal (introdus prin Legea nr. 200/2008), normele metodologice fiind adoptate ulterior prin H.G. nr. 1620/2009.*

*Prin acest act normativ, ulterior tranzacţiei, s-a prevăzut că, în vederea îndeplinirii condiţiei prevăzute la art. 140 alin. (21) lit. c) pct. 1 şi 2 din Codul fiscal, cumpărătorul trebuia să-i furnizeze vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declaraţie pe proprie răspundere, autentificată la notar, din care să rezulte că îndeplineşte condiţiile legii, această declaraţie fiind păstrată la vânzător pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.*

*În aceste circumstanţe se constată că scopul declaraţiei îl constituie justificarea cotei reduse, reprezentând astfel un act formal.*

*Dreptul la cota redusă de TVA de 5% rezultă din lege, iar în cauză cumpărătorul îndeplinea toate condiţiile, suprafaţa construită era sub 120 mp, terenul sub 250 mp, preţul sub 380.000 lei.*

*La data efectuării tranzacţiei nu era prevăzută declaraţia pe proprie răspundere, lipsa normelor metodologice neputând constitui motiv de pierdere a dreptului de a beneficia de cota redusă de 5% TVA.*

*De altfel, după intrarea în vigoare a H.G. nr. 1620/2009, cumpărătorul a formulat declaraţia prevăzută în norme, astfel că s-a îndeplinit şi această condiţie, introdusă ulterior tranzacţiei.*

*Aplicarea cotei de 5% derivă din efectul legii, iar lipsa declaraţiei la data efectuării tranzacţiei nu trebuie privită ca un viciu de procedură de natură a antrena inaplicabilitatea măsurii.*

*În aceste circumstanţe, soluţia organului fiscal şi a instanţei de fond este excesiv de formalistă şi împotriva prevederilor legale care au fost enunţate mai sus.*

*Refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv că nu s-a îndeplinit o formalitate, care nu este determinantă în obţinerea acelui drept, înseamnă a nesocoti principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate, relevate şi în jurisprudenţa Curţii de Justiţie a Uniunii Europene, respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proporţionalităţii şi principiul prevalenţei substanţei asupra formei.*

*Principiul proporţionalităţii obligă autorităţile publice să ia numai acele măsuri necesare pentru atingerea scopului urmărit. O măsură naţională care condiţionează, în esenţă, dreptul la scutire de la plata unei contribuţii de respectarea unor obligaţii de formă, fără a lua în considerare cerinţele de fond şi, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depăşeşte ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei (CEJ – Speţa Collée – C-146/05).*

*Această explicaţie dată de Curte demonstrează că, şi în cazul prezent, pentru aplicarea cotei reduse trebuie îndeplinite condiţiile de fond.*

*În baza principiului prevalenţei substanţei asupra formei, relevat şi aplicat de Curtea de Justiţie a Uniunii Europene în aceeaşi speţă, precum şi de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie în Decizia nr. 2041/2007, autorităţile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligaţii pe considerente pur formale, în măsura în care acestea nu sunt dublate de considerente ce ţin de substanţa raporturilor sociale cărora li se adresează.*

*În cauza analizată, numai consideraţii pur formale au condus la aplicarea cotei standard de TVA de 19%, pentru că tranzacţia trebuia supusă cotei de 5%, iar, aşa cum s-a arătat în cauza Collée de către Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, substanţa trebuie să prevaleze asupra formei.*

*Potrivit art. 148 alin. (4) din Constituţia României, instanţa judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligaţiilor rezultate din actul de aderare şi din prevederile alin. (2).*

*Art. 148 alin. (2) din Constituţia României dispune că, urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum şi celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu au prioritate faţă de dispoziţiile contrare din dreptul intern.*

*Aşadar, dreptul comunitar are prioritate faţă de oricare prevedere a dreptului naţional, aşa încât, în baza principiului priorităţii de aplicare, norma de drept intern nu se aplică atunci când este în conflict cu normele comunitare.*

*Principiile dreptului comunitar, aşa cum s-au consolidat în jurisprudenţa Curţii, sunt izvoare de drept comunitar, aplicabile cu prioritate în dreptul naţional.*

*De asemenea, potrivit art. 234 din Tratatul Uniunii Europene, o hotărâre preliminară are efect general pentru toate instanţele naţionale.*

*În acest context hotărârile Curţii de Justiţie a Comunităţilor Europene sunt direct aplicabile de către judecătorul naţional, astfel că urmează a se da prioritate principiilor prevalenţei substanţei asupra formei, al proporţionalităţii şi certitudinii impunerii.*

*Situaţia de fapt existentă demonstrează că măsura s-a aplicat numai pe criterii pur formale, fiind excesivă, ceea ce contravine principiilor proporţionalităţii şi prevalenţei substanţei asupra formei, dar şi normelor de drept intern a căror analiză s-a efectuat mai sus”.*

1. În opinia noastră, interpretarea corectă în privința valorizării declarațiilor notariale privind aplicabilitatea cotei reduse de TVA de 5% se impunea și înainte de pronunțarea hotărârii Curții de Justiție în afacerea *Salomie* și *Oltean*. Nu este însă mai puțin adevărat faptul că în cuprinsul par. 58-63 ale hotărârii din 9 iulie 2015 Curtea accentuează cele sesizate de noi, insistând asupra necesității prevalenței fondului asupra formei. Pe cale de consecință, chiar în lumina acestor paragrafe, rămâne deschisă calea unei revizuiri a hotărârilor judecătorești anterioare prin care s-au ignorat declarațiile notariale formulate ulterior momentului încheierii tranzacției[[28]](#footnote-28).

**Sesiunea a III-a. Jurisprudenţa CJUE, de la *Halifax* la *Signum Alfa Sped***

1. **Primele interpretări ale Curţii de Justiţie a Uniunii Europene în afacerile vizând aranjamentele artificiale. Afacerile *Halifax*, *BUPA Hospitals* şi *University of Huddersfield***
2. În afacerea *Halifax şi alţii*, s-a reţinut că Halifax era o bancă şi furniza servicii care erau, în marea lor majoritate, scutite de TVA. Halifax şi-a propus să edifice *call centers* în patru locaţii diferite pe care le deţinea în proprietate sau le închiriase. În acest scop, Halifax a pus în practică o schemă extrem de sofisticată care să-i permită să recupereze aproape întreaga taxa pe valoare adăugată plătită în amonte pentru lucrările de construcţii necesare. În absenţa acestei scheme, Halifax ar fi fost îndreptăţită să recupereze doar o mică parte din TVA-ul plătit (aproximativ 5%).În esenţă, planul Halifax a fost acela de a delega lucrările de construcţii sucursalelor sale şi de a se asigura că TVA-ul de plată în amonte va fi facturat acestor sucursale de către contractori independenţi într-un an fiscal în care sucursalele au efectuat tranzacţii impozabile. Prin urmare, Halifax a împrumutat fondurile necesare pentru lucrările de construcţii unei sucursale pe care o deţinea în întregime – Leeds Permanent Development Services (LPDS) şi, printr-un acord separat, LPDS şi Halifax au convenit asupra efectuării unor lucrări de construcţii la un preţ foarte mic (aproximativ 120.000 lire sterline, din care 20.000 lire sterline TVA). Acest preţ a fost facturat de LPDS către Halifax, băncii findu-i permis să recupereze doar o *pro rata* redusă din TVA-ul plătit în amonte pe această factură (aproximativ 5%). LPDS a încheiat de asemenea un acord de dezvoltare şi finanţare cu o doua sucursală deţinută integral de Halifax, anume County Wide Property Investments (CWPI). Conform acestui acord, CWPI s-a angajat să efectueze lucrările de construcţii în cauză şi a facturat către LPDS aproximativ 48 milioane lire sterline (din care 7 milioane lire sterline TVA). Factura a fost plătită de LPDS în avans, folosind banii împrumutaţi de Halifax.
3. În consecinţă şi în considerarea livrărilor impozabile ale construcţiilor către Halifax, LPDS a solicitat rambursarea TVA-ului plătit CWPI pentru lucrările de construcţii efectuate de aceasta din urmă. CWPI a plătit TVA-ul plătit de către LPDS, dar a dedus taxa pe valoarea adăugată facturată de proprii subcontractori şi de alţi profesionişti pe care i-a folosit pentru lucrările în cauză. Inspectorii fiscali au refuzat să recunoască dreptul de deducere al TVA pentru LPDS şi dreptul de deducere al CWPI, motivând prin aceea că o tranzacţie ce are drept unic scop evitarea plăţii TVA nu reprezintă o “livrare de bunuri” sau o “prestare de servicii” şi nici o “activitate economică”. *VAT and Duties Tribunal* (Londra) a hotărât să suspende procedura judiciară naţională şi a adresat Curţii de Justiţie a Uniunii Europene următoarele întrebări: (1) (a) *În circumstanţele relevante, tranzacţiile* (i) *efectuate de fiecare participant cu unica intenţie de a obţine un avantaj fiscal şi* (ii) *care nu au un scop al afacerii independent* *pot fi considerate din punct de vedere al TVA-ului ca livrări efectuate de către unul dintre participanţi în cursul activităţilor sale economice?* (b) *În circumstanţele relevante, ce factori trebuie luaţi în considerare pentru a determina identitatea beneficiarilor livrărilor făcute de constructori cărora li se aplică principiul lungimii braţului?* (2) *Doctrina abuzului de drept dezvoltată de Curte este aplicabilă pentru a justifica refuzul recunoaşterii dreptului de deducere al TVA-ului plătit în amonte de către reclamanţii care au participat la implementarea tranzacţiilor relevante?*
4. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene a observat mai întâi, în considerarea Întrebării 1 (a), că analiza noţiunilor de “persoane impozabile” şi “activităţi economice” arată că sfera de aplicare a noţiunii de “activităţi economice” este foarte vastă şi că termenul are un caracter obiectiv, în sensul că activitatea este evaluată *per se* şi fără a se lua în considerare scopul sau rezultatul ei. Această analiză şi analiza termenilor “livrare de bunuri” şi “prestare de servicii” indică faptul că aceste noţiuni, care definesc operaţiunile impozabile, sunt toate de natură obiectivă şi se aplică indiferent care ar fi scopul sau rezultatul tranzacţiilor în discuţie. A rezultat de aici că tranzacţiile de tipul celor în discuţie în litigiul principal constituiau livrări de bunuri sau prestări de servicii şi o activitate economică în sensul art. 2 par. (1), art. 4 par. (1) şi (2), art. 5 par. (1) şi art. 6 par. (1) din Directiva a şasea, în măsura în care satisfăceau criteriile obiective pe care aceste concepte se bazează, chiar dacă sunt efectuate cu singurul scop al obţinerii unui avantaj fiscal, fără niciun alt obiectiv economic.
5. Referitor la Întrebarea 2, Curtea a reamintit că aplicarea legislaţiei europene nu poate fi extinsă pentru a acoperi practicile abuzive ale operatorilor economici, anume tranzacţiile desfăşurate nu în contextul unor operaţiuni comerciale normale, ci cu singurul scop de a obţine în mod nelegal avantajele oferite de dreptul european (afacerea C-125-76, *Cremer*, par. 21; afacerea C-8/92, *General Milk Products*, par. 21 şi afacerea C-110/89, *Emsland-Stärke*, par. 51). Acest principiu al interzicerii practicilor abuzive se aplică de asemenea în sfera TVA-ului, pentru a preveni cazuri posibile de evaziune şi fraudă fiscală şi abuz, şi este un obiectiv recunoscut şi încurajat de Directiva a şasea (afacerile conexate C-487/01 şi C-7/02, *Gemeente Leusden* şi *Holin Groep*, par. 76). Totuşi, Curtea a adăugat că legislaţia europeană trebuie să fie certă, iar aplicarea ei să fie previzibilă pentru cei vizaţi. Această exigenţă a securităţii juridice trebuie observată mult mai strict în cazul regulilor susceptibile să aibă consecinţe financiare, astfel încât persoanele vizae să ştie precis întinderea obligaţiilor care le revin.
6. Curtea a reamintit faptul că din jurisprudenţă rezultă cu claritate că alegerea unui comerciant între tranzacţii scutite de TVA şi tranzacţii impozabile se poate baza pe o serie de facturi, inclusiv pe argumente fiscale referitoare la sistemul de TVA (afacerea C-4/94, *BLP Group*, par. 26). Atunci când persoana impozabilă alege una dintre cele două tranzacţii, legislaţia în materie de TVA nu o obligă să aleagă tranzacţia care o obligă să plătească cea mai mare sumă a taxei pe valoarea adăugată. Dimpotrivă, aşa cum a observat Avocatul General la pct. 85 din Concluzii, contribuabilii pot alege să îşi structureze afacerea astfel încât să îşi limiteze expunerea fiscală. În lumina consideraţiilor de mai sus, Curtea a apreciat că, în sfera TVA, există o practică abuzivă doar dacă, în primul rând, tranzacţiile în discuţie, indiferent de aplicarea formală a condiţiilor stabilite de dispoziţiile relevante din Directivă şi din legislaţia naţională care transpune Directiva, au ca rezultat obţinerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor dispoziţii.
7. În al doilea rând, Curtea de Justiţie a Uniunii Europene a observat de asemenea că a rezultat dintr-un număr de factori obiectivi că scopul esenţial al tranzacţiilor în discuţie a fost acela de a obţine un avantaj fiscal. După cum a subliniat şi Avocatul General la pct. 89 din Concluziile sale, interzicerea abuzului nu este relevantă atunci când activitatea economică desfăşurată poate avea o anumită explicaţie, altfel decât simpla obţinere a unor avantaje fiscale. Totuşi, Curtea de Justiţie, atunci când pronunţă o hotărâre preliminară, poate, dacă apreciază că este potrivit, să ofere clarificări menite să ghideze instanţa naţională în interpretarea sa. Conform Curţii, a permite persoanelor impozabile să deducă tot TVA-ul plătit în amonte chiar dacă, în contextul operaţiunilor lor comerciale normale, nicio tranzacţie conformă regulilor de deducere din Directivă şi din legislaţia naţională care transpune Directiva nu le-ar fi permis să deducă acest TVA sau le-ar fi permis să deducă doar o parte din TVA, ar fi contrar principiului neutralităţii fiscale. Reamintind faptul că singurul scop al tranzacţiilor în discuţie în afacerile principale a fost obţinerea unui avantaj fiscal, Curtea a statuat că dreptul de deducere al TVA poate fi exercitat pe deplin doar în absenţa fraudei sau abuzului, cu ajustările care pot fi făcute în condiţiile art. 20 din Directiva a şasea.
8. Prin urmare, răspunsul la Întrebarea nr. 2 a fost acela că Directiva a şasea trebuie interpretată în sensul că interzicând dreptul unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul plătit în amonte, în condiţiile în care tranzacţiile din care acest drept de deducere rezultă constituie o practică abuzivă. Pentru a se conchide că o asemenea practică abuzivă există este necesar, în primul rând, ca tranzacţiile în discuţie, indiferent de aplicarea formală a condiţiilor stabilite de dispoziţiile relevante din Directivă şi din legislaţia naţională care transpune Directiva, să aibă ca rezultat obţinerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor dispoziţii. În al doilea rând, trebuie să transpară dintr-un număr de factor obiectivi că scopul esenţial al tranzacţiilor în discuţie este obţinerea unui avantaj fiscal[[29]](#footnote-29).
9. În fine, nu în ultimul rând, cu privire la Întrebarea 1 (b), Curtea a statuat că atunci când s-a constatat că există o practică abuzivă, **tranzacţiile în discuţie trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situaţia care ar fi avut prevalenţă în absenţa tranzacţiei care constituie o practică abuzivă**.
10. În aceeaşi zi, instanţa europeană a pronunţat soluţii similare în două afaceri britanice de aceeaşi factură (*BUPA Hospitals*[[30]](#footnote-30) şi *University of Huddersfield*[[31]](#footnote-31). Din lectura celor trei hotărâri similare pronunţate în *Halifax Day* rezultă cu claritate orientarea Curţii de Justiţie. În disonanţă cu autorităţile fiscale britanice, Curtea a considerat că tranzacţiile artificiale pot constitui “livrări de bunuri” sau “prestări de servicii” şi pot reprezenta “activităţi economice” în sensul directivelor europene. Contribuabilii implicaţi în aceste tranzacţii pot fi sancţionaţi cu pierderea dreptului de deducere al TVA în măsura în care sunt îndeplinite cele două criterii reţinute prin hotărârea pronunţată de Marea Cameră în afacerea *Halifax*:
11. în primul rând, este necesar ca tranzacţiile în discuţie, indiferent de aplicarea formală a condiţiilor stabilite de dispoziţiile relevante din Directivă şi din legislaţia naţională care transpune Directiva, să aibă ca rezultat obţinerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor dispoziţii;
12. În al doilea rând, trebuie să transpară dintr-un număr de factor obiectivi că scopul esenţial al tranzacţiilor în discuţie este obţinerea unui avantaj fiscal.
13. În ceea ce ne priveşte, apreciem că trebuie avute în vedere şi celelalte observaţii ale Curţii de Justiţie, anume:

- Atunci când persoana impozabilă alege una dintre cele două tranzacţii posibile (ex. o tranzacţie supusă TVA şi o tranzacţie scutită de TVA), legislaţia în materie de TVA nu o obligă să aleagă tranzacţia care o obligă să plătească cea mai mare sumă a taxei pe valoarea adăugată. Dimpotrivă, contribuabilii pot alege să îşi structureze afacerea astfel încât să îşi limiteze expunerea fiscală.

- Atunci când s-a constatat că există o practică abuzivă, tranzacţiile în discuţie trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situaţia care ar fi avut prevalenţă în absenţa tranzacţiei care constituie o practică abuzivă.

1. **Dezvoltarea teoriei “părţilor inocente”. Jurisprudenţa *Optigen*, *Axel Kittel* şi *Teleos***
2. Cu ceva mai mult de o lună înainte de *Halifax Day*, într-un set de trei afaceri conexate evaluate în paralel cu Marea Cameră, un complet de 5 judecători ai celei de-a treia secţii a Curţii de Justiţie a Uniunii Europene a evaluat afacerile *Optigen, Fulcrum Electronics* şi *Bond House Systems*[[32]](#footnote-32). Afacerile preliminare, provenind tot din Regatul Unit, priveau trei societăţi (Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd şi Bond House Systems Ltd) care achiziţionau chip-uri pentru procesoare de la societăţi din Regatul Unit şi le vindeau unor cumpărători stabiliţi în alte state membre. Aceşti comercianţi şi-au exercitat dreptul de deducere al TVA pentru sume variind între 7 şi 16,3 milioane lire sterline. Conform inspectorilor fiscali, o parte din tranzacţiile în discuţie ar fi făcut parte dintr-un lanţ de livrări care, fără ca societăţile reclamante să ştie, implicau un comerciant fraudulent (un contribuabil care nu plăteşte TVA-ul colectat la buget) sau un contribuabil care folosea un cod de TVA „piratat”. S-a apreciat astfel că în speţă exista o fraudă de tip carusel şi că societăţile nu ar fi fost în fapt beneficiarele unor livrări de bunuri, livrările şi achiziţiile de bunuri fiind lipsite de substanţă economică şi neconstituind vreo activitate economică.
3. În analiza sa, Curtea a reţinut (cu trimitere la par. 24 din hotărârea pronunţată în afacerea C-4/94, *BLP Group*) că obligarea autorităţilor fiscale să desfăşoare investigaţii pentru a determina intenţia persoanelor impozabile ar fi contrară obiectivelor sistemului comun de TVA de a asigura securitatea juridică şi de a facilita aplicarea TVA prin luarea în considerare, cu excepţia unor cazuri extraordinare, a caracterului obiectiv al tranzacţiilor în discuţie. În acelaşi timp însă, obligarea autorităţilor fiscale să ia în considerare, pentru a determina dacă o tranzacţie dată constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată de către o persoană impozabilă acţionând ca atare şi o activitate economică, a intenţiei unui comerciant altul decât persoana impozabilă în discuţie implicate în acelaşi lanţ al livrărilor/prestărilor şi/sau a posibilei naturi fraudulente a tranzacţiei din lanţ, de care persoana impozabilă nu ştia şi nu putea să ştie, ar fi *a fortiori* contrară acestor obiective. După cum a punctat excelent Avocatul General la pct. 27 din Concluziile sale, fiecare tranzacţie trebuie analizată distinct, iar caracterul unei anumite tranzacţii dintr-un lanţ nu poate fi modificat de evenimente anterioare sau ulterioare (par. 45-47 din hotărârea Curţii). Prin urmare, judecătorii europeni au conchis că tranzacţiile în discuţie, care nu erau viciate de vreo fraudă în materie de TVA, constituiau livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate de o persoană impozabilă acţionând ca atare şi o activitate economică.
4. În egală măsură, Curtea de Justiţie a reţinut că dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată plătită în amonte de către o persoană impozabilă pentru anumite tranzacţii nu poate fi afectat de faptul că în lanţul livrărilor sau prestărilor din care fac parte aceste tranzacţii există o tranzacţie anterioară sau ulterioară viciată de o fraudă în materie de TVA, despre care persoana impozabilă nu ştia sau nu avea posibilitatea să ştie.
5. Câteva luni mai târziu, aceeaşi Cameră a Treia din cadrul Curţii de Justiţie a Uniunii Europene a tratat două afaceri reunite circumscrise problematicii fraudei de tip carusel în materie de TVA, anume afacerile *Axel Kittel* şi *Recolta Recycling*[[33]](#footnote-33). În cele două afaceri belgiene, cu elemente similare afacerii *Optigen*, Curtea şi-a reiterat principiile expuse cu 6 luni mai devreme. Mai mult, încercând să ofere instanţei naţionale toate elementele utile pentru o aplicare corectă a dreptului european, instanţa de la Luxemburg a subliniat faptul că împrejurarea dacă TVA-ul datorat pentru vânzări anterioare sau ulterioare ale bunurilor în discuţie a fost sau nu plătit Trezoreriei este irelevantă pentru dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA (cu trimite la hotărârea Curţii în afacerea C-395/02, *Transport Service*). Dezvoltând concluziile sale din afacerea anterioară, Curtea a ajuns la concluzia că se poate refuza exercitarea dreptului de deducere al TVA doar dacă se stabileşte, pe baza unor factori obiectivi, că persoana impozabilă ştia sau ar fi trebuit să ştie că, prin achiziţiile sale, participă la o tranzacţie în legătură cu evitarea fraduloasă a TVA-ului.
6. Jurisprudenţa de tip *Optigen* şi *Axel Kittel* edifică practic o aşa-numită *teorie a părţii inocente.* În sistemul comun de TVA, dreptul de deducere al TVA-ului funcţionează automat şi trebuie respectat, în primul rând din nevoie de a asigura neutralitatea fiscală. Prin urmare, orice parte inocentă, care nu cunoaşte ce s-a întâmplat în amonte sau în aval în lanţul livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, este prezumată ca fiind un contribuabil onest, care are dreptul să deducă TVA-ul plătit pentru propriile achiziţii. *Per a contrario*, în toate situaţiile în care contribuabilul însuşi săvârşeşte o fraudă în materie de TVA sau se stabileşte, pe baza unor elemente obiective, că această persoană impozabilă ştia sau ar fi trebuit să ştie că, prin achiziţiile sale, participă la o tranzacţie în legătură cu evitarea frauduloasă aTVA-ului, exerciţiul dreptului de deducere al TVA-ului poate fi refuzat sau limitat.
7. Un an mai târziu, Curtea a abordat problematica părţii inocente şi în afacerea *Teleos şi alţii*[[34]](#footnote-34). Curtea de Justiţie a decis că art. 28c secţiunea A lit. (a) primul paragraf din Directiva a şasea trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună‑credință și a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la frauda fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă.
8. Lectura considerentelor hotărârii pronunţate în afacerea *Teleos şi alţii* oferă şi mai multe elemente de reflecţie pentru situaţiile de acest tip. Vom reţine şi noi câteva dintre ele, apreciind că ele sunt cu totul aplicabile, *mutatis mutandis*, atunci când vine vorba de tranzacţiile analizate de autorităţile fiscale din România:

* Circumstanțele că furnizorul a acționat cu bună‑credință, că a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere și că participarea sa la o fraudă este exclusă constituie elemente importante pentru a determina posibilitatea de a obliga acest furnizor să achite TVA‑ul *a posteriori*. În schimb, odată ce furnizorul și‑a îndeplinit obligațiile referitoare la dovada unei livrări intracomunitare, atât timp cât obligația contractuală de a expedia sau de a transporta bunurile în afara statului membru de livrare nu a fost îndeplinită de către persoana care achiziționează bunurile, aceasta din urmă este cea care ar trebui să fie obligată la plata TVA‑ului în acest stat membru (par. 66-67 din hotărâre).
* În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, Curtea a amintit faptul că acest principiu nu permite, printre altele, ca prestații asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu celelalte, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA‑ului (a se vedea afacerea C-240/05, *Eurodental*, par. 46). Or, dacă furnizorii în cauză în acțiunea principală ar fi obligați să achite ei înșiși TVA‑ul *a posteriori*, principiul menționat nu ar fi respectat, întrucât furnizorii care efectuează operațiunile pe teritoriul țării nu sunt niciodată grevați de taxa aferentă ieșirilor, dat fiind că este vorba despre un impozit indirect la consum. Prin urmare, persoanele impozabile care efectuează o operațiune intracomunitară, în condiții precum cele din acțiunea principală, ar fi într‑o poziție mai puțin avantajoasă decât cea a persoanelor impozabile care efectuează o operațiune internă (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește dreptul la deducere, *Eurodental*, citată anterior, par. 47).

1. **Extinderea spre Est a Uniunii Europene. Noi provocări generate de noi afaceri**
2. Cel puţin la nivel de principiu, hotărârile instanţei europene păreau să clarifice două lucruri: pe de-o parte, în cazul aranjamentelor fiscale pur artificiale, destinate să confere contribuabililor un avantaj fiscal pe care altfel nu l-ar fi obţinut în materia taxei pe valoarea adăugată, deşi există o „activitate economică”, dreptul de deducere al TVA-ului poate fi refuzat contribuabililor fraudulenţi; pe de altă parte însă, în cazul contribuabililor inocenţi, dreptul de deducere al TVA-ului nu poate fi refuzat, indiferent de operaţiunile (frauduloase) desfăşurate în amonte sau în aval, dacă nu se probează participarea efectivă a contribuabilului la o fraudă în materie de TVA sau faptul că el ar fi trebuit să cunoască existenţa unei asemenea fraude. Trebuie menţionat, totuşi, că aceste afaceri priveau afaceri fiscale din Europa de Vest.
3. Pe măsura extinderii Uniunii Europene spre est, fie apariţia unor afaceri originale, fie ezitarea instanţelor fiscale din noile state membre în aplicarea unei jurisprudenţe clare a Curţii de Justiţie a Uniunii Europene au determinat o avalanşă de întrebări preliminare transmise instanţelor naţionale. În realitate însă, în fiecare dintre noile state membre, problemele de interpretare a legislaţiei europene au fost generate de o puternică antinomie între contribuabilii obligaţi să colecteze TVA în numele administraţiilor fiscale şi administraţiile fiscale presate să crească gradul de colectare a celui mai important impozit indirect. În multe cazuri, întrebările transmise Curţii sunt rezultatul unor proceduri judiciare angajate de contribuabilii consideraţi victime colaterale. Tocmai de aceea, aceste afaceri trebuie trecute în revistă. Facem dintru început precizarea că, spre deosebire de jurisprudenţa mai veche, jurisprudenţa est-europeană priveşte de regulă aplicarea Directivei 2006/112/CE.

**Afacerea *Pannon Gép Centrum*. Drept de deducere a taxei achitate în amonte. Reglementare națională care sancționează un detaliu eronat pe factură cu pierderea dreptului de deducere**

1. Într-o primă afacere, referitoare la exigenţele de facturare, *Pannon Gép Centrum,* Curtea de Justiţie a Uniunii Europene a decis că art. 167, art. 178 lit. a), art. 220 pct. 1 şi art. 226 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naţionale în temeiul căreia autorităţile naţionale refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care trebuie să o plătească valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i‑au fost prestate, pentru motivele că factura iniţială, aflată în posesia sa la momentul deducerii, cuprindea o dată greşită de finalizare a prestării de servicii şi că nu exista o numerotare continuă a facturii corectate ulterior şi a notei de credit care anula factura iniţială, în cazul în care condiţiile de fond ale deducerii sunt îndeplinite, iar, înainte de adoptarea deciziei de autoritatea în cauză, persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factură corectată, în care se preciza data exactă la care s‑a încheiat prestarea de servicii respectivă, chiar dacă nu există o numerotare continuă a acestei facturi şi a notei de credit care anula factura iniţială[[35]](#footnote-35). În fapt, soluţia nu este altceva decât o aplicaţie a principiului prevalenţei fondului asupra formei, într-o afacere maghiară marcată de formalismul excesiv al inspectorilor fiscali din ţara vecină.

**Afacerea *Dankowski.* Dreptul de deducere a TVA‑ului achitat în amonte. Servicii prestate. Persoană impozabilă neînscrisă în registrul TVA‑ului. Mențiuni obligatorii pe factură în scopuri de TVA. Reglementare fiscală națională. Excluderea de la dreptul de deducere în temeiul art. 17 alin. (6) din Directiva a şasea**

1. Domnul Dankowski, reclamant în acțiunea principală, deținea întreprinderea Dan‑Trak. Între anii 2004 și 2006, domnul Płacek, directorul întreprinderii Artem‑Studio, i‑a furnizat un anumit număr de servicii comerciale taxabile. Cu toate acestea, domnul Płacek nici nu și‑a îndeplinit obligația de a se înscrie în registrul taxei pe bunuri și servicii, nici nu a plătit TVA‑ul, deși a emis facturi care atestă serviciile furnizate și care menționează taxa datorată.  Prin decizia din 23 martie 2007, Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, fără a contesta prestarea serviciilor în discuție, i‑a refuzat domnului Dankowski dreptul de deducere a TVA‑ului achitat în amonte, care figurează pe facturile întocmite de domnul Płacek. În motivarea acestei decizii, s‑a arătat că emitentul facturilor în litigiu nu fusese înregistrat ca persoană plătitoare de TVA și că, din cauza neexecutării obligației de înregistrare impuse de dispozițiile naționale aplicabile, facturile întocmite de acest operator nu dădeau dreptul de deducere a TVA‑ului achitat în amonte. În aceste condiții, domnul Dankowski a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi) (Tribunalul administrativ din Łódź). În susținerea acțiunii sale, domnul Dankowski a arătat, printre altele, că înregistrarea unui operator ca persoană plătitoare de TVA nu este decât un act tehnic care nu ar putea să aibă influență asupra dreptului de deducere a taxei plătite în amonte.
2. S-a statuat în cauză că art. 18 alin. (1) lit. a) şi art. 22 alin. (3) lit. b) din a şasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată achitată pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când facturile referitoare la acestea conţin toate informaţiile impuse de respectivul art. 22 alin. (3) lit. b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menţionate şi a naturii serviciilor furnizate. Art. 17 alin. (6) din a şasea Directivă 77/388 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naţionale care exclude dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată plătite de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată[[36]](#footnote-36).
3. Cu alte cuvinte, în cauză, Curtea a accentuat ideea potrivit căreia persoana impozabilă nu poate fi sancţionată pentru comportamentul culpabil al partenerului comercial (în cauză, prestatorul serviciilor taxabile, deşi a colectat TVA, nu s-a înregistrat în scopuri de TVA şi nu a plătit la buget TVA-ul colectat de la comerciantul inocent). Explicând cum anume se partajează sarcinile în cauză, instanţa europeană a explicat că din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA‑ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept. Aceeași este situația art. 22 alin. (8) din Directiva a şasea, în temeiul căruia statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea corectă a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale. Astfel, deși această dispoziție permite statelor membre să adopte anumite măsuri, acestea nu trebuie, totuși, să depășească ceea ce este necesar în acest scop și, prin urmare, nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA‑ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA (a se vedea afacerile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 şi C-47/96, *Molenheide și alții*, par. 47; afacerile conexate de la C‑110/98 la C‑147/98, *Gabalfrisa și alții*, par. 52; afacerile C-95/07 şi C-96/07, *Ecotrade*, par. 65 și 66).

**Afacerea *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn*. Deducerea taxei aferente intrărilor achitate pentru operațiuni efectuate în vederea realizării unui proiect de activitate economică. Achiziționarea unui teren de către asociații unei societăți. Facturi emise înainte de înregistrarea societății care solicită deducerea**

1. Într-o altă afacere poloneză, Curtea de Justiţie a decis că art. 9, art. 168 şi art. 169 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naţionale care nu permite nici asociaţilor unei societăţi, nici acesteia din urmă să valorifice un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor achitate pentru cheltuieli de investiţii efectuate de aceşti asociaţi înainte de constituirea şi de înregistrarea respectivei societăţi în scopul activităţii economice a acesteia. De asemenea, s-a reţinut că art. 168 şi art. 178 lit. a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naţionale în temeiul căreia, în împrejurări precum cele din cauza principală, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor achitată nu poate fi dedusă de o societate atunci când factura, emisă înainte de înregistrarea şi de identificarea societăţii menţionate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, a fost emisă în numele viitorilor asociaţi ai acesteia din urmă[[37]](#footnote-37).
2. Reţinem faptul că, potrivit jurisprudenţei Curţii, nu este permis statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA‑ului de respectarea condițiilor privind conținutul facturilor, care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile Directivei 2006/112/CE. Astfel cum reiese din art. 273 din această directivă, statele membre pot impune obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA‑ului și pentru a preveni evaziunea, însă această opțiune nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite de directiva menționată (a se vedea *Pannon Gép Centrum*, par. 40). Pe de-o parte, deși este adevărat că persoanele impozabile au în temeiul art. 213 din Directiva 2006/112 obligația de a declara când încep, își modifică sau încetează activitățile, statelor membre nu li se permite în niciun caz, în ipoteza neprezentării unei declarații, să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept (a se vedea *Nidera Handelscompagnie*, par. 48). Pe de altă parte, deși o factură are cu siguranță o funcție importantă de documentare ca urmare a faptului că poate conține informații verificabile, există împrejurări în care datele pot fi dovedite în mod valabil prin alte mijloace decât printr‑o factură și în care cerința de a dispune de o factură pe deplin conformă dispozițiilor Directivei 2006/112/CE ar fi de natură să repună în discuție dreptul de deducere al unei persoane impozabile (afacerea C-90/02, *Bockemühl*, par. 51 și 52).

**Afacerile conexate *Mahagében* şi *Péter Dávid*. Drept de deducere. Condiții de exercitare. Art. 273 din Directiva 2006/112/CE. Măsuri naționale pentru lupta împotriva fraudei. Practică a autorităților fiscale naționale. Refuzul dreptului de deducere în cazul unui comportament nelegal al emitentului facturii aferente bunurilor sau serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept. Sarcina probei. Obligația persoanei impozabile de a se asigura cu privire la comportamentul legal al emitentului acestei facturi și de a‑l dovedi**

1. În două afaceri maghiare complicate, s-au pus mai multe probleme legate de compatibilitatea măsurilor naţionale cu dreptul european. Astfel, în prima afacere, se reţine că la 1 iunie 2007, Mahagében a încheiat cu Rómahegy‑Kert kft („RK”) un contract pentru livrarea de bușteni de salcâm în stare brută între 1 iunie 2007 și 31 decembrie 2007. În această perioadă, RK a emis șaisprezece facturi pe numele Mahagében pentru livrarea a diferite cantități de bușteni. În șase dintre aceste facturi figura numărul bonului de livrare atașat ca anexă la acestea. RK a menționat toate facturile în declarația sa fiscală, afirmând că livrările au fost efectuate și a plătit TVA‑ul după livrare. Și Mahagében a inclus aceste facturi în declarația fiscală și a exercitat dreptul de deducere. Cantitățile de bușteni de salcâm cumpărate de la RK au figurat în stocurile Mahagében și au fost revândute de aceasta unor diferite întreprinderi. În cadrul unui control cu privire la achizițiile și la livrările efectuate de RK, administrația fiscală a ajuns la concluzia că societatea menționată nu dispunea de stocuri de bușteni de salcâm, iar cantitatea de bușteni de salcâm achiziționată în cursul anului 2007 nu era suficientă pentru efectuarea livrărilor facturate pe numele Mahagében. În pofida faptului că, în timpul controlului, ambele părți contractante au declarat că nu au păstrat bonurile de livrare, ulterior Mahagében a prezentat administrației fiscale copia a 22 de bonuri de livrare ca dovadă a caracterului real al operațiunilor în cauză. Prin decizia din 1 iunie 2010, administrația fiscală a constatat existența unei datorii fiscale în sarcina Mahagében și, în plus, i‑a aplicat o amendă și penalități de întârziere, considerând că Mahagében nu avea dreptul la deducerea aferentă facturilor emise de RK menționate. Astfel, având în vedere rezultatul controlului efectuat la aceasta, facturile respective nu ar putea fi considerate autentice. Reclamația Mahagében împotriva deciziei din 1 iunie 2010 a fost respinsă de pârâta din acțiunea principală. Această respingere era, printre altele, întemeiată pe constatarea că RK, în calitate de emitent al facturilor în cauză, nu a putut să prezinte niciun document care să justifice tranzacțiile corespunzătoare, precum bonuri de livrare, că nu putea să dispună de cantitatea de bunuri menționată în aceste facturi și că nu dispunea nici de un camion adecvat pentru livrarea acestor bunuri, nici de documente justificative referitoare la prețul plătit pentru transportul acestora. În plus, Mahagében nu ar fi luat măsurile de precauție necesare în sensul art. 44 alin. (5) din Legea privind TVA‑ul, întrucât aceasta nu verificase, printre altele, dacă RK era persoană impozabilă existentă și dacă aceasta dispunea de bunurile pe care Mahagében dorea să le achiziționeze. Mahagében a formulat o acțiune în justiție în fața Baranya Megyei Bíróság (Tribunalul Districtual din Baranya) cu scopul de a obține anularea datoriei fiscale constatate împotriva sa, precum și a amenzii și a penalităților de întârziere. Aceasta susține, printre altele, că a luat toate măsurile de precauție necesare la momentul încheierii contractului cu RK. Influența sa asupra tranzacției ar fi fost limitată la a se asigura că societatea prestatoare era înregistrată, dispunea de un număr de identificare fiscală și avea capacitatea de a îndeplini tranzacția în cauză. În plus, aceasta s‑ar fi asigurat de calitatea și de cantitatea mărfurilor la momentul recepției acestora la sediul său, care era locul de executare a livrării potrivit contractului menționat.
2. În cea de-a doua afacere, domnul Dávid se angajase, în temeiul unui contract de întreprindere, să efectueze diferite lucrări de construcție. După executarea acestui contract în luna mai 2006, mandatarul comitentului a emis certificatul de finalizare a lucrărilor, în care se indicau 1.992 de ore lucrate, pe baza fișelor de prezență, care menționau, printre altele, orarul și locul efectuării lucrărilor, numele, data nașterii și semnătura lucrătorilor, precum și numele și ștampila domnului Dávid. În cursul unui control fiscal privind această operațiune, domnul Dávid a declarat că nu avea angajați și că a realizat lucrarea prin intermediul unui subcontractant, domnul Máté. Acesta nu a putut face nicio declarație cu privire la identitatea lucrătorilor angajați de acest subcontractant. Prețul stipulat în contractul dintre domnul Dávid și domnul Máté a fost plătit pe baza certificatului de finalizare a lucrărilor. Controalele fiscale au revelat că nici domnul Máté nu dispunea de lucrători și de mijloacele necesare pentru a efectua lucrările pe care le facturase și că facturile emise de el reproduceau numai facturile emise de un alt subcontractant. Acesta din urmă, care era socrul domnului Máté, nu a folosit muncitori declarați în perioada în cauză și nu a prezentat o declarație de impunere pentru exercițiul fiscal în cauză. În lumina tuturor acestor elemente, administrația fiscală a constatat că facturile emise de ultimul subcontractant nu puteau atesta corespunzător cerințelor legale caracterul real al operațiunii economice care apărea în acestea și că domnul Máté nu realiza nicio activitate efectivă de subcontractant. Chiar dacă controalele efectuate nu au pus în discuție faptul că lucrările au fost efectuate în realitate și nici faptul că au fost efectuate de muncitorii care figurează în fișele de prezență, nu ar fi posibil să se cunoască, corespunzător cerințelor legale, ce întreprindere efectuase lucrările și nici ce întreprindere angajase lucrătorii menționați. În aceste condiții, facturile primite de domnul Dávid nu ar reflecta o operațiune economică reală și, prin urmare, ar fi fictive. În plus, domnul Dávid nu ar fi luat măsurile de precauție necesare în sensul articolului 44 alineatul 5 din Legea privind TVA‑ul.
3. În al doilea rând, domnul Dávid se angajase, în cursul anului 2006, față de o societate să efectueze anumite lucrări pe care le‑a efectuat recurgând la un alt subcontractant. Cu toate acestea, la momentul controlului fiscal, acesta din urmă se afla deja în lichidare. Nu era posibilă contactarea fostului reprezentant, iar acesta nu predase niciun document administratorului judiciar. În opinia autorității fiscale, nimic nu dovedea că prețul și părțile menționate în factura emisă de acest subcontractant corespundeau realității. În plus, domnul Dávid nu ar fi luat măsurile de precauție necesare impuse de legea menționată, neasigurându‑se că subcontractantul respectiv dispunea de mijloacele necesare pentru efectuarea lucrărilor în cauză. În aceste condiții, autoritatea fiscală a refuzat dreptul de deducere care rezulta din cele două operațiuni în cauză, a constatat o datorie fiscală a domnului Dávid pentru TVA și i‑a aplicat o amendă, precum și penalități de întârziere. Domnul Dávid a formulat o acțiune în fața Jász‑Nagykun‑Szolnok Megyei Bíróság (Tribunalul Districtual din Jász‑Nagykun‑Szolnok) împotriva deciziei adoptate de autoritatea fiscală, susținând, printre altele, că luase măsurile de precauție necesare. Astfel, acesta s‑ar fi asigurat că operațiunea economică a fost efectuată în realitate și ar fi verificat calitatea de persoană impozabilă a emitentului facturii. El nu poate fi considerat răspunzător de nicio neîndeplinire de către subcontractant a obligațiilor fiscale ale acestuia.
4. Curtea de Justiţie a decis că art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pct. 1 şi art. 226 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naţionale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i‑au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârşit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă ştia sau ar fi trebuit să ştie că operaţiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într‑o fraudă săvârşită de emitentul menţionat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanţul de prestaţii. De asemenea, art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) şi art. 273 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naţionale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s‑a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză şi era în măsură să le livreze şi că a îndeplinit obligaţiile privind declararea şi plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus faţă de factura menţionată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menţionate sunt întrunite, deşi condiţiile de fond şi de formă prevăzute de Directiva 2006/112/CE pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenţei unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menţionat[[38]](#footnote-38).
5. În considerentele hotărârii sale, Curtea a reţinut *expressis verbis* faptul că nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112/CE, 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 frauda privind TVA‑ul. Astfel, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice (a se vedea şi: afacerea C-384/04, *Federation of Technological Industries și alții*, par. 32; afacerea C-271/06, *Netto Supermarkt*, par. 23).
6. La par. 61-65 din aceeaşi hotărâre, înalta instanţă a Uniunii Europene reţine că administrația fiscală 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. Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA‑ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude. Potrivit jurisprudenței Curții, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente (a se vedea afacerea C-132/06, *Comisia c. Italia*, par. 37 şi afacerea C-188/09, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, par. 21). În acest scop, Directiva 2006/112/CE impune, în special, la art. 242, obligația fiecărei persoane impozabile de a ține o contabilitate suficient de detaliată în scopul de a permite aplicarea TVA și controlarea aplicării TVA‑ului de către autoritățile fiscale. Pentru a facilita exercitarea acestei sarcini, art. 245 și 249 din această directivă prevăd dreptul autorităților competente de a avea acces la facturile pe care persoana impozabilă este obligată să le stocheze potrivit art. 244 din directiva menționată. În consecință, prin impunerea, din cauza riscului unui refuz al dreptului de deducere, în sarcina persoanelor impozabile a măsurilor enumerate în această hotărâre, administrația fiscală ar transfera persoanelor impozabile, contrar dispozițiilor menționate, propriile atribuții de control.

**Afacerea *Bonik*. Drept de deducere. Refuz. Dovezi privind efectuarea livrărilor intracomunitare**

1. Potrivit Curţii de Justiţie, art. 2, art. 9, art. 14, art. 62, art. 63, art. 167, art. 168 şi art. 178 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că se opun posibilităţii de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ţinând seama de fraude sau de nereguli săvârşite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă ştia sau ar fi trebuit să ştie că operaţiunea 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 lanţul de livrări, aspect a cărui verificare cade în sarcina instanţei de trimitere[[39]](#footnote-39).
2. În cauza *Bonik*, în urma unui control, autoritățile fiscale bulgare au constatat că nu existau dovezi privind efectuarea livrărilor intracomunitare de grâu și de floarea‑soarelui declarate de societatea Bonik ca fiind efectuate către societatea de drept românesc Agrisco SRL și că, ținând cont că toate cantitățile de grâu și de floarea‑soarelui înscrise pe facturile emise de Bonik erau, conform contabilității acestei societăți, ieșite din stocul acesteia și nu existau la momentul efectuării controlului amintit, aceste cantități făcuseră obiectul unor livrări impozabile pe teritoriul bulgar. Pe de altă parte, autoritățile fiscale au efectuat verificări în legătură cu achizițiile de grâu declarate de Bonik ca fiind efectuate de la Favorit stroy Varna EOOD („Favorit stroy”) și de la Agro treyd BG Varna EOOD („Agro treyd”), pentru care TVA‑ul a fost dedus. Bonik era în posesia facturilor emise de Favorit stroy, precum și de Agro treyd și acestea corespundeau respectivelor achiziții. Cu toate acestea, pentru a se asigura că respectivele achiziții au fost reale, autoritățile fiscale bulgare au efectuat verificări suplimentare la furnizorii societății Bonik, respectiv la Favorit stroy și la Agro treyd, precum și la furnizorii acestora din urmă, respectiv la Lyusi treyd EOOD, la Eksim plyus EOOD și la Riva agro stil EOOD. Întrucât aceste verificări nu au permis să se stabilească dacă Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD și Riva agro stil EOOD au livrat în mod real mărfuri societăților Favorit stroy și Agro treyd, autoritățile fiscale bulgare au dedus de aici că aceste din urmă societăți nu dispuneau de cantitățile de mărfuri necesare pentru a efectua livrări destinate Bonik și au constatat inexistența unor livrări efective între societățile menționate și Bonik. În consecință, autoritățile fiscale amintite, prin decizia de impunere rectificativă din 10 martie 2010, au refuzat să acorde societății Bonik dreptul de a deduce, sub forma unui credit fiscal, TVA‑ul aferent livrărilor de grâu efectuate de furnizorii săi, Favorit stroy și Agro treyd.
3. Împotriva acestei decizii de impunere, Bonik a formulat o cale de atac administrativă la Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, care, printr‑o decizie din 21 iunie 2010, a confirmat respectiva decizie de impunere. Bonik a introdus o acțiune la instanța de trimitere împotriva aceleiași decizii de impunere. În decizia de trimitere, această instanță arată că autoritățile fiscale bulgare nu contestă că Bonik a efectuat livrări subsecvente de mărfuri de același tip și în aceeași cantitate și nici nu afirmă că această societate a achiziționat aceste mărfuri de la alți furnizori decât Favorit stroy și Agro treyd. Pe de altă parte, instanța adaugă că există dovezi care demonstrează efectuarea unor livrări directe și că lipsa dovezilor privind livrările precedente nu poate conduce la concluzia că aceste livrări directe nu au fost efectuate. În această privință, instanța de trimitere precizează că reglementarea națională nu condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA‑ului, sub forma unui credit fiscal, de dovada originii mărfii. În opinia acestei instanțe, administrația fiscală, prin practica sa, și unele instanțe bulgare consideră necesară dovada privind livrările efective anterioare pentru a conferi persoanei impozabile dreptul de deducere a TVA‑ului.
4. Curtea de Justiţie nu a achiesat la poziţia autorităţilor fiscale naţionale. Reluând o formulă utilizată anterior în afacerile *Optigen* şi *Axel Kittel*, instanţa europeană a statuat că problema dacă TVA‑ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA‑ul achitat în amonte. Astfel, TVA‑ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului. S-a fixat de asemenea şi sarcina probei în materie fiscală, pe un dublu palier:

* Întrucât refuzarea 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 știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într‑o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări.
* Subsecvent, este rolul instanţelor naţionale să verifice dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (par. 43-44).

**Afacerea *Gábor Tóth*. Noțiunea «persoană impozabilă». Drept de deducere. Refuz. Principiul neutralității fiscale. Emitent al facturii radiat din registrul întreprinzătorilor individuali. Emitent al facturii care nu și‑a îndeplinit obligația de a‑și declara angajații la administrația fiscală. Obligația persoanei impozabile de a se asigura cu privire la comportamentul legal al emitentului acestei facturi în raport cu administrația financiară**

1. Într-o nouă afacere maghiară cu multiple probleme de interpretare a legislaţiei europene s-a reţinut că în anul 2007 domnul Tóth a efectuat lucrări de construcții pentru anumite persoane impozabile, recurgând, în parte, la subcontractanți, printre alții la întreprinzătorul individual L. Contractele încheiate între acesta din urmă și domnul Tóth prevedeau obligația subcontractantului de a ține un registru de șantier și de a întocmi un certificat de executare a lucrărilor. Potrivit registrelor de șantier, domnul L. avea opt până la paisprezece persoane angajate pe șantier. Certificarea lucrărilor avea loc la momentul predării acestora de către domnul Tóth clienților săi. Domnul L. a emis, pentru lucrările în cauză, 20 de facturi pe care domnul Tóth le‑a acceptat și le‑a înregistrat în contabilitatea sa și în declarațiile sale fiscale. Domnul Tóth susține că achita facturile în lichid. Domnul L. nu și‑a mai achitat obligațiile fiscale începând cu anul 2003. Acesta nici nu își declarase angajații la administrația fiscală, nici ca angajați permanenți, nici ca angajați temporari. Prin decizia definitivă din 20 iunie 2007, autoritatea municipală competentă a retras domnului L. autorizația de întreprinzător individual al cărei titular era. Administrația fiscală a constatat în sarcina domnului Tóth o diferență de TVA în cuantum de 5 600 000 HUF pentru anul 2007, pentru motivul că taxa cuprinsă în facturile emise de domnul L. nu se putea deduce, având în vedere că, din 20 iunie 2007, acesta nu mai putea fi considerat o persoană impozabilă și, prin urmare, nu putea, după această dată, să mai emită facturi valide. În plus, o parte dintre facturile emise de domnul L. ar avea o dată anterioară celei a cumpărării facturierului din care acestea fuseseră tăiate, și anume 7 septembrie 2007. În sfârșit, domnul Tóth nu s‑ar fi informat cu privire la calitatea în temeiul căreia persoanele care au executat lucrările erau prezente pe șantier.
2. În urma reclamației domnului Tóth împotriva acestei decizii, aceasta a fost confirmată printr‑o decizie din 8 ianuarie 2010 de pârâta din acțiunea principală. Aceasta din urmă a considerat printre altele că, la momentul emiterii a 16 dintre cele 20 de facturi în cauză, domnul L. nu mai avea calitatea de persoană impozabilă și, prin urmare, nu mai avea dreptul de a repercuta taxa. Faptul că, în cursul anului în cauză, numărul său de identificare fiscală nu fusese încă radiat din registrul administrației fiscale ar fi lipsit de pertinență în această privință. Nógrád megyei bíróság (Tribunalul Districtual din Nógrád) a respins acțiunea formulată de domnul Tóth împotriva deciziei pârâtei din acțiunea principală printr‑o decizie din 9 iunie 2010. Această respingere era întemeiată pe faptul că, la 20 iunie 2007, domnul L. a pierdut calitatea de persoană impozabilă și că, pentru acest motiv, acesta nu mai avea dreptul a repercuta TVA‑ul. În ceea ce privește facturile emise de domnul L. anterior acestei date, această instanță a constatat că acesta din urmă nu dispunea de lucrători cu titlu permanent sau temporar, astfel încât nu s‑a făcut dovada că el este acela care a executat lucrările în cauză. În plus, domnul Tóth nu a verificat dacă serviciul indicat în factură fusese furnizat realmente de către cel care a emis factura, nici dacă persoanele care efectuau lucrările pe șantier erau angajați cu titlu permanent sau cu titlu temporar ai domnului L. Domnul Tóth a formulat un recurs împotriva deciziei menționate de respingere a Nógrád megyei bíróság la instanța de trimitere. Aceasta se îndoiește, pe de o parte, că dreptul de deducere poate fi limitat din cauza faptului că emitentul facturii fusese radiat din registrul întreprinzătorilor. Pe de altă parte, această instanță se întreabă dacă este posibil să se considere că domnul Tóth știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într‑o fraudă privind TVA‑ul în sensul par. 59 din Hotărârea din 6 iulie 2006, *Kittel* și *Recolta Recycling* (afacerea C‑439/04 și C‑440/04), dat fiind că nu a fost preocupat să afle dacă persoanele care executau munca se aflau într‑un raport juridic cu emitentul facturii.
3. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene a statuat că Directiva 2006/112/CE şi principiul neutralităţii fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i‑au fost furnizate numai pentru motivul că autorizaţia de întreprinzător individual a emitentului facturii i‑a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă, atunci când aceasta din urmă cuprinde toate informaţiile impuse la art. 226 din această directivă, în special pe cele necesare identificării persoanei care a întocmit factura respectivă şi a naturii serviciilor prestate. De asemenea, Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că se opune ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i‑au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucrătorii pe care îi folosea, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă ştia sau trebuia să ştie că operaţiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într‑o fraudă săvârşită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanţul de prestaţii. În continuare, s-a reţinut că Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că faptul că persoana impozabilă nu a verificat dacă există un raport juridic între lucrătorii folosiţi pe şantier şi emitentul facturii sau dacă emitentul facturii a declarat aceşti lucrători nu constituie o circumstanţă obiectivă de natură să permită să se concluzioneze că destinatarul facturii ştia sau trebuia să ştie că lua parte la o operaţiune implicată într‑o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, în cazul în care acest destinatar nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenţei unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menţionat. În consecinţă, dreptul de deducere nu poate fi refuzat din cauza faptului menţionat, atât timp cât condiţiile de fond şi de formă prevăzute de directiva menţionată pentru exercitarea acestui drept sunt întrunite. Atunci când autoritatea fiscală furnizează indicii concrete privind existenţa unei fraude, Directiva 2006/112 şi principiul neutralităţii fiscale nu se opun ca instanţa naţională să verifice, în temeiul unei examinări globale a tuturor circumstanţelor speţei, dacă emitentul facturii a efectuat el însuşi operaţiunea în cauză. Cu toate acestea, într‑o situaţie precum cea din acţiunea principală, dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când autoritatea fiscală dovedeşte, având în vedere elemente obiective, că destinatarul facturii ştia sau ar fi trebuit să ştie că operaţiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într‑o fraudă săvârşită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanţul de prestaţii[[40]](#footnote-40).

**Afacerea *Forvards*. Drept de deducere. Refuz. Factură emisă de o societate considerată fictivă**

1. Într-o afacere provenind din Letonia, s-a reţinut că în urma unui control fiscal finalizat prin decizia din 8 octombrie 2007, organul fiscal a stabilit că societatea Forvards nu putea beneficia de dreptul de deducere al TVA pentru livrările de piese de schimb şi alte produse destinate automobilelor efectuate de către societatea Ogma. Fiscul a contestat faptul că aceste livrări ar fi fost în mod real efectuate de către Ogma şi a valorizat explicaţiile furnizate de un decident al societăţii în cauză în sensul că societatea nu a avut relaţii juridice cu mai multe societăţi, printre care şi societatea Forvards. Cu titlu general, societăţii Forvards i s-a reproşat faptul că nu a făcut proba livrării efective, de către Ogma, a bunurilor litigioase şi chiar dacă ar fi achiziţionat într-adevăr bunurile respective, acestea nu proveneau de la Ogma.
2. În faţa instanţelor naţionale, Forvards a explicat că dreptul său de deducere nu putea fi limitat de împrejurări precum lipsa semnăturii unui membru din conducerea furnizorului sau propria obligaţie de a proba că bunurile au fost livrate direct de Ogma. Forvards a arătat că a verificat în Registrul TVA calitatea de persoană impozabilă a societăţii Ogma şi că declaraţia conducătorului Ogma în sensul că societatea nu a efectuat operaţiuni economice nu poate constitui un motiv pentru limitarea dreptului de deducere al TVA. De altfel, aşa cum a reţinut instanţa de trimitere, organele fiscale naţionale n-au contestat faptul că bunurile înscrise în facturi au fost recepţionate de către Forvards, ci au considerat că acestea nu proveneau de la furnizorul identificat prin factură.
3. Potrivit instanţei Uniunii Europene, art. 17 par. 2 lit. a) din a şasea Directivă 77/388/CEE trebuie interpretat în sensul că se opune ca destinatarului unei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA achitate în amonte, pe motiv că, ţinând cont de fraudele sau iregularităţile comise de emitentul acestei facturi, operaţiunea corespondentă este considerată ca nefiind efectiv realizată, fără să se stabilească, în lumina unor elemente obiective, şi fără a i se solicita destinatarului acestei facturi să facă verificări care nu‑i incumbă, că acest destinatar ştia sau ar fi trebuit să ştie că respectiva operaţiune era implicată într‑o fraudă privind TVA, aspect ce trebuie verificat de instanţa de trimitere[[41]](#footnote-41). Pentru a conchide astfel, Curtea a făcut trimiteri vaste la jurisprudenţa sa anterioară. Raportându-se la starea de fapt din cauză, Curtea de Justiţie a reamintit că dacă un bun nu este primit direct de la emitentul facturii acest lucru nu este în mod necesar consecinţa unei disimulări frauduloase a furnizorului real, putând avea alte raţiuni, cum ar fi două vânzări succesive ale aceloraşi bunuri, transportate direct la beneficiar printr-un singur transport efectiv. Oricum, sarcina probei faptului că operaţiunea facturată n-a fost realizată efectiv revine autorităţilor fiscale, în lumina unor elemente obiective şi fără a i se solicita destinatarului facturii să efectueze verificări care nu intră în competenţele sale.

**Afacerea *Hardimpex*. Principiul neutralităţii fiscale. Drept de deducere. Refuz. Operaţiuni suspecte. Fraude comise în amonte. Sarcina probei**

1. În afacerea *Hardimpex*, Curtea a decis că art. 168 lit. a) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că se opune ca autoritatea fiscală a unui stat membru să refuze unui contribuabil dreptul de a deduce din TVA datorată valoarea TVA achitate pentru bunurile care i‑au fost livrate, pe motiv că o operaţiune anterioară făcând parte dintr‑un lanţ de tranzacţii era afectată de o neregularitate referitoare la regulile privind TVA sau că i se poate reproşa contribuabilului că a omis să verifice provenienţa bunurilor menţionate în factura emisă de furnizorul său, fără a se stabili cu suficientă certitudine că acesta cunoştea sau ar fi trebuit să cunoască respectiva neregularitate[[42]](#footnote-42). Similar afacerii *Forvards*, în această cauză autorităţile maghiare au avut dubii că bunurile menţionate pe facturile emise de un partener comercial al societăţii Hardimpex, anume CT, ar fi fost introduse legal în Ungaria.

**Afacerea *Maks Pen*. Deducerea taxei achitate în amonte. Servicii prestate. Control. Furnizor care nu dispune de mijloacele necesare. Cerința prestării în mod efectiv a serviciului**

1. Într-o altă afacere[[43]](#footnote-43) provenită din Bulgaria, s-a reținut că Maks Pen este o societate de drept bulgar care are drept obiect de activitate comerțul cu ridicata de obiecte de birotică și de materiale de publicitate. Aceasta a făcut obiectul unui control fiscal pentru perioada de impunere cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 30 aprilie 2009, care a determinat administrația fiscală să își pună întrebări cu privire la temeinicia deducerii TVA‑ului operate cu privire la taxa menționată pe facturile a șapte dintre furnizorii acesteia. Pentru unii dintre furnizori înșiși sau pentru subcontractanții lor, informațiile care le‑au fost solicitate în cursul acestui control nu au permis stabilirea faptului că aceștia dispuneau de mijloacele necesare pentru a asigura prestarea serviciilor facturate. Considerând fie că realitatea executării operațiunilor de către unii subcontractanți nu era dovedită, fie că acestea nu fuseseră realizate de prestatorii menționați pe facturi, administrația fiscală a emis o decizie de rectificare care pune în discuție deductibilitatea TVA‑ului care figura în facturile acestor șapte întreprinderi. Maks Pen a contestat această decizie de rectificare în fața Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia, ulterior, în fața instanței de trimitere, invocând faptul că deținea facturi și documente contractuale corecte, că aceste facturi fuseseră plătite prin bancă, că erau înregistrate în documentele contabile ale furnizorilor, că aceștia declaraseră TVA‑ul aferent facturilor menționate, că făcuse astfel dovada realității prestării serviciilor în cauză și că, de altfel, nu se contesta că realizase ea însăși livrările subsecvente acestor prestații. Administrația fiscală a arătat că deținerea de facturi corecte nu era suficientă pentru a justifica dreptul de deducere, în condițiile în care în special documentele cu caracter privat prezentate în susținerea facturilor de furnizorii în cauză nu aveau o dată credibilă și nu aveau nicio forță probantă, iar subcontractanții nu declaraseră lucrătorii pe care îi folosiseră, nici prestările de servicii executate. În fața instanței de trimitere, administrația fiscală a prezentat elemente noi, pe de o parte, contestând validitatea semnăturilor reprezentanților a doi furnizori și, pe de altă parte, subliniind că unul dintre ei nu înregistrase în documentele sale contabile, nici în declarațiile sale fiscale facturile unuia dintre subcontractanții pe care i‑ar fi folosit. Deși administrația fiscală a recunoscut că serviciile facturate fuseseră furnizate către Maks Pen, acestea nu ar fi fost totuși furnizate de prestatorii care figurau în aceste facturi.
2. La par. 31 din hotărârea pronunțată, Curtea a reținut că numai împrejurarea că, în cauza principală, serviciul prestat societății Maks Pen nu ar fi fost prestat efectiv de furnizorul menționat pe facturi sau de subcontractantul acestuia, în special pentru că aceștia din urmă nu ar dispune de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, pentru că costurile pentru prestarea efectivă a serviciului nu ar fi fost înscrise în registrele lor contabile sau pentru că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s‑a dovedit inexactă, nu ar fi suficientă, prin ea însăși, să excludă dreptul de deducere de care s‑a prevalat Maks Pen. Astfel, deși *de plano* dreptul de deducere al TVA-ului poate fi refuzat în condițiile existenței unei fraude, există totuși o dublă condiție: faptele să constituie un comportament fraudulos; să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă.
3. În cauză, Curtea a considerat de asemenea ca fiind incompatibile cu Directiva 2006/112/CE normele naționale de contabilitate care prevedeau că serviciul se consideră prestat atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea veniturilor obținute din prestarea respectivă. Pentru a adopta o asemenea soluție, instanța europeană a reținut că este necesar să se constate că această normă ar avea drept efect de a face ca TVA‑ul să fie exigibil pentru o asemenea prestare numai din momentul în care costurile suportate de furnizor sau de subcontractantul său au fost înregistrate în contabilitatea acestor operatori. Or, potrivit art. 167 din Directiva 2006/112/CE, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă, iar potrivit art. 63 din această directivă, TVA‑ul devine exigibil atunci când sunt prestate serviciile. În consecință și sub rezerva situațiilor specifice prevăzute la art. 64 și 65 din directiva menționată, care nu sunt în discuție în cauza principală, momentul în care taxa devine exigibilă și, așadar, deductibilă pentru persoana impozabilă nu poate fi determinat, în general, prin îndeplinirea unor formalități precum înscrierea în contabilitatea furnizorilor a costurilor pe care le‑au suportat pentru prestarea serviciilor lor. De altfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul de servicii a anumitor cerințe de natură contabilă nu poate repune în discuție dreptul de deducere al destinatarului serviciilor prestate în ceea ce privește TVA‑ul achitat pentru acestea, atunci când facturile referitoare la serviciile prestate conțin toate informațiile impuse de art. 226 din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens afacerea C-324/11, *Tóth*, par. 32).

**Afacerea *PPUH*. Drept de deducere. Refuz. Vânzare efectuată de o entitate considerată inexistentă**

1. Vom reţine că o hotărâre de substanţă a fost pronunţată de Curtea de Justiţie a Uniunii Europene în a doua parte a anului 2015, în afacerea *PPUH*[[44]](#footnote-44). În fapt, în cursul anului 2004, PPUH Stehcemp a efectuat mai multe achiziții de motorină, pe care a utilizat‑o în cadrul activității sale economice. Facturile aferente acestor achiziții de carburant au fost emise de Finnet sp. z o.o. PPUH Stehcemp a procedat la deducerea TVA‑ului achitat pentru aceste achiziții de carburant. În urma unui control fiscal, administrația fiscală, prin decizia din 5 aprilie 2012, nu i‑a recunoscut dreptul de deducere a acestui TVA pentru motivul că facturile referitoare la achizițiile de carburant menționate fuseseră emise de un operator inexistent. Directorul Camerei Fiscale din Łódź a confirmat această decizie, prin decizia din 29 mai 2012, pentru motivul că Finnet trebuia să fie considerată, având în vedere criteriile prevăzute de Ordinul din 27 aprilie 2004, un operator inexistent care nu poate efectua livrări de bunuri. Constatarea referitoare la inexistența Finnet a fost întemeiată pe un ansamblu de elemente, printre care faptul că această societate nu era înregistrată în scopuri de TVA, nu depunea declarații fiscale și nu plătea taxe. În plus, societatea menționată nu și‑ar publica conturile anuale și nu ar dispune de o concesiune pentru vânzarea de combustibili lichizi. Imobilul desemnat drept sediul său social în registrul comerțului ar fi într‑o stare precară, făcând imposibilă orice activitate economică. În sfârșit, orice încercare de a intra în contact cu Finnet sau cu persoana înscrisă în registrul comerțului ca director al acesteia s‑ar fi dovedit infructuoasă. PPUH Stehcemp a formulat o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Tribunalul Administrativ Voievodal din Łódź) împotriva deciziei directorului camerei fiscale din Łódź din 29 mai 2012. Această acțiune a fost respinsă pentru motivele că Finnet era un operator inexistent la data operațiunilor în discuție în litigiul principal și că PPUH Stehcemp nu a dat dovadă de o diligență rezonabilă prin faptul că nu a verificat dacă aceste operațiuni erau implicate într‑o fraudă. PPUH Stehcemp a declarat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă), invocând încălcarea art. 86 alin. (1) și (2) pct. 1 lit. a) din Legea privind TVA‑ul coroborat cu art. 17 alin. (2) din Directiva a șasea. În susținerea recursului, PPUH Stehcemp arată că privarea unei persoane impozabile de bună‑credință de dreptul de deducere ar fi contrară principiului neutralității TVA‑ului. Or, ea ar fi primit de la Finnet documente privind înregistrarea din care reieșea că societatea respectivă era un operator care își desfășura activitatea în mod legal, și anume un extras din registrul comerțului, atribuirea unui număr de identificare fiscală și un certificat privind atribuirea unui număr de identificare statistică. Instanța de trimitere ridică problema importanței pe care jurisprudența Curții o acordă bunei‑credințe a persoanei impozabile în contextului dreptului de deducere a TVA‑ului (a se vedea, printre altele, hotărârea *Optigen și alții*, afacerile conexate C‑354/03, C‑355/03 și C‑484/03; hotărârea *Kittel și Recolta Recycling*, afacerile C‑439/04 și C‑440/04; hotărârea *Mahagében* și *Dávid*, afacerile C‑80/11 și C‑142/11; hotărârea *Tóth*, afacerea C‑324/11; ordonanța *Forvards V*, afacerea C‑563/11 și ordonanța *Jagiełło*, afacerea C‑33/13). Aceasta apreciază că buna‑credință a persoanei impozabile nu poate da naștere unui drept de deducere a TVA‑ului în cazul în care condițiile de fond ale acestui drept nu sunt îndeplinite. Printre altele, instanța de trimitere ridică problema dacă o achiziție de bunuri poate fi calificată drept livrare de bunuri atunci când facturile aferente acestei operațiuni menționează un operator inexistent și când este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor în cauză. Astfel, un operator inexistent nu ar putea nici să transfere dreptul de a dispune de mărfuri ca un proprietar, nici să primească plata. În aceste condiții, autoritățile fiscale nu ar dispune nici de o creanță fiscală exigibilă, astfel încât nu ar exista o taxă datorată. Având în vedere aceste considerații, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
   * 1. 1) Art. 2 pct. 1, art. 4 alin. (1) și (2), art. 5 alin. (1) și art. 10 alin. (1) și (2) din Directiva a șasea […] trebuie interpretate în sensul că o operațiune realizată în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care nici persoana impozabilă, nici autoritățile fiscale nu pot să stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, reprezintă o livrare de bunuri?
     2. 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, art. 17 alin. (2) lit. (a), art. 18 alin. (1) lit. (a) și art. 22 alin. (3) din Directiva a șasea trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care, în împrejurări precum cele din litigiul principal, interzic persoanei impozabile să deducă taxa întrucât factura a fost emisă de un operator care nu este adevăratul furnizor al bunurilor și nu sunt posibile stabilirea identității adevăratului furnizor și obligarea acestuia la plata taxei sau nu este posibilă identificarea persoanei obligate la plata taxei în temeiul art. 21 alin. (1) lit. (c) din Directiva a șasea ca urmare a faptului că a emis factura?
2. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene a decis că dispozițiile Directivei a șasea trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i‑au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într‑o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.
3. Vom observa că la par. 52 din hotărâre s-a reținut expres faptul că deși o persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia, administrația fiscală nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și‑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 (a se vedea în acest sens hotărârea *Mahagében* și *Dávid*, afacerile C‑80/11 și C‑142/11, par. 60-61; hotărârea *Stroy trans*, afacerea C‑642/11, par. 49; ordonanța *Jagiełło*, afacerea C‑33/13, par. 38 și 39).

**Afacerea *Signum Alfa Sped.* Drept de deducere. Refuz. Emitent al facturii considerat ca nefiind adevăratul furnizor al serviciilor facturate. Obligaţii de verificare în sarcina contribuabilului**

1. De dată mai recentă este ordonanţa Curţii de Justiţie a Uniunii Europene din 10 noiembrie 2016 în afacerea *Signum Alfa Sped Kft*[[45]](#footnote-45). În speţă, societăţii maghiare i s-a refuzat dreptul de deducere al TVA-ului pentru un număr de 19 facturi considerate ca provenind de la o societate “fantomă” (societate cu administrator de origine cameruneză, cu sediul într-o locuinţă privată, care ar fi prestat operaţiuni fictive întrucât nu avea resurse umane şi materiale necesare pentru a presta serviciile de transport identificate în cele 19 facturi). Cu trimitere la întreaga sa jurisprudenţă, menţionată mai sus, Curtea de Justiţie a reamintit faptul că administraţia fiscală nu poate solicită de manieră generală unei persoane impozabile pe de-o parte să verifice dacă emitentul facturii aferente serviciilor prestate dispune de resursele necesare pentru a presta aceste servicii şi dacă acesta îşi îndeplineşte obligaţiile de declarare şi de plată a TVA-ului, iar pe de altă parte să deţină alte documente de natură a demonstra că obligaţiile fiscale ale partenerului comercial au fost îndeplinite în amonte. Pe cale de consecință, s-a conchis că prevederile Directivei 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naţionale potrivit căreia administraţia fiscală refuză unui contribuabil dreptul de a deducere taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că nu pot fi considerate valabile facturile referitoare la aceste servicii din moment ce emitentul acestor facturi n-ar fi putut fi veritabilul furnizor al serviciilor în discuţie, fără a se stabili, în lumina unor elemente obiective şi fără a i se solicita contribuabilului să facă verificări care nu sunt în sarcina lui, că acest contribuabil ştia sau ar fi trebuit să ştie că respectivele servicii erau implicate într-o fraudă în materia taxei pe valoarea adăugată, ceea ce revine spre verificare instanţei de trimitere.

1. Pentru o prezentare sintetică a jurisprudenţei CJUE, a se vedea W. van der Corput, F. Annacondia (editori), *EU VAT Compass 2014/2015*, Ed. IBFD Publishers, Amsterdam, 2014, *passim*. [↑](#footnote-ref-1)
2. Pentru detalii asupra aplicabilităţii regulilor privind TVA în cazul tranzacţiilor ilegale, a se vedea   
   C.F. Costaş, comentariu la Hotărârea Curţii de Justiţie Europene din 29 iunie 1999, în cauza C‑158/98, *Cafeneaua Siberia*, în S. Deleanu, G. Fábián, C.F. Costaş, B. Ioniţă, *op. cit.*, pp. 338‑342. [↑](#footnote-ref-2)
3. CJUE, Ordonanţa din 7 iulie 2010, afacerea C‑381/09, *Gennaro Curia*, publicată în Culegere 2010, pp. I‑91. [↑](#footnote-ref-3)
4. În consecinţă, 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). [↑](#footnote-ref-4)
5. CJUE, hotărârea din 20 iunie 2013, afacerea C‑219/12, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* c. *Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz*, cu participarea *Thomas Fuchs*, nepublicată. [↑](#footnote-ref-5)
6. 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, *Floridienne & Berginvest*, ECLI:EU:C:2000:623. [↑](#footnote-ref-6)
7. CJUE, Ordonanţa din 12 iulie 2001, afacerea C‑102/00, *Welthgrove BV*, publicată în Culegere 2001, pp. I‑5679. [↑](#footnote-ref-7)
8. CJUE, hotărârea din 21 martie 2002, cauza C‑174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, ECLI:EU:C:2002:200. Această condiţie reiese şi din Normele metodologice corespunzătoare art. 268 NCF [pct. 3 alin. (2)], potrivit cărora condiţia referitoare la „plată” implică existenţa unei legături directe între operaţiune şi contrapartida obţinută. În jurisprudenţa sa, Curtea de Justiţie a Uniunii Europene 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 îşi foloseşte posibilitatea de renunţare care îi este deschisă şi aceste sume sunt reţinute de exploatantul unei structuri hoteliere, despăgubiri forfetare pentru reziliere, plătite pentru repararea prejudiciului suferit ca urmare a renunţării clientului, fără a fi în mod direct legate de vreun serviciu prestat cu titlu oneros şi, 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 şi C. Păun, *Despre aplicarea taxei pe valoarea adăugată în jurisprudenţa recentă a Curţii de Justiţie a Comunităţilor Europene*, în Curierul fiscal nr. 10/2007, pp. 15‑17. [↑](#footnote-ref-8)
9. CJUE, hotărârea din 29 octombrie 2009, afacerea C‑246/08, *Comisia c. Finlandei*, ECLI:EU:C:2009:671. [↑](#footnote-ref-9)
10. Prin urmare, un artist care cântă pe stradă nu datorează TVA pentru donaţiile 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 obligaţie susceptibilă de executare silită, întrucât între părţi 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). [↑](#footnote-ref-10)
11. Într‑o afacere, un trust caritabil deţinea un portofoliu extensiv de acţiuni pe care le investea. Unele dintre aceste acţiuni au fost vândute unor persoane din afara Comunităţii. Prin urmare, trustul a dedus TVA plătită, corespunzătoare costurilor de vânzare ale acestor acţiuni. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene a decis că deţinerea de acţiuni şi vânzarea subsecventă a acestora nu poate fi considerată o activitate economică cuprinsă în sfera de aplicare a dispoziţiilor privind TVA. Un *trustee* acţionează doar în numele trustului, investitor privat, vânzând acţiunile care sunt proprietatea trustului (CJUE, hotărârea din 20 iunie 1996, cauza C‑155/94, *Wellcome Trust*, ECLI:EU:C:1996:243). [↑](#footnote-ref-11)
12. Curtea Europeană de Justiţie a decis că tranzacţiile efectuate cu singurul scop de a obţine 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 şi: C.F. Costaş, *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. [↑](#footnote-ref-12)
13. În acest context, condiţia caracterului independent al activităţii nu este îndeplinită atunci când singurul asociat (acţionar) şi administrator al societăţii este şi salariat, în baza unui contract de muncă, astfel încât acesta nu este el însuşi o persoană impozabilă (CJUE, hotărârea din 18 octombrie 2007, afacerea C‑355/06, *J.A. van der Steen*, ECLI:EU:C:2007:615). [↑](#footnote-ref-13)
14. Opinia avocatului general Tesauro 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. [↑](#footnote-ref-14)
15. De exemplu, în situaţia în care un membru al unei asocieri în participaţiune închiriază un bun entităţii colective din care face parte, Curtea de Justiţie a apreciat că el acţionează în mod „independent” (CJUE, hotărârea din 27 ianuarie 2000, cauza C‑23/98, *Heerma*, ECLI:EU:C:2000:46). [↑](#footnote-ref-15)
16. Publicat în M. Of. nr. 885 din 27 decembrie 2007. [↑](#footnote-ref-16)
17. CJUE, hotărârea din 13 iunie 2013, afacerea C‑62/12, *Galin Kostov*, nepublicată în Culegere. [↑](#footnote-ref-17)
18. Pentru o discuţie interesantă asupra unei afaceri naţionale, a se vedea T. Vidrean‑Căpuşan, *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. [↑](#footnote-ref-18)
19. CJUE, hotărârea din 14 martie 2013, afacerea C‑572/11, *Ablessio SIA*, nepublicată în Culegere. [↑](#footnote-ref-19)
20. S‑a decis astfel că o instituţie publică, Corpul Gardienilor Publici, trebuie considerată persoană impozabilă pentru activităţile desfăşurate, chiar în calitate de autoritate publică, în situaţia în care aceste activităţi mai sunt desfăşurate şi de alţi operatori economici. În caz contrar, s‑ar crea o distorsiune concurenţială, întrucât, neincluzându‑se TVA în onorariul încasat de Corpul Gardienilor Publici, sunt dezavantajaţi ceilalţi agenţi economici prestatori de serviciu de pază şi protecţie (ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 9094 din 17 decembrie 2004, în BJ, Ed. C.H. Beck, format electronic). [↑](#footnote-ref-20)
21. De pildă, activitatea notarilor şi executorilor judecătoreşti (CJUE, hotărârea din 26 martie 1987, afacerea 235/85, *Comisia c. Olandei*, publicată în Culegere 1987, p. 1471) sau activitatea unor perceptori 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 remuneraţii 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). [↑](#footnote-ref-21)
22. CJUE, hotărârea din 15 septembrie 2011, în afacerile reunite C-180/10 şi C-181/10, *Slaby* şi *Kuc*, ECLI:EU:C:2011:589, par. 30-45. [↑](#footnote-ref-22)
23. Pentru detalii, a se vedea și C.F. Costaș, M.Șt. Minea, *op. cit.*, pp. 298-299. [↑](#footnote-ref-23)
24. Pentru detalii, a se vedea C.F. Costaș, *TVA imobiliar. Lipsa transpunerii art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE. Neretroactivitate*, în Tax Magazine nr. 3/2015, pp. 149-157. Pentru o altă ipoteză de aplicare a aceleiași hotărâri, a se vedea și C. Ap. Timișoara, s. cont. adm. fisc., sent. civ. nr. 97 din 13 februarie 2013, citată în același articol, p. 156. [↑](#footnote-ref-24)
25. CJUE, hotărârea din 27 septembrie 2007, în afacerea C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549. [↑](#footnote-ref-25)
26. Publicată în M. Of. nr. 815 din 4 decembrie 2008. [↑](#footnote-ref-26)
27. Publicată în M. Of. nr. 865 din 22 decembrie 2008. [↑](#footnote-ref-27)
28. Pentru unele probleme referitoare la declarațiile notariale pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, a se vedea și S. Roman, *Validitatea declarațiilor notariale în cazul achizițiilor de imobile cu cota de TVA de 5% – o abordare „frontală”*, în Tax Magazine nr. 5/2015, pp. 223-227. [↑](#footnote-ref-28)
29. În jurisprudența ulterioară s-a indicat faptul că, în contextul luptei împotriva evaziunii și fraudei fiscale, statele membre pot institui inclusiv obligații de regularizare a deducerii aferente unor avansuri de preț, atunci când livrarea nu a fost efectuată în final (hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 13 martie 2014, afacerea C-107/13, *«FIRIN» OOD* c. *Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» - Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, ECLI:EU:C:2014:151). [↑](#footnote-ref-29)
30. Hotărârea Curţii de Justiţie a Uniunii Europene (Marea Cameră) din 21 februarie 2006, afacerea C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd şi Goldsborough Developments Ltd* c. *Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:122. [↑](#footnote-ref-30)
31. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene (Marea Cameră), hotărârea din 21 februarie 2006, afacerea C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education Corporation* c. *Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:124. [↑](#footnote-ref-31)
32. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, hotărârea din 12 ianuarie 2006, afacerile reunite *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) şi *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) c. *Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:16. [↑](#footnote-ref-32)
33. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, hotărârea din 6 iulie 2006, *Axel Kittel* c. *Statul belgian* (afacerea C-439/04) and *Statul belgian* c. *Recolta Recycling SPRL* (afacerea C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446. [↑](#footnote-ref-33)
34. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, hotărârea din 27 septembrie 2007, afacerea C-409/04, *The Queen, on the application of Teleos plc şi alţii* c. *Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2007:548. [↑](#footnote-ref-34)
35. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, hotărârea din 15 iulie 2010, afacerea C‑368/09, *Pannon Gép Centrum Kft* c. *APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály*, ECLI:EU:C:2010:441. [↑](#footnote-ref-35)
36. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, hotărârea din 22 decembrie 2010, afacerea C‑438/09, *Bogusław Juliusz Dankowski* c. *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, ECLI:EU:C:2010:818. [↑](#footnote-ref-36)
37. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, hotărârea din 1 martie 2012, afacerea C‑280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna* c. *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*, ECLI:EU:C:2012:107. [↑](#footnote-ref-37)
38. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, hotărârea din 21 iunie 2012, în cauzele conexate C‑80/11 (*Mahagében Kft* c. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*) şi C‑142/11 (*Péter Dávid* c. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*), ECLI:EU:C:2012:373. [↑](#footnote-ref-38)
39. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, hotărârea din 6 decembrie 2012, afacerea C‑285/11, *Bonik EOOD* c. *Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto" - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, ECLI:EU:C:2012:774. [↑](#footnote-ref-39)
40. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, hotărârea din 6 septembrie 2012, afacerea C‑324/11, *Gábor Tóth* c. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, ECLI:EU:C:2012:549. [↑](#footnote-ref-40)
41. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, ordonanţa din 28 februarie 2013, afacerea C‑563/11, *Forvards V SIA* c. *Valsts ieņēmumu dienests*, ECLI:EU:C:2013:125. [↑](#footnote-ref-41)
42. Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, ordonanţa din 16 mai 2013, afacerea C‑444/12, *Hardimpex Kft.* c. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Ügyek és Adózók Adó Főigazgatósága*, ECLI:EU:C:2013:318. [↑](#footnote-ref-42)
43. Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 13 februarie 2014, afacerea C-18/13, *Maks Pen EOOD* c. *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno‑osiguritelna praktika” Sofia*, ECLI:EU:C:2014:69. [↑](#footnote-ref-43)
44. Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 22 octombrie 2015, afacerea C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek* c. *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, ECLI:EU:C:2015:719. [↑](#footnote-ref-44)
45. Ordonanța Curții de Justiție a Uniunii Europene din 10 noiembrie 2016, în afacerea C-446/15, *Signum Alfa Sped Kft* c. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*, ECLI:EU:C:2016:869. [↑](#footnote-ref-45)