

Versiune anonimată

C-146/21 -1

Cauza C-146/21

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

3 martie 2021

Instanța de trimitere:

Curtea de Apel București (România)

Data deciziei de trimitere:

9 decembrie 2020

Recurentă:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice
București - Administrația sector 1 a finanțelor publice

Intimate:

VB

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice
București -Serviciul soluționare contestații 1

[OMISSIS]
CURTEA DE APEL BUCUREȘTI
SECȚIA A IX-A DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
ÎNCHEIERE
Ședința publică din data de 09.12.2020
[OMISSIS]

Pe rol se află soluționarea cererii de recurs formulată *de recurenta-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București* în reprezentarea *Administrației sector 1 a finanțelor publice*, împotriva Sentinței civile [din] [OMISSIS] 24.06.2019 pronunțate de Tribunalul București- Secția contencios administrativ și fiscal în contradictoriu cu *intimata-reclamantă VB și intimata-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București* în

reprezentarea *Serviciului soluționare contestații 1*, având ca obiect „contestație act administrativ fiscal – decizia [din] [OMISSIS] 12.07.2018”.

[OMISSIS]

CURTEA DE APEL,

Asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene [OMISSIS],
reține următoarele:

I Circumstanțele cauzei

Reclamanta VB deține în proprietate terenuri silvice în județele Vâlcea și Gorj, suprafețe de teren ce au fost exploatate în perioada 2011-2017 în baza unor contracte de vânzare mase lemnoase pe picior încheiate cu mai multe societăți autorizate pentru exploatarea masei lemnoase.

În perioada 05.12.2017-02.02.2018 s-a desfășurat inspecția fiscală parțială având ca obiectiv verificarea corectitudinii și a exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale, perioada supusă inspecției fiscale fiind 01.10.2011-30.09.2017.

Inspectorii fiscali au verificat vânzările de masă lemnoasă pe picior și au constatat că, în luna septembrie 2011, cifra de afaceri a reclamantei a depășit plafonul special de scutire pentru micile întreprinderi prevăzut de articolul 152 alineatul (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal- dispoziție legală valabilă pentru luna septembrie 2011. Conform acestor prevederi legale, contribuabilul trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii septembrie 2011 și să devină plătitoare de TVA începând cu data de 01.11.2011.
[OR. 2]

Întrucât reclamanta a omis să se înregistreze în scopuri de TVA, inspectorii fiscali au procedat, retroactiv, la recalcularea TVA-ului datorat începând cu luna noiembrie 2011 prin aplicarea procedurii sutei mărite, apreciind că prețul de vânzare conține și TVA.

De asemenea, prin dispoziția [din] [OMISSIS] 21.11.2017, organul de control a stabilit obligația depunerii Declarației 070 în termen de 10 zile, iar reclamanta s-a conformat dispozițiilor organului fiscal și a procedat la înregistrarea în scopuri de TVA, astfel că, în data de 29.11.2017, a completat și depus Declarația 070.

Inspecția fiscală s-a finalizat prin emiterea raportului de inspecție fiscală [din] [OMISSIS] 16.02.2018 și a deciziei de impunere [din] [OMISSIS] 16.02.2018. În cuprinsul actelor administrative menționate, inspectorii fiscali au calculat taxa pe care aceasta ar fi trebuit să o achite efectiv dacă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, respectiv TVA aferentă tuturor vânzărilor ulterioare depășirii plafonului de 119.000 de lei, fără a face aplicarea măsurilor de taxare inversă, stabilind un TVA colectat suplimentar în cuantum de 196.634 de lei.

Prin contestația formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere [OMISSIS], aceasta a învederat organului de soluționare că vânzările de masă lemnoasă pe picior sunt supuse mecanismului de taxare inversă, mecanism de simplificare a cărui aplicare nu este condiționată de existența codului de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului, esențial pentru aplicarea mecanismului fiind ca ambele părți să fie persoane impozabile, indiferent de conformarea lor la înregistrarea în scopuri de TVA.

Prin Decizia [din] [OMISSIS] 12.07.2018, a fost respinsă contestația formulată de reclamantă [OMISSIS], reținându-se, printre altele, că condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform articolului 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului București, Secția a II-a contencios administrativ și fiscal la data de 17.12.2018 [OMISSIS] reclamanta VB a solicitat în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația sector 1 a finanțelor publice București și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Serviciul soluționare contestații 1 anularea deciziei de soluționare a contestației [din] [OMISSIS] 12.07.2018 și a deciziei de impunere [din] [OMISSIS] 16.02.2018, cu consecința exonerării de debitul fiscal constituit pentru suma de 196.634 de lei, TVA colectat suplimentar, precum și a dobânzilor și penalităților corespunzătoare.

[OMISSIS] [motiv legat de prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011]

Reclamanta a învederat, în continuare, că actul administrativ a fost emis cu încălcarea regulilor privind taxarea inversă, motiv pentru care a supus atenției jurisprudența europeană referitoare la semnificația codului de înregistrare în scopuri de TVA.

Prin Sentința [din] [OMISSIS] 24.06.2019, Tribunalul București - Secția contencios administrativ și fiscal a admis cererea formulată de reclamanta VB și, în consecință, a anulat decizia de soluționare a contestației [OMISSIS] și decizia de impunere [OMISSIS], cu consecința exonerării de debitul fiscal constituit pentru suma de 196.634 de lei, TVA colectat suplimentar, precum și [de dobânzile și penalitățile] corespunzătoare.

[OMISSIS] [Tribunalul constată prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011]

În continuare, instanța de fond a reținut că, în ceea ce privește sistemul de taxare inversă, acesta reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei, între furnizor și beneficiarul livrării [OR. 3] neavând loc nicio plată de TVA, beneficiarul livrării fiind cel care datorează, pentru operațiunile efectuate, taxa corespunzătoare intrărilor. TVA nu se mai încasează fragmentat, ci integral, de la beneficiarul tranzacției. Din interpretarea sistematică a dispozițiilor articolului 160

din Codul fiscal 2003 și punctul 62 alineatul (2) litera a) din Normele Metodologice ale Codului fiscal 2003, HG nr.44/2004, reiese că autoritatea fiscală, odată ce constată că persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, are sarcina să considere contribuabilul ca înregistrat în scopuri de TVA și să aplice sistemul de taxare inversă reglementat de articolul 160 din Codul fiscal 2003. În acest mod, a reținut că autoritatea fiscală în mod nelegal a apreciat că nu se aplică sistemul de taxare inversă.

În ceea ce privește condiția înregistrării în scop de TVA pentru a beneficia de scutire de la plata taxei, Tribunalul a menționat practica Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-69/17, C-159/17 [și] C-24/15, concluzionând că înregistrarea în scopuri de TVA este o simplă cerință de formă care nu afectează fondul dreptului reclamantei, iar pe de altă parte, atunci când nu există niciun indiciu concret privind existența unei fraude, nu se poate refuza contribuabilului dreptul de aplicare a mecanismelor instituite prin legislația europeană. Din acest punct de vedere, observând jurisprudența CJUE, Tribunalul a reținut, pe de o parte, că nu se impune sesizarea instanței europene în procedura întrebărilor preliminare privind interpretarea legislației europene, iar pe de altă parte, autoritatea fiscală nu se putea opune aplicării mecanismului taxării inverse în lipsa vreunei suspiciuni de fraudă din partea reclamantei.

La data de 05.09.2019, a fost înregistrat pe rolul Curții de Apel recursul formulat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București în reprezentarea Administrației sector 1 a finanțelor publice, împotriva sentinței [OMISSIS] pronunțate de Tribunalul București -Secția contencios administrativ și fiscal.

[OMISSIS] [motiv de recurs prin care se contestă prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011]

Referitor la aplicarea mecanismului taxării inverse, recurenta a considerat că instanța a pronunțat o hotărâre greșită, întrucât reclamanta nu numai că nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, dar nu a efectuat niciun demers legal pentru a se înregistra la registrul comerțului și la organele fiscale competente cu privire la activitatea economică desfășurată în vederea luării în evidență, controlul și impozitarea acesteia, respectiv, nu a declarat în niciun fel veniturile realizate și nu a achitat către bugetul de stat niciun impozit, taxă sau contribuție.

Intimata-reclamantă a formulat, la data de 18.09.2019, întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursului, precum și menținerea sentinței instanței de fond ca legală și temeinică.

La data de 14.07.2020, intimata-reclamantă VB a solicitat instanței formularea și promovarea în temeiul articolului 267 TFUE a unei întrebări preliminare [OMISSIS]

[OMISSIS] [textul întrebării propuse care se regăsește, nemodificat, în dispozitiv]
[OR. 4]

II Dispozițiile dreptului Uniunii Europene a căror interpretare este solicitată

Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, [OMISSIS] în special următoarele articole:

Articolul 9 alineatul (1)

(1) „Persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată „activitate economică”. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

Articolul 193

TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.

Articolul 395 alineatul (1)

(1) Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă.

Măsurile destinate simplificării procedurii de colectare a TVA nu pot influența, decât în mică măsură, valoarea globală a încasărilor din impozite ale statelor membre, colectate în stadiul consumului final.

Decizia de punere în aplicare a Consiliului din 27 septembrie 2010 de autorizare a României de a introduce o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (2010/583/UE)

Articolul 1

Prin derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE, România este autorizată până la 31 decembrie 2013 să desemneze persoana impozabilă căreia îi

sunt furnizate produsele sau serviciile menționate la articolul 2 din prezenta decizie drept persoana obligată la plata TVA.

Articolul 2

Derogarea prevăzută la articolul 1 se aplică la:

(a) furnizarea de către persoane impozabile de produse din lemn, inclusiv masă lemnoasă pe picior, lemn de lucru rotund sau despicat, lemn de foc, produse din cherestea, lemn ecarisat sau pelete de lemn, lemn în stare brută, lemn procesat sau semiprelucrat;

(b) furnizarea de produse sau servicii de către persoane impozabile, cu excepția comercianților cu amănuntul, care fac obiectul unei proceduri de insolvență.

Decizia de punere în aplicare a Consiliului din 15 noiembrie 2013 de autorizare a României să aplice în continuare o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (2013/676/UE)

Articolul 1

Prin derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE, România este autorizată până la 31 decembrie 2016 să desemneze persoana impozabilă căreia îi sunt furnizate [OR. 5] produsele sau serviciile menționate la articolul 2 din prezenta decizie drept persoana obligată la plata TVA.

Articolul 2

Derogarea prevăzută la articolul 1 se aplică furnizării de către persoane impozabile de produse din lemn, inclusiv masă lemnoasă pe picior, lemn de lucru rotund sau despicat, lemn de foc, produse din cherestea, lemn ecarisat sau pelete de lemn, lemn în stare brută, lemn procesat sau semiprelucrat.

Decizia de punere în aplicare (UE) 2016/1206 a Consiliului din 18 iulie 2016 de modificare a Deciziei de punere în aplicare 2013/676/UE de autorizare a României să aplice în continuare o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Articolul 1

Decizia de punere în aplicare 2013/676/UE se modifică după cum urmează:

1. la articolul 1, data de „31 decembrie 2016” se înlocuiește cu „31 decembrie 2019”;
2. la articolul 3, data de „1 aprilie 2016” se înlocuiește cu „1 aprilie 2019”.

III Dispoziții naționale aplicabile. Jurisprudență națională pertinentă

Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare în trimestrul IV 2011

Articolul 125¹ -Semnificația unor termeni și expresii, alineatul (1) punctul 18

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

18. persoană impozabilă are înțelesul articolului 127 alineatul (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

Articolul 127 -Persoane impozabile și activitatea economică, alineatul (1)

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alineatul (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Articolul 134 -Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor articolului 157 alineatul (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 134² alineatul (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

(5) În cazul schimbării regimului de impozitare, se va proceda la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru cazurile prevăzute la articolul 134² alineatul (2) litera a), numai dacă factura este emisă pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii, și la articolul 134² alineatul (2) litera b), dacă a fost încasat un avans pentru valoarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Prevederile **[OR. 6]** acestui alineat nu se aplică pentru micile întreprinderi prevăzute la articolul 152, care se înregistrează în scopuri de TVA conform articolului 153.

(6) *Prin excepție de la prevederile alineatelor (4) și (5), în cazul modificărilor de cote se aplică prevederile articolului 140 alineatele (3) și (4), iar pentru operațiunile prevăzute la articolul 160 regimul aplicabil este cel de la data la care intervine exigibilitatea taxei.*

(7) În cazul prestărilor de servicii pentru care au fost încasate avansuri pentru valoarea parțială a prestării de servicii și/sau au fost emise facturi pentru valoarea parțială a prestării de servicii până la data de 31 decembrie 2009 inclusiv, dar faptul generator de taxă intervine după această dată, se aplică prevederile alineatelor (4) și (5).

Articolul 134¹ -Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, alineatul 1

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Articolul 160 -Măsuri de simplificare, alineatul (1) și alineatul (2) litera b)

(1) Prin excepție de la prevederile articolului 150 alineatul (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alineatul (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform articolului 153.

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

b) livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr. 46/2008 - Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare;

Ordonanța de urgență nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale

Articolul 6 alineatul (1)

(1) Orice activitate economică desfășurată permanent, ocazional sau temporar în România de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale trebuie să fie înregistrată și autorizată, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență.

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 - pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare în Trimestrul IV 2011

Punctul 62

(1) [OMISSIS]

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor articolului 152 alineatul (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform articolului 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform articolului 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;

b) [OMISSIS] **[OR. 7]** [OMISSIS]

(3) [OMISSIS]

[OMISSIS] [alineatul privește persoanele impozabile care au solicitat în mod eronat scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA]

(4) După determinarea taxei de plată conform alineatelor (2) și (3), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.

(5) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la articolele 145-149 din Codul fiscal:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la articolul 149 alineatul (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

(6) [OMISSIS] [alineatul privește persoanele impozabile care au solicitat în mod eronat scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA]

(7) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alineatele (5) și (6), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la articolele 145-149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile articolului 155 alineatul (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform articolului 153 din Codul fiscal. **[OR. 8]**

(8) Persoanele impozabile care au aplicat regimul special pentru mici întreprinderi prevăzut la articolul 152 din Codul fiscal și care au fost înregistrate în scopuri de TVA conform articolului 153 alineatul (1) litera b) sau c) din Codul fiscal, dacă ulterior înregistrării realizează numai operațiuni fără drept de deducere, vor solicita scoaterea din evidență conform articolului 153 alineatul (11) din Codul fiscal. Dacă, ulterior scoaterii din evidență, aceste persoane impozabile vor realiza operațiuni care dau drept de deducere a taxei, vor aplica prevederile articolului 152 din Codul fiscal.

IV Motivele care au determinat instanța să formuleze cererea de decizie preliminară

[OMISSIS]

În jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene s-a stabilit, în interpretarea articolului 267 TFUE (ex-articolul 177 din Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene), că o instanță națională ale cărei decizii nu pot face obiectul unei căi de atac în dreptul intern trebuie, atunci când i se adresează o întrebare de drept comunitar, să își îndeplinească obligația de sesizare a Curții de Justiție, cu excepția cazului în care constată că întrebarea adresată nu este relevantă sau că dispoziția comunitară în cauză a făcut deja obiectul unei interpretări din partea Curții sau că aplicarea corectă a dreptului comunitar se impune cu o asemenea evidență încât nu mai lasă loc niciunei îndoieli rezonabile; existența unei astfel de posibilități trebuie să fie evaluată în funcție de caracteristicile proprii dreptului comunitar, de dificultățile specifice pe care le prezintă interpretarea acestuia și de riscul divergențelor de jurisprudență în cadrul Comunității (Hotărârea din 6 octombrie 1982, [CILFIT/Ministero della Sanità, 283/81, EU:C:1982:335, punctul 21]).

În jurisprudența recentă, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut că, deși procedura instituită prin articolul 267 TFUE este un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale cu ajutorul căruia cea dintâi furnizează celor din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii care le sunt necesare pentru soluționarea litigiilor asupra cărora urmează să se pronunțe, atunci când nu există nicio cale de atac în dreptul intern împotriva deciziei unei instanțe naționale, aceasta din urmă este, în principiu, obligată să sesizeze Curtea, conform

articolului 267 al treilea paragraf TFUE, în ipoteza în care în fața sa se invocă o chestiune privind interpretarea dreptului Uniunii, cu excepția cazului în care constată că problema invocată nu este pertinentă sau că dispoziția de drept [OR. 9] al Uniunii în cauză a făcut deja obiectul unei interpretări din partea Curții sau că aplicarea corectă a dreptului Uniunii se impune cu o asemenea evidență încât nu mai lasă loc niciunei îndoieli rezonabile (Hotărârea din 9 septembrie 2015, Ferreira da Silva e Brito și alții, C-160/14, EU:C:2015:565, punctele 37 și 38).

În prezenta cauză, Curtea de Apel urmează să pronunțe, în soluționarea recursului, o hotărâre definitivă, care nu este supusă unei căi de atac potrivit dreptului intern, în sensul dispozițiilor articolului 267 TFUE.

Cu privire la întrebarea propusă, chestiunea care se invocă privește interpretarea dreptului Uniunii, iar aceasta are legătură directă cu obiectul litigiului principal, este relevantă și pertinentă pentru soluționarea litigiului, pentru motivele ce vor fi arătate în continuare, și nu a făcut obiectul unei interpretări din partea Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Curtea de Apel a ajuns la concluzia că este necesar să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene întrebarea preliminară referitoare la interpretarea Directivei 2006/112/CE, în privința aplicabilității taxării inverse în lipsa codului de înregistrare în scopuri de TVA a furnizorului, în condițiile în care, la momentul derulării tranzacțiilor cu material lemnos pe picior, România obținuse derogare privind aplicarea taxării inverse din partea Comisiei Europene în baza Deciziei 2010/583/UE a Consiliul Uniunii Europene (prelungită prin Decizia de punere în aplicare 2013/676/UE, modificată prin Decizia [de punere în aplicare (UE)] 2016/1206 a Consiliului).

În fapt, inspectorii fiscali [OMISSIS] au constatat că, în luna septembrie 2011, cifra de afaceri a reclamantei a depășit plafonul special de scutare pentru micile întreprinderi. Întrucât reclamanta a omis să se înregistreze în scopuri de TVA, inspectorii fiscali au procedat, retroactiv, la recalcularea TVA-ului datorat începând cu luna noiembrie 2011. De asemenea, organul de control a stabilit obligația depunerii Declarației 070 în termen de 10 zile, iar reclamanta s-a conformat dispozițiilor organului fiscal și a procedat la înregistrarea în scopuri de TVA, astfel că, în data de 29.11.2017, a completat și depus Declarația 070. În cuprinsul deciziei de impunere [OMISSIS], inspectorii fiscali au calculat taxa pe care reclamanta ar fi trebuit să o achite efectiv dacă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, respectiv TVA aferentă tuturor vânzărilor ulterioare depășirii plafonului de 119.000 de lei, fără a face aplicarea măsurilor de taxare inversă.

Astfel, dacă reclamanta s-ar fi înregistrat în scopuri de TVA, la momentul septembrie 2011, pentru toate vânzările efectuate ulterior acestui moment, aceasta nu ar fi trebuit să colecteze TVA, această obligație revenind cumpărătorilor acesteia, persoane impozabile.

Articolul 193 din Directiva 2006/112/CE stabilește ca regulă generală că TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202. În mod obișnuit, TVA-ul se aplică asupra tuturor activităților economice, iar plata TVA-ului este fracționată, calculându-se pe fiecare verigă a lanțului de producție și distribuție. Așadar, în final, doar consumatorul final va suporta acest impozit indirect, neavând drept de deducere.

Pe lângă regula generală a percepției TVA pentru fiecare verigă a lanțului de distribuție, legiuitorul comunitar a prevăzut un mecanism derogatoriu de percepere a taxei, respectiv taxarea inversă. Taxarea inversă reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei, întrucât nu are loc nicio plată efectivă de TVA între furnizorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă fiind cel care datorează, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor. În plus, beneficiarul are concomitent dreptul de a deduce respectiva taxă. Așadar, mecanismul taxării inverse presupune ca pentru operațiunile economice derulate între persoane impozabile să nu se perceapă efectiv un TVA, urmând ca ultima vânzare/prestare, efectuată către consumatorul final, să presupună plata la bugetul de stat a TVA-ului aferent întregii valori de vânzare către consumatorul final.

Principiul neutralității fiscale interzice ca operatorii economici ce desfășoară aceleași activități să fie tratați diferit din punctul de vedere al TVA. Sistemul comun al TVA-ului garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția să fie ele însele supuse TVA-ului. **[OR. 10]**

Același principiu impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile.

În acest context, Curtea de Apel constată că, în cauzele judecate în care s-a pus problema relevanței codului de înregistrare în scopuri de TVA, s-a decis că existența acestuia nu este de substanța calității de persoană impozabilă, respectiv că acesta nu poate constitui o condiție de fond pentru aplicarea regimului fiscal de TVA.

În acest context, Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în cauza C-159/17, *Dobre*, reține că existența unei norme/interpretări naționale care condiționează în esență scutirea de TVA de respectarea unor obligații de formă constând în comunicarea unui cod valid de TVA, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se verifica dacă acestea erau îndeplinite, este contrară Directivei TVA:

„32. În special, identificarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când încetează activitățile prevăzută la articolul 213 din această directivă nu constituie decât cerințe de formă în scopul

controlului, care nu pot pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 60).

33. Prin urmare, o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi identificată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 51).”

Similar reține Curtea și prin hotărârea în cauza Josef Plöckl, C-24/15:

„[...] în lipsa unui indiciu concret cu privire la o fraudă, instanța de trimitere apreciază că scutirea de TVA nu poate fi refuzată atunci când condițiile materiale ale acestei scutiri sunt îndeplinite, cum se întâmplă în cauza cu care este sesizată, întrucât comunicarea numărului de identificare în scopuri de TVA nu constituie o asemenea condiție. În aceste împrejurări, refuzul ar fi contrar principiilor neutralității fiscale și proporționalității.” (Hotărârea Josef Plockl, C-24/15, punctele 22 și 23)

Curtea de Apel este chemată să soluționeze o problemă juridică în care particularul invocă faptul că administrația are obligația recunoașterii taxării inverse, având în vedere jurisprudența europeană referitoare la semnificația codului de înregistrare în scopuri de TVA.

Este adevărat că legislația și jurisprudența europeană conferă statelor membre posibilitatea de a adopta măsuri pentru colectarea corectă a TVA-ului și pentru evitarea fraudei, cu condiția ca acestea să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective.

O abordare precum cea a autorităților fiscale române ar putea afecta negativ și beneficiarul livrărilor/prestărilor de servicii, în condițiile în care, ulterior inspecției fiscale și înregistrării sale în scop de TVA, persoana considerată impozabilă cu efect retroactiv nu poate emite către cumpărătorii săi facturi cu taxare inversă, ci doar în regim normal de taxare, aceștia din urmă neavând dreptul de a deduce acea taxă, întrucât, raportat la momentul faptului generator, taxa nu este corect facturată.

Obligativitatea respectării regimului de taxare inversă ca o condiție de fond în exercitarea dreptului de deducere a fost deja consacrat prin decizia CJUE în cauza C-424/12, Fatorie, în urma unei întrebări preliminare ridicate de Curtea de Apel Oradea într-o speță privind refuzul autorităților de a permite unui beneficiar (Fatorie SRL) deducerea TVA-ului, din cauza neaplicării dispozițiilor privind sistemul de taxare inversă de către furnizor în condițiile în care furnizorul nu mai putea corecta facturile emise întrucât între timp intrase în faliment. Curtea a concluzionat că, în cadrul unei operațiuni supuse regimului de taxare inversă, în împrejurări precum cele din litigiul principal, Directiva 2006/112/CE și principiul

neutralității fiscale nu se opun lipirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe care a plătit-o în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, nici chiar în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului. **[OR. 11]**

Nerecunoașterea și neaplicarea mecanismului taxării inverse în impunerile cu caracter retroactiv pentru tranzacții unde momentul exigibilității taxei este fixat în trecut conduce la colectarea unei taxe pe valoarea adăugată pe care beneficiara nu o poate deduce.

În prezenta cauză, Curtea de Apel este o „instanță ale cărei decizii nu sunt supuse vreunei căi de atac”, motiv pentru care se activează dispozițiile articolului 267 al treilea paragraf TFUE și există obligația sesizării Curții de Justiție a Uniunii Europene.

[OMISSIS]

În ceea ce privește utilitatea demersului, așa cum rezultă din întreaga prezentare, în speța de față se ridică problema compatibilității prevederilor fiscale, potrivit cărora nu ar fi aplicabil unei persoane inspectate și înregistrate postinspecție, în scop de TVA, mecanismul de taxare inversă (măsuri de simplificare) - reglementat imperativ pentru vânzarea de material lemnos pe picior - pe motiv că persoana inspectată nu solicitase și nu obținuse, anterior realizării tranzacțiilor sau la data depășirii plafonului, înregistrarea în scop de TVA, cu prevederile Directivei 2006/112 CE și [cu] principiul neutralității, aspect care depinde de modalitatea de interpretare a normelor europene menționate.

Având în vedere că asupra acestei probleme Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu s-a mai pronunțat, în speță litigiul urmând a fi soluționat în ultimă instanță, și având în vedere și prevederile articolului 267 TFUE, instanța apreciază necesară sesizarea Curții [OMISSIS].

[OMISSIS]

***PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII,
DISPUNE:***

Admite cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare. În temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, raportat la articolul 19 alineatul (3) litera (b) din Tratatul privind Uniunea Europeană, sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare și adresează Curții următoarea întrebare: „Directiva 2006/112/CE și principiul neutralității se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei reglementări naționale sau practici fiscale potrivit căreia nu ar fi aplicabil unei persoane inspectate și înregistrate postinspecție, în scop de TVA, mecanismul de taxare inversă (măsuri

de simplificare) - reglementat imperativ pentru vânzarea de material lemnos pe picior - pe motiv că persoana inspectată nu solicitase și nu obținuse, anterior realizării tranzacțiilor sau la data depășirii plafonului, înregistrarea în scop de TVA?”

[OMISSIS] [procedură, semnături]