

Cauza C-334/20**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

23 iulie 2020

Instanța de trimitere:

Veszprémi Törvényszék (Curtea din Veszprém, Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

20 iulie 2020

Reclamantă:

Amper Metal Kft.

Pârâtă:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației naționale pentru Impozite și Vămi, Ungaria)

[omissis]

Veszprémi Törvényszék (Curtea din Veszprém, Ungaria)

[omissis]

În acțiunea în contencios-administrativ fiscal formulată de **Amper Metál Kft.** ([omissis] Dunaújváros, Ungaria [omissis]), **în calitate de reclamantă**, împotriva **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) ([omissis] Székesfehérvár, Ungaria [omissis]), **în calitate de pârâtă**, Veszprémi Törvényszék pronunță următoarea:

Decizie

Această instanță [omissis] formulează o trimitere preliminară și adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare:

1. Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (Ediție

specială, 09/vol. 3, p. 7) (denumită în continuare „Directiva TVA”) trebuie sau poate fi interpretat în sensul că, în temeiul acestei dispoziții, ca urmare a expresiei „sunt utilizate” conținute în aceasta, nu poate fi refuzată deducerea TVA-ului pentru o operațiune care intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA pentru motivul că, potrivit aprecierii administrației fiscale, serviciul prestat de emitentul facturii în cadrul unei operațiuni realizate între părți independente nu este „profitabil” pentru activitățile impozabile ale destinatarului facturii, întrucât:

- valoarea serviciului (serviciu de publicitate) prestat de partea care emite factura este disproporționată în raport cu profitul (cifră de afaceri/creștere a cifrei de afaceri) generat de acest serviciu pentru destinatarul său ori
- serviciul respectiv (serviciu de publicitate) nu a generat nicio cifră de afaceri pentru destinatarul său?

2. Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie sau poate fi interpretat în sensul că, în temeiul acestei dispoziții, poate fi refuzată deducerea TVA-ului pentru o operațiune care intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA pentru motivul că, potrivit aprecierii administrației fiscale, serviciul prestat de emitentul facturii în cadrul unei operațiuni realizate între părți independente are o valoare disproporționată, întrucât serviciul (serviciu de publicitate) este costisitor, iar prețul său este excesiv în raport cu alte servicii luate în considerare cu titlu comparativ?

[*omissis*] [elemente procedurale de drept intern]

Motive

Situația de fapt

Procedura în fața administrației fiscale de prim grad și decizia pronunțată

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direcția Fiscală și Vamală a provinciei Fejér, din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria; denumită în continuare „administrația fiscală de prim grad”) a efectuat un control *a posteriori* al declarațiilor de TVA referitoare la perioada fiscală cuprinsă între 1 ianuarie 2014 și 31 decembrie 2014, în baza căruia a pronunțat o decizie [*omissis*] (denumită în continuare „decizia de prim grad”), prin care a stabilit în sarcina reclamantei, în calitate de persoană impozabilă, o diferență fiscală în materie de TVA în cuantum total de 12 960 000 de forinți, sumă care a fost considerată integral obligație fiscală. În consecință, administrația fiscală a aplicat reclamantei o amendă fiscală și penalități de întârziere în valoare de 3 240 000 de forinți și, respectiv, 868 000 de forinți și i-a solicitat să achite toate aceste sume.

În motivarea deciziei sale, administrația fiscală de prim grad a afirmat, în ceea ce privește situația de fapt, că reclamanta a înregistrat drept cheltuieli sumele care figurau într-un număr total de douăsprezece facturi emise de Sziget-Reklám Kft. în 2014, fiecare dintre ele având o valoare netă de 4 000 000 de forinți și o valoare brută de 5 080 000 de forinți, după o majorare cu 27 % reprezentând valoarea TVA-ului, și că TVA-ul aferent a fost dedus.

În conformitate cu contractul de prestări servicii și de colaborare furnizat de reclamantă în scopul efectuării inspecției de către administrația fiscală, societatea Sziget-Reklám Kft., în calitate de prestatoare de servicii, a fost însărcinată să aplice afișe publicitare ale comitentului, și anume, ale reclamantei, cu o dimensiune de 30×10 cm, pe ambele laturi ale mașinii de curse a concurentului desemnat de un partener contractual al prestatorului serviciului să participe la întrecerile din sezonul 2014 ale competiției Magyar Gyorsasági Bajnokság [competiție de viteză în Ungaria]. Prețul serviciului pe toată durata contractului era de 48 000 000 de forinți plus TVA, facturat de părți la intervale regulate.

Pe baza înscrisurilor din dosarul penal puse la dispoziție de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (Direcția pentru afaceri penale din Transdanubia Meridională, din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria), printre care se numără rapoarte de expertiză realizate de experți judiciari specializați în impozite și contribuții și de experți în publicitate, colectate în cursul anchetei penale, administrația fiscală de prim grad a ajuns, în esență, la următoarele concluzii privind contractul de prestare de servicii și de colaborare încheiat între reclamantă și Sziget-Reklam Kft. în temeiul cărui au fost emise facturile:

- Remunerația în valoare de 48 000 000 de forinți plus TVA este disproporționat de ridicată, întrucât acest serviciu a fost contractat și la un preț inferior.
- Contractul este fraudulos, întrucât serviciul pe care îl oferă abia că presupune o prestație efectivă.
- De asemenea, valoarea contractului este disproporționat de ridicată, întrucât această plată nu implică niciun fel de valoare publicitară sau rentabilitate comercială; reclamanta ar fi putut obține valoare publicitară reală cu o cheltuială mult mai mică.
- Profesioniștii știu să facă în mod exact diferența între potențialii clienți sau comitenți și potențialii parteneri comerciali – fabrici de hârtie, ateliere de laminare la cald și alte instalații industriale –; și, dacă nu știu acest lucru, nicio formă de publicitate nu va soluționa problema, întrucât clienții nu iau o decizie pe baza publicității pe autoturisme, ci în funcție, de exemplu, de preț, de calitate, de termenul de livrare sau de condițiile flexibile de plată. Prin urmare, trebuie menționat faptul că era posibil să se cunoască în prealabil faptul că aceste costuri erau

factori generatori de pierderi, de la care nu se putea aștepta o creștere a randamentului comercial.

Având în vedere considerațiile de mai sus și pe baza avizelor experților, administrația fiscală de prim grad a constatat că serviciul de publicitate pe autoturisme sport facturat reclamantei de către Sziget-Reklám Kft. nu constituie o cheltuială legată de activitatea generatoare de venituri și impozabilă a reclamantei.

În acest sens, administrația fiscală de prim grad a invocat următoarele dispoziții legale.

Articolul 119 alineatul 1 din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată; denumită în continuare, „Legea privind TVA-ul”), conform căruia, dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzând taxei calculate în amonte (articolul 120), inclusiv în cazul în care calculul acestei taxe este efectuat în conformitate cu dispozițiile articolului 196/B alineatul 2 litera a).

Articolul 120 litera a) din Legea privind TVA-ul, conform căruia, în măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate, utilizează sau exploatează în mod diferit produse sau servicii pentru a efectua livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, ea are dreptul să deducă din cuantumul taxei pe care o datorează, suma care i-a fost facturată de o altă persoană impozabilă, inclusiv persoanele sau organismele care fac obiectul regimului simplificat al impozitului pe venit, cu ocazia achiziției bunurilor sau a utilizării serviciilor.

Articolul 8 alineatul 1 litera d) din társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Legea nr. LXXXI din 1996 privind impozitul pe profit și pe dividende; denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit și pe dividende”), în temeiul căruia rezultatul înainte de impozitare este majorat cu sumele calculate cu titlu de cheltuieli sau costuri și aplicate reducerii acestui rezultat – inclusiv amortizarea pentru deprecierea imobilizărilor corporale sau necorporale – care nu au legătură cu activitatea comercială sau generatoare de venituri, în conformitate, în special, cu dispozițiile anexei nr. 3.

În conformitate cu anexa nr. 3 punctul 4 din Legea privind impozitul pe profit și pe dividende, [în sensul articolului 8 alineatul 1 litera d), nu sunt considerate cheltuieli sau costuri ocazionate în interesul activității comerciale, în special:] contrapartida (totală sau parțială) pentru un serviciu a cărui valoare depășește suma de 200 000 de forinți, fără TVA, în cazul în care împrejurările (cum ar fi, printre altele, activitatea comercială a persoanei impozabile, cifra sa de afaceri, natura serviciului sau contrapartida acestuia) permit să se concluzioneze cu certitudine că recurgerea la acest serviciu este contrară cerințelor unei gestiuni rezonabile; contrapartidele serviciilor primite de la aceeași persoană cu același titlu în cursul unui exercițiu financiar se iau în considerare împreună.

În ceea ce privește această din urmă dispoziție legală și definiția unei gestiuni rezonabile, administrația fiscală de prim grad a arătat că Legea privind impozitul pe profit și pe dividende nu conține o definiție a unei astfel de noțiuni, astfel încât este necesar să se deducă conținutul acestei cerințe din jurisprudența relevantă. Interpretarea cerinței unei gestiuni rezonabile din punctul de vedere al dreptului fiscal nu corespunde în întregime conținutului acestui principiu fundamental din punctul de vedere al dreptului civil, care a fost, de asemenea, stabilit prin jurisprudență. Potrivit jurisprudenței stabilite în cauze de drept fiscal, justificarea gestiunii rezonabile și a legăturii cu activitatea generatoare de venituri necesită dovedirea a două împrejurări:

- Mai întâi, faptul că operațiunea economică pentru care a fost efectuată plata a avut efectiv loc și, de asemenea, că serviciul concret și, prin urmare, plata contrapartidei aferente acestuia au legătură cu activitatea comercială sau generatoare de venituri a persoanei impozabile.
- În plus, trebuie să se examineze și dacă cheltuiala ocazională a fost în mod vădit și disproporționat de excesivă.

În acest sens, administrația fiscală de prim grad a susținut că a avut loc aplicarea autocolantelor, și anume a afișelor publicitare, pe mașinile de curse participante la cursa automobilistică, dar că – astfel cum confirmă fără echivoc avizele motivate ale experților – operațiunea nu a generat niciun câștig în favoarea reclamantei, motiv pentru care nu are legătură cu activitatea generatoare de venituri a acesteia. În plus, contrapartida serviciului de publicitate primit de reclamantă depășea în mod disproporționat prețul obișnuit al pieței, astfel încât a fost considerată contrară cerinței unei gestiuni rezonabile.

Pe baza considerațiilor prezentate anterior, administrația fiscală de prim grad a constatat că serviciul înregistrat drept cheltuială nu era rezonabil din punct de vedere economic, că nu putea fi asociat activității comerciale sau generatoare de venituri a reclamantei și că, potrivit avizelor experților, valoarea sa publicitară era nulă, astfel încât, în temeiul dispozițiilor legale menționate anterior, TVA-ul care figura în facturile emise în acest temei nu este deductibil. Prin urmare, ținând seama de datele de care dispunea, administrația fiscală menționată a considerat că reclamanta, în calitate de persoană impozabilă, a dedus în mod nejustificat TVA-ul inclus în facturile emise de Sziget-Reklám Kft., din moment ce, în conformitate cu articolul 120 litera a) din Legea privind TVA, nu avea dreptul de a deduce TVA-ul care i-a fost facturat pe baza documentelor justificative aferente unui serviciu care nu avea nicio valoare din punctul de vedere al activității generatoare de venituri.

Astfel, administrația fiscală de prim grad a calculat în sarcina reclamantei TVA-ul menționat în declarația fiscală a acesteia cu titlu de TVA deductibil suportat pentru serviciul primit de la Sziget-Reklám Kft., considerându-l un TVA care rezultă din facturi emise pentru cheltuieli neefectuate în interesul întreprinderii.

Procedura în fața administrației fiscale de al doilea grad și decizia pronunțată

În urma contestației introduse de reclamantă, pârâta, acționând în calitate de administrație fiscală de al doilea grad, a confirmat decizia pronunțată în primă instanță prin decizia [omissis] din 9 ianuarie 2019 (denumită în continuare „decizia de al doilea grad”).

În motivarea deciziei de al doilea grad se arată că administrația fiscală de prim grad a considerat în mod corect că reclamanta, în calitate de persoană impozabilă, a dedus în mod nejustificat TVA-ul inclus în facturile în litigiu emise de Sziget-Reklám Kft., avizele experților confirmând fără echivoc că, în ceea ce privește contractarea acestui serviciu, gestiunea nu a fost rezonabilă. Din aceasta rezultă că, în conformitate cu articolul 120 litera a) din Legea privind TVA-ul, reclamanta nu avea dreptul de a deduce TVA-ul care i-a fost facturat pe baza documentelor justificative aferente unui serviciu care nu avea nicio valoare din punctul de vedere al activității generatoare de venituri. Astfel, în opinia administrației fiscale de al doilea grad, nu trebuie să se considere ilegală decizia de prim grad în măsura în care în cadrul acesteia s-a stabilit în sarcina reclamantei TVA-ul menționat în declarația fiscală a acesteia cu titlu de TVA deductibil suportat în conformitate cu facturile primite din partea Sziget-Reklám Kft., emise în legătură cu cheltuieli neefectuate în interesul întreprinderii.

Obiectul acțiunii în contencios administrativ

Prin acțiunea în contencios administrativ formulată, reclamanta solicită să fie declarate ilegale și anulate deciziile de prim grad și de al doilea grad. Reclamanta contestă în totalitate aceste decizii în ceea ce privește atât temeiul juridic, cât și cuantumul.

În opinia sa, criteriile luate în considerare de pârâtă – și anume, că cheltuielile sale legate de publicitate nu sunt rezonabile, nu produc nicio rentabilitate comercială, nu au o valoare publicitară reală și nu intră în sfera activității generatoare de venituri – nu au nicio legătură cu posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA-ului, dat fiind faptul că o astfel de abordare este complet străină de principiile fundamentale pe care se întemeiază sistemul taxei pe valoarea adăugată.

Cu privire la acest aspect, reclamanta invocă, în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei, mai multe hotărâri ale Curții de Justiție a Uniunii Europene: Hotărârea pronunțată în cauza C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3), punctul 32, Hotărârea pronunțată în cauza C-324/11 (Tóth), punctele 23, 24 și 25, și Hotărârea pronunțată în cauza C-376/02 („Goed Wonen”), punctul 26.

În plus, reclamanta se referă în special la Hotărârea pronunțată în cauza C-317/94 (Elida Gibbs), făcând trimitere la punctele 26 și 27 din aceasta și arătând, de asemenea, că considerațiile acestei hotărâri au fost confirmate în mai multe alte hotărâri ale Curții (precum cea din cauza C-285/10, punctul 28, și cea din cauzele

conexate C-249/12 și C-250/12, punctul 33). Având în vedere conținutul acestor hotărâri, aceasta consideră fără echivoc faptul că baza de impozitare este constituită din contraprestația pe care vânzătorul o obține în mod real pentru o anumită tranzacție, cu alte cuvinte, că pârâta invocă în mod nejustificat „valoarea disproporționată” drept împrejurare pentru a justifica refuzul dreptului de deducere.

Subliniază că, în conformitate cu punctele 43 și 44 din Hotărârea pronunțată în cauza C-118/11, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului.

Reclamanta invocă, de asemenea, alături de aceste hotărâri, punctele citate în următoarele hotărâri: Hotărârea pronunțată în cauza 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), punctul 16; Hotărârea pronunțată în cauza 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), punctul 13; Hotărârea pronunțată în cauza C-126/88 (Boots Company), punctul 19; Hotărârea pronunțată în cauza C-258/95 (Fillibeck), punctul 13; Hotărârea pronunțată în cauza C-404/99 (Comisia/Franța), punctul 38; Hotărârea pronunțată în cauza C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), punctul 21; și Hotărârea pronunțată în cauzele conexate C-621/10 și C-129/11 (Balkan and Sea Properties), punctele 43 și 44.

Pe baza celor expuse anterior, reclamanta apreciază că dreptul de deducere a TVA-ului poate fi exercitat și atunci când cheltuiala efectuată de persoana impozabilă nu a fost nici rezonabilă, nici eficientă din punct de vedere economic. Aceasta subliniază că, în speță, facturarea taxei a avut loc, întrucât reclamanta a plătit prin virament bancar către emitentul facturii taxa calculată în amonte, înscrisă în facturile societății Sziget-Reklám Kft. Reclamanta arată că dreptul său de deducere a taxei este garantat la articolul 119 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, în temeiul căruia dreptul de deducere a taxei ia naștere în momentul în care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzând taxei calculate în amonte (articolul 120).

În opinia sa, este evident că cerința de „a exploata în mod diferit” prevăzută la articolul 120 litera a) din Legea privind TVA-ul – și care presupune că dreptul de deducere poate fi exercitat numai atunci când serviciul contractat implică un câștig pentru persoana impozabilă care poate fi dovedit din punct de vedere cantitativ prin documente contabile – este contrară normei comunitare și, în consecință, în conformitate cu principiul supremației dreptului comunitar și al apropierii legislațiilor, este o cerință suplimentară neaplicabilă.

Argumentele pârâtei

În cadrul memoriului în apărare, pârâta solicită respingerea acțiunii în contencios administrativ, susținând argumentația juridică exprimată în motivarea deciziei atacate prin această acțiune.

Aceasta consideră, în mod invariabil, că cheltuiala ocazionată conform facturilor avute în vedere de administrația fiscală este în mod vădit și disproporționat de excesivă și că serviciul înregistrat drept cheltuială nu este rezonabil din punct de vedere economic, nu poate fi asociat activității comerciale sau generatoare de venituri și, potrivit avizelor experților, valoarea sa publicitară este nulă. În acest sens, reclamanta arată că, având în vedere conturile de profit și pierderi ale societății comerciale reclamante din mai multe exerciții financiare, calificarea și caracterul local al serviciului pe care îl oferă pe piață societatea respectivă și imaginea acesteia care rezultă din site-ul său internet, experții implicați în anchetă au concluzionat că potențialii parteneri comerciali ai reclamantei nu sunt dispuși să dobândească bunuri de consum prin intermediul unor decizii cu caracter emoțional. Astfel, reclamanta își desfășoară activitatea în sectorul instalațiilor electrice și, în cazul unor proiecte de dimensiuni mai mari, trebuie excluse sarcinile neprofesionale. În procesul de selecție a unui partener comercial, factorii de influență sunt prețul, condițiile de plată și criteriile de livrare. În cazul reclamantei, profitul și pierderile nu indică nici faptul că plățile ar genera vreun câștig, astfel încât cele două avize ale experților au convenit asupra faptului că apariția numelui societății reclamante pe autocolantele aplicate pe vehiculele participante la o cursă automobilistică s-a dovedit a fi lipsită de valoare.

În consecință, pârâta consideră că nu a încălcat principiul fundamental al sistemului taxei pe valoarea adăugată, dat fiind că împrejurările la care se referă acțiunea în contencios administrativ, și anume caracterul nerezonabil, lipsa valorii publicitare și lipsa legăturii cu activitatea generatoare de venituri, sunt pertinente în cadrul aprecierii caracterului ilicit al dreptului de deducere.

Prin urmare, pârâta consideră complet eronată teza reclamantei potrivit căreia dreptul de deducere a TVA-ului poate fi exercitat și atunci când cheltuiala efectuată de persoana impozabilă nu este nici rezonabilă, nici eficientă din punct de vedere economic. Pârâta subliniază că lipsa raționalității economice împiedică exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului și că contrapartida nereală determină, de asemenea, caracterul neverosimil al conținutului facturii. În scopul deducerii legale a taxei, trebuie să existe o legătură imediată și directă între achiziție și activitatea economică impozabilă, în lipsa căreia dreptul de deducere nu poate fi exercitat.

De asemenea, pârâta subliniază că articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA stabilește în mod neechivoc și exhaustiv condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca un stat membru să poată prevedea în legislația sa posibilitatea de corectare a bazei de impozitare a unei operațiuni. Toate aceste lucruri sugerează faptul că, atunci când baza de impozitare nu este reală, legislația statelor membre poate efectua ajustări ale bazei de impozitare înscrise pe factură, astfel cum a fost cazul în speță.

Cadrul juridic

1. *Dreptul Uniunii*

Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA care prevede că, 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, 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.

Articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA: „Pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre următoarele cazuri pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață:

- (a) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață liberă, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177;
- (b) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177, iar livrarea sau prestarea este supusă unei scutiri în temeiul articolelor 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, articolului 378 alineatul (2), articolului 379 alineatul (2) sau articolelor 380-390;
- (c) atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177.

În sensul primului paragraf, legăturile juridice pot include relația dintre un angajator și un angajat sau familia angajatului sau orice alte persoane care îi sunt apropiate.”

2. *Dreptul maghiar*

Dispoziții legislative menționate deja anterior la punctul privind situația de fapt:

Articolul 119 alineatul 1) din Legea privind TVA-ul, conform căruia, dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzând taxei calculate în amonte (articolul 120), inclusiv în cazul în care calculul acestei taxe este efectuat în conformitate cu dispozițiile articolului 196/B alineatul 2 litera a).

Articolul 120 litera a) din Legea privind TVA-ul, conform căruia, în măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate, utilizează sau exploatează în mod diferit produse și servicii pentru a efectua livrări de bunuri sau prestări de servicii impozitate, ea are dreptul să deducă, din cuantumul taxei pe care o datorează, suma care i-a fost facturată de o altă persoană impozabilă, inclusiv persoanele sau organismele care fac obiectul regimului simplificat al impozitului pe profit, cu ocazia achiziției bunurilor sau a utilizării serviciilor.

Articolul 8 alineatul 1 litera d) din Legea privind impozitul pe profit și pe dividende, în temeiul căruia rezultatul înainte de impozitare este majorat cu sumele calculate cu titlu de cheltuieli sau costuri și aplicate reducerii acestui rezultat – inclusiv amortizarea pentru deprecierea imobilizărilor corporale sau necorporale – care nu au legătură cu activitatea economică sau generatoare de venituri, în special în conformitate cu dispozițiile anexei nr. 3.

Anexa nr. 3 punctul 4 din Legea privind impozitul pe profit și pe dividende: În sensul articolului 8 alineatul 1 litera d), nu sunt considerate cheltuieli sau costuri ocazionate în interesul activității comerciale, în special: contrapartida (totală sau parțială) pentru un serviciu a cărui valoare depășește suma de 200 000 de forinți, fără TVA, în cazul în care împrejurările (cum ar fi, printre altele, activitatea comercială a persoanei impozabile, cifra sa de afaceri, natura serviciului sau contrapartida acestuia) permit să se concluzioneze cu certitudine că recurgerea la acest serviciu este contrară cerințelor unei gestiuni rezonabile; contrapartidele serviciilor primite de la aceeași persoană cu același titlu în cursul unui exercițiu financiar se iau în considerare împreună.

Motivarea întrebărilor adresate de instanța de trimitere:

Astfel cum a arătat reclamanta, aspectul decisiv al prezentului litigiu constă în a răspunde la întrebarea dacă o persoană impozabilă care exercită exclusiv o activitate impozabilă are dreptul de deducere numai dacă poate demonstra, prin date obiective și concrete, „utilizarea” serviciului care îi este prestat (în speță, un serviciu de publicitate).

Potrivit instanței de trimitere, această întrebare dobândește o importanță deosebită în prezenta cauză, având în vedere, de asemenea, faptul că, în ceea ce privește dreptul de deducere, articolul 168 litera (a) din Directiva TVA nu conține decât expresia „sunt utilizate”, în timp ce, spre deosebire de această din urmă dispoziție, la articolul 120 litera a) din Legea privind TVA-ul, pe lângă termenul „utilizează”, figurează și expresia „exploatează în mod diferit”, iar, în limba maghiară, noțiunea de exploatare se referă la o utilizare care produce rezultate, o utilizare eficace și rentabilă.

Având în vedere considerațiile de mai sus, în scopul soluționării litigiului, trebuie să se stabilească, în orice caz, următoarele aspecte: dacă, din punctul de vedere al deductibilității taxei, generarea unui rezultat și rentabilitatea demonstrabilă – și, prin urmare, profitul – trebuie interpretate în sensul că se încadrează în noțiunea

„utilizare” care figurează în Directiva TVA, cu alte cuvinte, dacă acestea constituie o condiție indispensabilă pentru materializarea „utilizării” în sensul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA; astfel, interpretarea dreptului Uniunii solicitată de instanța de trimitere este legată de realitatea și de obiectul litigiului principal.

Hotărârile Curții invocate de reclamantă, sau punctele din aceste hotărâri citate de aceasta, nici nu se referă în mod specific la această chestiune, nici nu au vreo incidență asupra acesteia. Punctul 32 din Hotărârea pronunțată în cauza C-107/10 arată că dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte; același lucru se menționează, în esență, și la punctul 24 din Hotărârea pronunțată în cauza C-324/11, care are ca obiect principiul neutralității fiscale. În mod similar, și punctul 26 din Hotărârea pronunțată în cauza C-376/02, precum și punctul 43 din Hotărârea pronunțată în cauza C-118/11 privesc principiul neutralității fiscale. În schimb, Hotărârile în cauzele C-317/94 (Elida Gibbs) și C-285/10, Hotărârea în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Hotărârea în cauza C-412/03 și Hotărârea în cauzele conexe C-621/10 și C-129/11 s-au pronunțat cu privire la baza de impozitare și au constatat caracterul subiectiv al acesteia. (La rândul lor, Hotărârile pronunțate în cauzele 154/80, 230/87, C-126/88, C-258/95 și C-404/99, din cauza datelor lor de pronunțare – 5 februarie 1981, 23 noiembrie 1988, 27 martie 1990, 16 octombrie 1997 și 29 martie 2001 – nu mai aduc, în mod logic, atingere Directivei TVA).

Astfel, potrivit instanței de trimitere, răspunsurile la întrebările preliminare adresate în prezenta decizie nu pot fi deduse în mod clar din hotărârile citate de reclamantă, dat fiind faptul că obiectul litigiilor este diferit.

Având în vedere considerațiile de mai sus, instanța de trimitere a concluzionat că pentru soluționarea litigiului, este necesar să sesizeze Curtea cu o cerere de decizie preliminară [*omissis*] [considerații procedurale de drept intern].

Veszprém, 20 iulie 2020

[*omissis*] [semnături]