

Dosar nr. 8693/271/2019*

ROMÂNIA
JUDECĂTORIA ORADEA
Completul compus din:
Președinte: Ana-Maria Cărlănar
Grefier: Remus Codrean

CERERE DE HOTĂRÂRE PRELIMINARĂ

Judecătoria, la cererea contestatoarei Promexor Trade SRL, față de cele dispuse prin încheierea de ședință din 09.07.2020, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene (TFUE), solicită

CURTII DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE

A răspunde la următoarele întrebări preliminare ce privesc interpretarea art. 5 din TFUE și art. 1, art. 167-169, art. 176-180, art. 214 alin. 1, art. 250 și art. 272-273 din Directiva 2006/112/CE, privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE, precum și principiile neutralității, efectivității, cooperării loiale și securității raporturilor juridice și protecției încrederii legitime, o decizie în acest sens fiind utilă soluționării cauzei interne înregistrate pe rolul instanței sub nr. 8693/271/2019*:

1. Prevederile Directivei 2006/112/CE, și principiul neutralității fiscale se opun unor norme interne prin care statul membru impune unui resortisant să colecteze și să vireze către stat TVA, pentru o durată de timp nedeterminată, fără însă a-i recunoaște corelativ dreptul de deducere al TVA, pe motiv că acestuia i-a fost anulat din oficiu codul TVA, întrucât în deconturile de TVA depuse pentru șase luni consecutive/două trimestre calendaristice consecutive, nu ar fi evidențiat operațiuni care să intre în sfera TVA?

2. Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, principiul proporționalității și cooperării loiale, astfel cum se desprind din Directiva 2006/112/CE, sunt compatibile cu o normă internă sau o practică a administrației fiscale prin care, deși statul membru permite în mod normal reînregistrarea în scopuri de TVA, la cerere, a unei persoane juridice după anularea din oficiu a codului de TVA, în anumite circumstanțe concrete contribuabilul nu poate solicita reînregistrarea în scopuri TVA din motive pur formale, fiind obligat să colecteze și să vireze către stat TVA, pe o durată nedeterminată de timp, fără însă a i se recunoaște corelativ dreptul de deducere al TVA?

3. Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, principiul proporționalității și cooperării loiale, astfel cum se desprind din Directiva 2006/112/CE, trebuie interpretate în sensul în care interzic stabilirea unei obligații de a colecta și plăti TVA în sarcina contribuabilului, pe o durată nedeterminată, și fără a recunoaște dreptul de deducere TVA, fără ca în cauză organul fiscal să verifice condițiile de fond cu privire la dreptul de deducere TVA, și fără să existe vreo fraudă din partea contribuabilului?



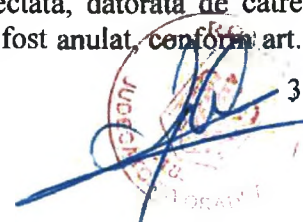
Obiectul litigiului. Fapte pertinente

1. Judecătoria Oradea a fost sesizată la data de 28.05.2019 cu cererea înregistrată sub nr. 8693/271/2019* prin care reclamantul Promexor Trade SRL a solicitat ca, în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală Reginală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Bihor, să se dispună anularea somației nr. 438/19.04.2019, anularea titlului executoriu nr. 4367/19.04.2019, emise în dosarul de executare nr. 2398310/5/30/1/2019/564044, anularea titlului de creanță și anularea executării silită, cu consecința anulării tuturor formelor de executare.

2. În cererea sa, reclamanta a arătat că, în cursul anului 2014, prin Decizia nr. 83917275/30.04.2014, s-a dispus anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a societății reclamante, pe motiv că în deconturile TVA depuse pentru 6 luni consecutive, nu au fost evidențiate operațiuni care să intre în sfera TVA. Începând cu mai 2014, a emis facturile fiscale fără TVA, întrucât nu mai deținea un cod valid. În cursul lunii aprilie 2019, i-a fost comunicat un aviz de către pârâtă, prin care se specifica iminența unei inspecții fiscale, vizând perioada 01.04.2014-31.12.2017. Pentru a evita plata unei amnezi pentru nedepunerea declarațiilor fiscale la timp, reclamanta a decis depunerea retroactivă a declarației privind taxa pe valoare adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scop de TVA a fost anulat. Inspecția fiscală a fost replanificată pentru data de 21.05.2019, iar în 09.05.2019, au fost comunicate reclamantei somația și titlul executoriu, care se referă la declarațiile depuse în aprilie 2019. A arătat că, deși există remedii fiscale în situația anulării codului TVA al contribuabilului, în sensul că după reînregistrarea ca plătitor TVA, societatea are posibilitatea să beneficieze, în mod retroactiv de deducerea TVA pentru perioada cât nu a avut cod TVA, acestea nu îi sunt accesibile în concret. În aceste condiții, contribuabilul căruia îi este anulat codul de TVA, dar care din diverse motive, nu se reînregistrează, nu are niciun remediu la dispoziție. A subliniat că menținerea în sarcina persoanei juridice al cărei cod TVA a fost anulat, a obligației de plată a TVA, pe o perioadă nedeterminată, în condițiile în care nu mai are niciun fel de beneficii ce ar decurge din calitatea de plătitor TVA, apare ca fiind în contradicție cu principiile stabilite în materie de jurisprudența CJUE.

3. În apărare, prin întâmpinarea depusă la data de 24.06.2020, pârâtul a arătat că executarea silită este temeinică și legală. Declarațiile privind taxa pe valoare adăugată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat, au fost depuse de către societate pe propria răspundere, și conform prevederilor legale în vigoare. În ceea ce privește declarațiile rectificative, acestea au fost depuse după data încheierii raportului de inspecție fiscală, iar în această situație nu mai este posibilă corectarea declarației de impunere, conform legislației în vigoare.

4. În ceea ce privește împrejurările de fapt, instanța reține că acestea nu au fost contestate de părți. Astfel, prin Decizia nr. 83917275/30.04.2014, s-a dispus anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a societății reclamante, deoarece pentru două trimestre calendaristice consecutive nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii, și nici livrări de bunuri/prestări de servicii realizate în cursul acestor perioade de raportare. Începând cu 01.05.2014, a emis facturile fiscale fără TVA, întrucât nu mai deținea un cod valid. În cursul lunii aprilie 2019, i-a fost comunicat un aviz de inspecție fiscală de către pârâtă, prin care se specifica iminența unei inspecții fiscale, vizând perioada 01.04.2014-31.12.2017. Reclamanta depus retroactiv a declarația privind taxa pe valoare adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scop de TVA a fost anulat, conform art.

 3

153 alin. 10 din Codul fiscal valabil pentru perioada 2014-2015. În baza celor înscrise în declarațiile respective, fără a efectua verificări suplimentare, organele fiscale au emis titlul executoriu nr. 43637/19.04.2019, și au început executarea silită împotriva reclamantei, prin emiterea somației nr. 43860/19.04.2019. Inspekția fiscală a avut loc la data de 11.06.2019, organul de control reținând faptul că pentru perioada verificată, reclamanta a depus corect declarațiile privind taxa pe valoare adăugată. După data încheierii raportului de inspekție, dar în interiorul termenului de prescripție, în data de 31.07.2019, reclamanta a depus declarații rectificative cu suma 0.

Dispoziții naționale aplicabile. Jurisprudență națională pertinentă

5. Sub aspectul dreptului material național aplicabil în cauză, sunt incidente următoarele dispoziții:

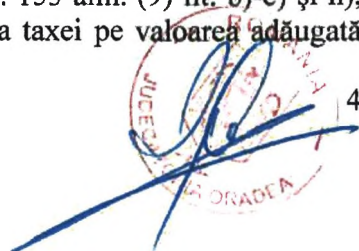
Legea 571/2003, publicată în Monitorul Oficial nr 927 din 23.12.2003, *ieșită din vigoare la data de 1 ianuarie 2016*

Art. 153 alin. 9 „Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol: (...) e) dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor care au perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor impozabile care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație;”

Art. 153 alin. 9¹: „Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (9) lit. a)- e) și h), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA aplicând prevederile alin. (7¹) astfel: (...) d.) la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alin. (9) lit. e), pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice. Data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile este data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA.

Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute de prezentul alineat nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 152 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1³).”

Art. 11 alin. 1³ „Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) și h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată

 4

aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau de servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VI, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 156² deus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă: a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării; b) activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul înregistrării. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149;”

Art. 145 „(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile; b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România; c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹; d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni; e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv. (...)

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”

Legea 227/2015, publicată în Monitorul Oficial nr 688 din 10.09.2015

Art. 11 „(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c)-e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform art. 323.”

Art. 316 „(12) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (11) lit. a)-e) și h), organele fiscale înregistrează persoanele impozabile la solicitarea acestora,



5

astfel: (...) d) în situația prevăzută la alin. (11) lit. e), pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice. Data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile este data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA;

(14) Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute la alin. (12) nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 310 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (6) și (8).”

Art. 297 „(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România; c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296; d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

(6) În condițiile stabilite prin normele metodologice se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 316.”

Dispoziții ale dreptului Uniunii Europene pertinente

6. Instanța apreciază că în cauză sunt relevante următoarele dispoziții:

Tratatul privind Uniunea Europeană

Art. 4 alin. 3 „În temeiul principiului cooperării loiale, Uniunea și statele membre se respectă și se ajută reciproc în îndeplinirea misiunilor care decurg din tratate.

Statele membre adoptă orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor care decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor Uniunii.

Statele membre facilitează îndeplinirea de către Uniune a misiunii sale și se abțin de la orice măsură care ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii.”

Art. 5 alin. 4 „În temeiul principiului proporționalității, acțiunea Uniunii, în conținut și formă, nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivelor tratatelor.

Instituțiile Uniunii aplică principiul proporționalității în conformitate cu Protocolul privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității.”

Directiva 2006/112/CE, privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată

Art. 1 „(1) Prezenta directivă stabilește sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată (TVA). (2) Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa. La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului. Sistemul comun privind TVA se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.”

Art. 167 Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.



Art. 167^a Statele membre pot prevedea, în cadrul unui sistem opțional, ca dreptul de deducere al unei persoane impozabile a cărei TVA devine exigibilă numai în conformitate cu articolul 66 litera (b) să fie amânat până în momentul în care TVA pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/ prestate a fost plătită furnizorului său. Statele membre care aplică sistemul opțional menționat la primul paragraf stabilesc un plafon pentru persoanele impozabile care utilizează sistemul respectiv pe teritoriul lor, plafon care se bazează pe cifra de afaceri anuală a persoanei impozabile calculată în conformitate cu articolul 288. Acest plafon nu poate depăși 2 000 000 EUR sau echivalentul în monedă națională.

Art. 168 În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume: a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă; b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27; c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i); d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22; e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.

Art. 169 Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni: a) operațiuni, altele decât cele scutite în temeiul articolului 284, legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibilă în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv; b) operațiuni scutite în temeiul articolelor 136a, 138, 142 sau 144, articolelor 146-149, articolelor 151, 152, 153 sau 156, articolului 157 alineatul (1) litera (b), articolelor 158-161 sau articolului 164; c) operațiuni scutite în temeiul articolului 135 alineatul (1) literele (a)-(f), atunci când clientul este stabilit în afara Comunității sau atunci când operațiunile respective sunt în legătură directă cu bunuri care urmează a fi exportate din Comunitate.

Art. 176 Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA. Nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Art. 178 Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6; b) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (b), în ceea ce privește operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, aceasta are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru; c) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, aceasta are obligația de a include în declarația privind TVA prevăzută la articolul 250 toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri și are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-5; d) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (d), în ceea ce privește operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare de bunuri, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru; e) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (e), în ceea ce privește importul de bunuri, are obligația de a deține un document de import care o desemnează ca destinatar sau importator și



7

care menționează valoarea TVA datorate sau permite calcularea valorii respective; f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.

Art. 179 Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să-și exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.

Art. 180 Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179.

Art. 214 (1) Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual: a) orice persoană impozabilă, cu excepția celor prevăzute la articolul 9 alineatul (2), care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu articolele 194-197 și articolul 199; b) orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri supuse TVA în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) și orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce exercită opțiunea prevăzută la articolul 3 alineatul (3) de a-și supune TVA achizițiile intracomunitare; c) orice persoană impozabilă care efectuează, pe teritoriul său respectiv, achiziții intracomunitare de bunuri în scopul unor operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și pe care le efectuează în afara respectivului teritoriu. d) orice persoană impozabilă care, pe teritoriul său respectiv, primește servicii pentru care are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196; e) orice persoană impozabilă, stabilită pe teritoriul său respectiv, care furnizează servicii pe teritoriul altui stat membru, pentru care numai beneficiarul serviciilor are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196.

Art. 250 (1) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.

Art. 272 (1) Statele membre pot scuti următoarele persoane impozabile de anumite sau de toate obligațiile prevăzute la capitolele 2-6: a) persoanele impozabile ale căror achiziții intracomunitare de bunuri nu se supun TVA în baza articolului 3 alineatul (1); b) persoanele impozabile care nu efectuează niciuna dintre operațiunile prevăzute la articolele 20, 21, 22, 33, 36, 136a, 138 și 141; c) persoanele impozabile care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii care sunt scutite în conformitate cu articolele 132, 135 și 136, articolelor 146-149 și articolelor 151, 152 sau 153; e) persoanele impozabile care beneficiază de regimul comun forfetar pentru producători agricoli. Statele membre nu pot scuti persoanele impozabile menționate la primul paragraf litera (b) de la obligațiile de facturare prevăzute în capitolul 3 secțiunile 3-6 și capitolul 4 secțiunea 3. (2) În cazul în care statele membre exercită opțiunea prevăzută la alineatul (1) primul paragraf litera (e), acestea adoptă măsurile necesare pentru a asigura aplicarea corectă a regimului tranzitoriu de impunere a operațiunilor intracomunitare. (3) Statele membre pot scuti persoanele impozabile altele decât persoanele impozabile prevăzute la alineatul (1) de anumite obligații de a ține evidențe, prevăzute la articolul 242.



Art. 273 Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor. Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.

Motivele care au determinat instanța să formuleze cererea de decizie preliminară

8. Problema de drept relevantă din perspectiva dreptului Uniunii Europene din prezenta cauză se referă la compatibilitatea normelor naționale de drept fiscal și de procedură fiscală cu principiile de drept ce decurg din Directiva 2006/112/CE, și jurisprudența CJUE cristalizată în aplicarea și interpretarea acesteia. În concret, conform normelor naționale mai sus enunțate, în cazul în care unui contribuabil i s-a anulat înregistrarea în scop de TVA, acesta nu mai are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar rămâne supus obligației de plată a TVA colectate, fără ca normele în vigoare să stabilească o limită temporală în ceea ce privește obligația de colectare.

9. Relevant este și faptul că dreptul de deducere ar putea fi exercitat retroactiv, ulterior reînregistrării în scopuri de TVA, însă reclamanta din cauză nu are în concret această posibilitate, pentru că nu îndeplinește o condiție formală, respectiv administratorul societății este asociat într-o altă firmă, care se află în procedura insolvenței.

10. Pe de altă parte, în cazul persoanelor cu cod TVA anulat, legislația în vigoare interzice acestora posibilitatea de a beneficia de scutirea de la plata TVA aplicabilă în cazul micilor întreprinderi, până la momentul unei noi înregistrări, care, precum s-a arătat, nu este o opțiune pentru reclamantă. În aceste condiții, reclamantei îi este interzis pe durată nedeterminată dreptul de deducere TVA, sistemul TVA neaducându-i niciun fel de beneficii, ci doar pierderi.

11. Întrebările adresate Curții au o relevanță directă asupra speței, întrucât, în condițiile în care s-ar constata că normele interne ce interzic reclamantei dreptul de a deduce TVA, sunt în contradicție cu dreptul unional, instanța investită cu fondul cauzei ar putea concluziona că pârâta nu are dreptul să pretindă de la reclamantă plata sumelor pentru care a fost demarată executarea silită, și, în consecință, să dispună anularea tuturor formelor de executare.

12. Din punct de vedere al jurisprudenței CJUE relevante, instanța apreciază că este incident **principiul neutralității fiscale** (cauzele C317/94, Elida Gibbs, și C-588, Kraft Foods Polska, C-81/17 Zabrus Siret), care se opune ca sistemul de deducere să aibă un asemenea efect încât valoarea TVA pe care persoana interesată trebuie să o plătească administrației, să depășească valoarea taxei pe care a recuperat-o, sau care îi este datorată de clienți.

13. În cauza C-69/17 Gamesa, s-a reținut că Directiva TVA se opune unei reglementări naționale care refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere TVA pentru achizițiile efectuate pe perioada cât codul TVA a fost anulat, prin declarații prezentate ulterior reactivării numărului de identificare, în condițiile în care cerințele de fond sunt îndeplinite, iar dreptul de deducere nu este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

14. Circumstanțele prezentei spețe diferă, întrucât reclamanta din cauză nu are posibilitatea de a se înregistra din nou în scopuri de TVA, și de a beneficia în acest mod de dreptul de deducere.

15. Prezentul dosar diferă și față de cauză C-159/17, Dobre, unde s-a statuat că Directiva 2006/112/CE permite administrației fiscale să refuze dreptul de deducere TVA atunci când se stabilește că, din cauza neîndeplinirii obligațiilor care i se reproșează persoanei



9

impozabile, administrația fiscală nu a putut să dispună de datele necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite cerințele de fond care dau drept de deducere a taxei achitată în amonte de persoana impozabilă menționată, sau că aceasta a acționat fraudulos pentru a putea beneficia de dreptul respectiv. În cauza de față nu a existat o imposibilitate a organelor fiscale de a determina dacă cerințele de fond ale dreptului de deducere sunt îndeplinite.

16. Conform jurisprudenței CJUE, dreptul de a deduce TVA trebuie recunoscut cât timp condițiile de fond sunt îndeplinite, chiar dacă persoanele impozabile au omis unele cerințe de formă (C-332/15, Astone, par. 45). Acestei omisiuni i s-ar putea asimila și imposibilitatea de reînregistrare din motive formale, precum este cazul în speță

17. Mai sunt relevante și hotărârile pronunțate în explicarea **principiului proporționalității**, care obligă autoritățile publice să ia numai acele măsuri necesare pentru atingerea scopului urmărit, iar o măsură națională care condiționează dreptul la scutire de la plata unei contribuții, de respectarea unor obligații de formă, fără a pune în discuție îndeplinirea cerințelor de fond, depășește ce e necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei (C-146/05, Collee). De asemenea, în cauza C-183/14, Salomie și Oltean, s-a reținut că deși statele rămân competente să aleagă sancțiunile adecvate, acestea nu trebuie să depășească ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind sancționarea nerespectării obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile în scopul de TVA.

18. Un refuz absolut al dreptului la deducere ar putea apărea ca fiind disproporționat în cazul reclamantei, întrucât nu se pune problema unei fraude, iar condițiile de fond nu au fost verificate de către organul fiscal.

19. În ceea ce privește **principiul securității juridice și al protecției încrederii legitime**, acesta se referă la faptul că legislația Uniunii trebuie să fie precisă, iar aplicarea sa previzibilă pentru justițiabili, în special când este vorba despre o reglementare care poate să aibă consecințe financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor ce le sunt impuse (C-325/85, Irlanda/Comisia, par. 18).

20. În cauză s-ar putea pune în discuție încălcarea acestor principii, având în vedere că organele statului nu au verificat îndeplinirea condițiilor de fond, iar această conduită face ca reclamanta să fie supusă *sine die* la colectarea TVA, fiind într-o situație continuă de incertitudine, căci nu cunoaște întinderea obligațiilor ce îi revin, și nici nu deține un mijloc legal prin care să beneficieze de sistemul TVA. Pentru aceleași motive, se poate pune în discuție și încălcarea **principiului cooperării loiale**, față de obiectivele impuse statelor de către Directiva 2006/112/CE.

JUDECĂTOR,

Ana-Maria Cărlănuș

Oradea, 09.07.2020

