

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-101 din 2016 SC Paper Consult SRL. Exercițarea dreptului de deducere a TVA pentru achiziții de la furnizori declarați inactivi de către autoritatea fiscală.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

19 octombrie 2017

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere – Condiții de exercitare – Articolul 273 – Măsurile naționale – Combaterea fraudei și a evaziunii fiscale – Factură emisă de un contribuabil declarat «inactiv» de administrația fiscală – Risc de fraudă – Refuzarea dreptului de deducere – Proportionalitate – Refuzul de a lua în considerare dovezi privind absența unei fraude sau a unei pierderi fiscale – Limitarea în timp a efectelor hotărârii care urmează a fi pronunțată – Lipsă”

În cauza C-101/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj, prin decizia din 21 ianuarie 2016, primită de Curte la 19 februarie 2016, în procedura

SC Paper Consult SRL

împotriva

Direcției Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrației Județene a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Rosas (raportor), doamna C. Toader, doamna A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 26 ianuarie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru SC Paper Consult SRL, de A. Bora, avocat;
- pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de M. Bejenar și de E. Gane, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de G.-D. Balan, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 31 mai 2017,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Aceasta a fost prezentată în cadrul unui litigiu între SC Paper Consult SRL (denumită în continuare „Paper Consult”), pe de o parte, și Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, pe de altă parte, Paper Consult contestând o decizie administrativă prin care i se refuză dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată pentru prestări de servicii achiziționate de la SC Rom Packaging SRL (denumită în continuare „Rom Packaging”), pentru motivul că aceasta din urmă era declarată contribuabil „inactiv” la data încheierii contractului.

Cadru juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

3 Considerentul (59) al Directivei 2006/112 are următorul cuprins:

„Este necesar, în anumite limite și sub rezerva anumitor condiții, ca statele membre să poată introduce sau continua să aplice măsuri speciale de derogare de la prezenta directivă, cu scopul de a simplifica perceperea taxei sau de a preveni anumite forme de evaziune fiscală sau fraudă.”

4 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, care figurează în titlul I din aceasta, intitulat „Obiect și sferă de aplicare”, prevede:

„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.”

5 Articolul 168 din directiva menționată, care figurează în titlul X din aceasta, intitulat „Deduceri”, are următorul cuprins:

„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;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]"

6 Conform articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112:

„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 mărfuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;”

7 Articolul 214 alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede:

„(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;”

8 Potrivit articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112:

„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.”

Regulamentul (UE) nr. 904/2010

9 Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (JO 2010, L 268, p. 1) este o reformare a Regulamentului (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO 2003, L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85). În special, acesta extinde conținutul bazei de date electronice a sistemului de schimb de informații în materie de TVA (*VAT Information Exchange System*, denumit în continuare „VIES”).

10 Considerentul (16) al acestui regulament are următorul cuprins:

„Confirmarea validității numerelor de identificare în scopuri de TVA pe internet este un instrument din ce în ce mai utilizat de către operatori. Sistemul de confirmare a validității numerelor de identificare în scopuri de TVA ar trebui să permită confirmarea automată a informațiilor relevante pentru operatori.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

11 Articolul 17 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul nr. 904/2010 prevede că statele membre stochează deopotrivă în VIES datele privind numerele de identificare în scopuri de TVA pe care le-au eliberat și care nu mai sunt valabile.

12 Potrivit articolului 23 din acest regulament, o administrație fiscală poate presupune în special că o persoană și-a încetat activitatea economică atunci când, în ciuda solicitării în acest sens, persoana respectivă nu a transmis declarațiile de TVA și declarațiile recapitulative pentru un an după expirarea termenului de depunere a primei declarații nedepuse sau în cazul în care persoanele au declarat date false pentru a obține identificarea în scopuri de TVA sau nu au comunicat modificări ale datelor lor.

13 Conform articolului 62 al patrulea paragraf din Regulamentul nr. 904/2010, articolul 17 nu era încă aplicabil la data faptelor din litigiul principal.

Dreptul român

14 La data faptelor în discuție în litigiul principal, articolul 78¹ alineatul (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevedea:

„Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică sunt declarați inactivi și le sunt aplicabile prevederile articolului 11 alineatele (1¹) și (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare [(denumită în continuare «Codul fiscal»)], dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

- (a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;
- (b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;
- (c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.”

15 Articolul 11 alineatul (1¹) din Codul fiscal prevede:

„Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform articolului 78 din [Ordonanța nr. 92/2003], care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar în perioada respectivă nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a [TVA] aferente achizițiilor efectuate.”

16 Articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal prevede:

„Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

conform articolului 78 din [Ordonanța nr. 92/2003], nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a [TVA] aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”

17 Articolul 21 alineatul (4) litera (r) din Codul fiscal are următorul cuprins:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

(r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

18 Articolul 3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală („ANAF”) nr. 819/2008 prevede:

„(1) Declararea contribuabililor inactivi se face cu data intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi.

(2) Lista contribuabililor declarați inactivi se afișează la sediul [ANAF] și se publică pe pagina de internet a [acesteia], la secțiunea Informații publice – Informații privind agenții economici.

(3) Ordinul președintelui [ANAF] pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi intră în vigoare în termen de 15 zile de la data afișării, potrivit prevederilor articolului 44 alineatul (3) din [Ordonanța nr. 92/2003].”

19 Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 3347/2011 al președintelui ANAF, care precizează obligațiile declarative prevăzute la articolul 78¹ alineatul (1) litera (a) din Ordonanța nr. 92/2003, enumeră următoarele obligații declarative:

„– 100 «Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat»;

– 112 «Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate»;

– 101 «Declarație privind impozitul pe profit»;

– 300 «Decont de [TVA]»;

– 301 «Decont special de [TVA]»;

– 390 VIES «Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri»;

– 394 «Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național».”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Litigiul principal și întrebările preliminare

20 Printr-o decizie din 11 mai 2012, autoritățile fiscale au constatat că Rom Packaging, cu sediul în București (România), prestase servicii în favoarea Paper Consult, cu sediul în Bistrița-Năsăud (România), în valoare de 190 340 de lei românești (RON) (aproximativ 44 560 de euro) fără TVA, pe baza unui contract de prestări servicii încheiat la 3 ianuarie 2011.

21 Întrucât Rom Packaging a fost declarată inactivă de la 7 octombrie 2010 și radiată din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA începând de la 1 noiembrie 2010 pentru nedepunerea declarațiilor fiscale impuse de lege și ținând seama de articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal, autoritățile fiscale au concluzionat că Paper Consult nu avea dreptul să deducă suma de 45 680 RON (aproximativ 10 694 de euro), și anume cuantumul plătit cu titlu de TVA pentru serviciile furnizate de Rom Packaging.

22 Contestația formulată de Paper Consult împotriva actului autorității de control fiscal a fost respinsă ca fiind neîntemeiată prin decizia din 17 iulie 2014 a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca. Acțiunea în contencios fiscal formulată de Paper Consult împotriva acestei decizii a fost, la rândul ei, respinsă prin sentința civilă din 8 iulie 2015 pronunțată de Tribunalul Bistrița-Năsăud.

23 Paper Consult a formulat apel împotriva acestei sentințe la Curtea de Apel Cluj (România). Aceasta nu a contestat elementele de fapt reținute de autoritățile fiscale și de Tribunalul Bistrița-Năsăud. În schimb, ea a arătat că Ordinul președintelui ANAF din 21 septembrie 2010, prin care Rom Packaging fusese declarată inactivă, nu îi fusese comunicat, ci fusese doar publicat la sediul ANAF și pe pagina de internet a acesteia. Paper Consult a susținut că, în aceste împrejurări, ordinul respectiv nu îi era opozabil și nu putea fi considerat ca reprezentând temeiul refuzului dreptului său de deducere a TVA-ului, o asemenea măsură fiind contrară dreptului Uniunii.

24 Paper Consult susține că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului, este suficient să fie îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 178 din Directiva 2006/112.

25 Instanța de trimitere arată însă că, potrivit jurisprudenței Curții, combaterea evaziunii fiscale, a fraudei și a abuzurilor fiscale reprezintă un obiectiv recunoscut și încurajat prin Directiva 2006/112, cu condiția ca măsurile adoptate în acest scop să fie proporționale. Potrivit acestei instanțe, nu ar fi o sarcină excesivă pentru contribuabili să efectueze o verificare minimă, prin căutare pe site-ul internet al ANAF, a persoanelor cu care intenționează să încheie contracte, pentru a verifica dacă acestea sunt sau nu sunt declarate „contribuabili inactivi”. Totuși, instanța menționată constată că nu există o jurisprudență a Curții referitoare la o asemenea situație.

26 În aceste condiții, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Se opune Directiva 2006/112 unei reglementări naționale în conformitate cu care este refuzat dreptul de deducere a [TVA-ului] unei persoane impozabile pe motiv că persoana din amonte, care a emis factura în care sunt individualizate cheltuiala și [TVA-ul], a fost declarată inactivă de către administrația financiară?

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ, se opune Directiva 2006/112 unei reglementări naționale în conformitate cu care este suficientă afișarea listei cu contribuabilii declarați inactivi la sediul [ANAF] și publicarea acesteia pe pagina de internet a [ANAF], la secțiunea Informații publice – Informații privind agenții economici, pentru a putea refuza dreptul de deducere a [TVA-ului], în condițiile primei întrebări?”

Cu privire la admisibilitate

27 Admisibilitatea întrebărilor preliminare este contestată de guvernul român, care susține că instanța de trimitere nu a explicat motivele pentru care consideră că răspunsul la întrebările sale este necesar în vederea soluționării litigiului cu care este sesizată, având în vedere că argumentația Paper Consult se referă exclusiv la inopozabilitatea declarării inactivității, iar nu la efectele propriu-zise ale acestei inactivități, astfel cum reies acestea din reglementarea națională.

28 Trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, instituită la articolul 267 TFUE, este numai de competența instanței naționale sesizate cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească care urmează a fi pronunțată să aprecieze, în raport cu particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 15 ianuarie 2013, Križan și alții, C-416/10, EU:C:2013:8, punctul 53, precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Vervloet și alții, C-76/15, EU:C:2016:975, punctul 56).

29 Rezultă că întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de necesitate și de relevanță. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională nu este posibil decât atunci când este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (Hotărârea din 15 ianuarie 2013, Križan și alții, C-416/10, EU:C:2013:8, punctul 54, precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Vervloet și alții, C-76/15, EU:C:2016:975, punctul 57).

30 În speță, instanța de trimitere a arătat în decizia sa că, pe lângă un motiv întemeiat pe inopozabilitatea deciziei președintelui ANAF, Paper Consult a prezentat de asemenea un motiv întemeiat pe respectarea condițiilor pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului. Astfel, instanța de trimitere a considerat că era necesar să i se solicite Curții interpretarea Directivei 2006/112.

31 În consecință, nu rezultă în mod evident că interpretarea dreptului Uniunii solicitată de instanța de trimitere nu ar avea nicio legătură cu obiectul litigiului principal sau că aceasta ar fi ipotetică.

32 Prin urmare, întrebările adresate de instanța de trimitere trebuie declarate admisibile.

Cu privire la fond

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

33 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, prin care i se refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului pentru motivul că operatorul care i-a prestat servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și TVA-ul a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație de inactivitate fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în statul respectiv.

34 Aceste întrebări privesc, în esență, punerea în balanță a dreptului de deducere, element esențial al mecanismului TVA-ului, pe de o parte, și a combaterii fraudei fiscale, obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, pe de altă parte.

35 Referitor la dreptul de deducere, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, EU:C:2001:579, punctul 28, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 37).

36 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38).

37 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 44, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39).

38 Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.

39 În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

40 În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta.

41 Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 62 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45).

42 Situația poate fi însă diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 71, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 46). Or, reiese din dosar și astfel cum a arătat avocatul general la punctele 40-43 din concluzii că această situație nu se regăsește în cauza principală.

43 De asemenea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că dreptul de deducere poate fi refuzat atunci când se stabilește, ținând seama de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Astfel, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, iar justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 42 și 43, precum și jurisprudența citată).

44 În ceea ce privește reglementarea națională în cauză în litigiul principal, reiese din elementele prezentate Curții că aceasta are ca obiectiv să combată fraudă privind TVA-ul, sancționând, prin refuzul dreptului de deducere, un comportament care poate contribui la întârzierea detectării unei astfel de fraude sau, cel puțin, a neplății TVA-ului de către contribuabili care nu îndeplinesc obligațiile declarative prevăzute de lege, care se sustrag de la controlul fiscal prin declararea unor informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale să îl identifice sau cu privire la care autoritățile fiscale au constatat că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

45 Comisia Europeană a arătat în observațiile sale, făcând trimitere la date care figurează într-un comunicat de presă pe care l-a publicat la 4 septembrie 2015, că fraudă privind TVA-ul este deosebit de importantă în România, deoarece, în anul 2013, diferența dintre veniturile așteptate în materie de TVA și TVA-ul colectat efectiv era de 41,1 %.

46 Tot în acest sens, guvernul român a subliniat, în cadrul ședinței, că tocmai dificultățile întâmpinate de autorități în combaterea fraudei privind TVA-ul au condus legiuitorul român să instituie un mecanism de prevenire a evaziunii fiscale prin declararea inactivității unor astfel de contribuabili, al căror comportament fiscal incorect ar împiedica detectarea unor nereguli în colectarea TVA-ului și ar constitui indiciul unei fraude fiscale. În plus, neplata TVA-ului s-ar repercuta asupra prețului de vânzare al produselor și al serviciilor și ar procura vânzătorului un avantaj concurențial care crește volumul vânzărilor, astfel încât aplicarea unor sancțiuni pecuniare nu ar fi suficientă pentru a lupta împotriva fraudei privind TVA-ul.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

47 Fără îndoială, urmărirea unui asemenea obiectiv constituie executarea obligației statelor membre, care decurge din articolul 4 alineatul (3) TUE, din articolul 325 TFUE, din articolul 2, din articolul 250 alineatul (1) și din articolul 273 din Directiva 2006/112, de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor și pentru a combate fraudă (Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 41 și jurisprudența citată). În plus, există o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și, pe de altă parte, punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA corespunzătoare, de vreme ce orice lacună în colectarea celor dintâi se poate afla la originea unei reduceri a celor din urmă (a se vedea Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26).

48 În această privință, trebuie amintit că statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate (a se vedea Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 26 și jurisprudența citată).

49 Conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.

50 Cu toate acestea, măsurile adoptate de statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 57).

51 În repetate rânduri, Curtea a statuat că administrația nu poate impune persoanei impozabile să întreprindă verificări complexe și aprofundate referitoare la un furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt în atribuția acestei administrații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 65, precum și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 50).

52 În schimb, nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 65 și 68, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 54).

53 În această privință, trebuie să se constate că reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că contribuabilul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă fie pentru că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, fie pentru că a declarat informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale în cauză să îl identifice sau pentru că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

54 Singura obligație impusă persoanei impozabile constă, astfel, în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat.

55 Rezultă astfel că, prin obligarea persoanei impozabile să efectueze această verificare, legislația națională urmărește un obiectiv care este legitim și chiar impus de dreptul Uniunii, și anume acela de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a evita fraudă, și că o asemenea verificare poate fi cerută în mod rezonabil unui operator economic. Trebuie însă să se verifice dacă această legislație nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.

56 Deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscrisi ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1¹) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.

57 În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.

58 Potrivit Paper Consult, Rom Packaging ar fi plătit trezoreriei publice TVA-ul colectat în temeiul contractului încheiat cu Paper Consult. Ca răspuns la o întrebare adresată de Curte, guvernul român a confirmat că sumele corespunzătoare TVA-ului datorat de Rom Packaging fuseseră efectiv plătite, dar că nu era posibil să se verifice dacă aceste sume erau aferente tranzacțiilor încheiate între cele două societăți, deoarece Rom Packaging nu își depusese declarațiile de TVA.

59 Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, rezultă că articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.

60 Or, imposibilitatea persoanei impozabile de a demonstra că tranzacțiile încheiate cu operatorul declarat inactiv îndeplinesc condițiile prevăzute de Directiva 2006/112 și în special că TVA-ul a fost plătit trezoreriei publice de către acest operator depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legitim urmărit de această directivă.

61 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și TVA-ul a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.

Cu privire la cererea de limitare în timp a efectelor hotărârii Curții

62 Guvernul român a solicitat Curții, în cazul în care aceasta ar considera că dreptul Uniunii se opune unei legi precum cea în discuție în cauza principală, să limiteze în timp efectele hotărârii care urmează a fi pronunțată.

63 În susținerea cererii sale, acest guvern invocă, în primul rând, buna sa credință, rezultată din îndoieli obiective în ceea ce privește domeniul de aplicare al jurisprudenței Curții, precum și privind rezultatul unei proceduri „EU Pilot” referitoare la reglementarea națională în discuție în litigiul principal, în cadrul căreia, pe baza răspunsului autorităților române, Comisia arhivase dosarul, ceea ce ar fi determinat aceste autorități să considere că această reglementare era compatibilă cu dreptul Uniunii. În al doilea rând, guvernul român evidențiază consecințele financiare grave care ar surveni dacă, în urma hotărârii Curții, ar trebui să se acorde deducerea TVA-ului tuturor operatorilor economici care au încheiat tranzacții cu operatori declarați inactivi începând din anul 2007.

64 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, interpretarea pe care aceasta o dă unei norme de drept al Uniunii, în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE, clarifică și precizează semnificația și domeniul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la data intrării sale în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de instanță chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea care se pronunță cu privire la cererea de interpretare dacă, pe de altă parte, sunt întrunite condițiile care permit ca instanțele competente să fie sesizate cu litigiul privind aplicarea normei respective (a se vedea Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 58, precum și Hotărârea din 22 septembrie 2016, Microsoft Mobile Sales International și alții, C-110/15, EU:C:2016:717, punctul 59).

65 Numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice inerent ordinii juridice a Uniunii, Curtea poate fi determinată să limiteze posibilitatea oricărei persoane interesate de a invoca o dispoziție pe care a interpretat-o în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bună-credință. Pentru a putea decide o astfel de limitare, este necesară întrunirea a două criterii esențiale, și anume buna-credință a celor interesați și riscul unor perturbări grave (a se vedea Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 59, precum și Hotărârea din 22 septembrie 2016, Microsoft Mobile Sales International și alții, C-110/15, EU:C:2016:717, punctul 60).

66 Mai exact, Curtea nu a recurs la această soluție decât în împrejurări bine determinate, și anume în cazul în care există un risc de repercusiuni economice grave, cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bună-credință în temeiul reglementării considerate ca fiind în mod legal în vigoare, și atunci când reieșea că particularii și autoritățile naționale au fost determinați să adopte un comportament neconform dreptului Uniunii ca urmare a unei incertitudini obiective și importante privind domeniul de aplicare al dispozițiilor de drept al Uniunii, incertitudine la care contribuiseră eventual înseși comportamentele altor state membre sau al Comisiei (a se vedea Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

EU:C:2012:286, punctul 60, precum și Hotărârea din 22 septembrie 2016, Microsoft Mobile Sales International și alții, C-110/15, EU:C:2016:717, punctul 61).

67 În ceea ce privește îndoielile evidențiate de guvernul român referitoare la interpretarea dreptului Uniunii, trebuie amintit că refuzul dreptului de deducere a TVA-ului opus unor persoane impozabile constituie o excepție de la un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului a cărei legalitate, potrivit unei jurisprudențe constante, nu este admisă decât în împrejurări excepționale.

68 Încheierea de către Comisie a unei proceduri „EU Pilot” nu modifică această analiză. Astfel, încheierea unei asemenea proceduri informale, care nu este în niciun caz guvernată de dispozițiile tratatelor, ci implică o cooperare voluntară între Comisie și statele membre și care urmărește în general în același timp să verifice corecta aplicare a dreptului Uniunii și să soluționeze într-un stadiu precoce problemele pe care le ridică această aplicare, nu prejudică în niciun fel posibilitatea Comisiei de a iniția o procedură formală de acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 258 TFUE. În orice caz, atitudinea Comisiei nu poate justifica în sine încrederea legitimă a unui stat membru în privința conformității reglementării sale naționale cu dreptul Uniunii atunci când, precum în prezenta cauză, reiese din jurisprudență că nu există o incertitudine obiectivă și importantă în ceea ce privește domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, mai precis al dispozițiilor Directivei 2006/112.

69 Întrucât criteriul referitor la buna-credință a mediilor interesate nu este îndeplinit în ceea ce privește autoritățile române, nu este necesar să se verifice dacă este îndeplinit cel referitor la gravitatea repercusiunilor economice.

70 Din considerațiile de mai sus rezultă că nu este necesar să fie limitate în timp efectele prezentei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

71 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

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