

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-664/16, VADAN – Deducerea TVA – stabilirea sumei deductibile doar în baza unei expertize contabile.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

21 noiembrie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167, 168, 178 și 273 – Sfera de aplicare a dreptului de deducere – Lipsa facturilor – Recurgere la o expertiză judiciară – Sarcina probei privind dreptul de deducere – Principiile neutralității fiscale și proporționalității”

În cauza C-664/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Alba Iulia (România), prin decizia din 10 noiembrie 2016, primită de Curte la 21 decembrie 2016, în procedura

Lucrețiu Hadrian Vădan

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președintele Camerei a șaptea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna K. Jürimäe și domniile C. Lycourgos, E. Juhász (raportor) și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 31 ianuarie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Vădan, de M. Bejenaru-Dragoș, de C. D. Cubleşan, de C. A. Păun, de T. V. Căpușan, de D. Feldrihan și de D. F. Pascu, avocați;
- pentru guvernul român, de C.-R. Canțăr, de O.-C. Ichim, de E. Gane și de C. M. Florescu, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal, de G.-D. Balan și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 30 mai 2018,

pronunță prezenta

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

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, denumită în continuare „Directiva TVA”), în special a articolelor 167, 168, 178 și 273 din aceasta, precum și a principiilor neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Lucrețiu Hadrian Vădan, pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (România) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (România), pe de altă parte, în legătură cu refuzul opus reclamantului din litigiul principal în ceea ce privește exercitarea de către acesta a dreptului său de deducere a TVA-ului pentru bunurile și serviciile pe care le-a utilizat pentru propriile operațiuni, întrucât nu a fost în măsură să prezinte facturi referitoare la bunurile și serviciile menționate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Titlul X din Directiva TVA, denumit „Deduceri”, cuprinde un capitol 1, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, care include articolele 167-172 din aceasta. Articolul 167 menționat prevede:

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

4 Potrivit articolului 168 din această directivă:

„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;

[...]”

5 Capitolul 4 din acest titlu X, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, cuprinde articolele 178-183 din Directiva TVA. Articolul 178 menționat prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]”

6 Articolul 179 din această directivă prevede:

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

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

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

7 Titlul XI din directiva menționată, denumit „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, cuprinde un capitol 2, intitulat „Identificare”, alcătuit din articolele 213-216 din aceasta. Articolul 213 alineatul (1) menționat prevede:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

[...]”

8 Capitolul 3 din acest titlu XI, referitor la facturare, este alcătuit din articolele 217-240 din Directiva TVA. Articolul 220 din aceasta prevede:

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și în contul său, în următoarele cazuri:

1. pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;

[...]”

9 Potrivit articolului 226 din această directivă:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri [de] TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

1. data emiterii;

2. un număr secvențial, bazat pe una sau mai multe serii, ce identifică în mod unic factura;

3. numărul de identificare în scopuri de TVA prevăzut la articolul 214, pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

4. numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului, prevăzut la articolul 214, pe baza căruia clientul a beneficiat de o livrare de bunuri sau o prestare de servicii pentru care are obligația de a plăti TVA sau a beneficiat de o livrare de bunuri, astfel cum este prevăzută la articolul 138;

5. numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;

6. cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

7. data la care s-a efectuat sau încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii sau data la care s-a efectuat plata avansului prevăzut la punctele 4 și 5 din articolul 220, în măsura în care se poate determina respectiva dată, iar aceasta diferă de data emiterii facturii;

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

8. baza impozabilă pentru fiecare cotă sau scutire, prețul unitar fără TVA și orice reduceri de preț și rabaturi, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

9. cota TVA aplicată;

10. valoarea TVA de plată, cu excepția cazului în care se aplică un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune;

[...]”

10 Capitolul 4 din titlul XI menționat, intitulat „Contabilitate”, cuprinde articolele 241-249 din directiva menționată. Articolul 242 din aceasta prevede:

„Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA și controlarea aplicării TVA de către autoritățile fiscale.”

11 Potrivit articolului 244 din Directiva TVA:

„Fiecare persoană impozabilă se asigură de stocarea copiilor facturilor pe care le-a emis sau care au fost emise de un client ori care au fost emise de un terț în numele său și în contul său, precum și a tuturor facturilor pe care le-a primit.”

12 Articolul 250 din această directivă, care figurează în capitolul 5, referitor la declarații, din același titlu XI, prevede la alineatul (1):

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

13 În cadrul capitolului 7 din titlul XI din directiva menționată, articolul 273 din aceasta prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul românesc

14 Articolul 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumită în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„(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.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică

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

exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

[...]"

15 Articolul 145 din acest cod prevede:

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

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

a) operațiuni taxabile;

[...]"

16 Potrivit articolului 146 din codul menționat:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile articolului 155.

[...]"

17 Punctul 46 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004) prevedea, la data de 1 ianuarie 2007, în cadrul titlului VI din aceasta:

„(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la articolul 146 alineatul (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la articolul 155 alineatul (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la punctul 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

18 Domnul Vădan, resortisant român, a întreprins un proiect de construcție a unui ansamblu rezidențial de 16 clădiri cu locuințe unifamiliale și colective, totalizând 90 de apartamente, care a fost finalizat în perioada 6 iunie 2006-8 septembrie 2008. Acesta deținea în plus, în acea perioadă, mai multe terenuri care făcuseră obiectul unei autorizații administrative în vederea edificării de locuințe unifamiliale.

19 Domnul Vădan a efectuat 29 de tranzacții imobiliare în cursul anului 2006 și 70 de tranzacții imobiliare în cursul anilor 2007-2009. Acesta a vândut de asemenea terenuri construibile în perioada 2008-2009. Valoarea totală a acestor operațiuni s-a ridicat la suma de 19 234 596 de lei românești (RON) (aproximativ 4 104 163 de euro).

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

20 Întrucât, încă din luna iunie a anului 2006, cifra de afaceri realizată de reclamantul din litigiul principal depășise plafonul legal de scutire de TVA, autoritățile fiscale au considerat că acesta avea calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA și că, în consecință, trebuia să se înregistreze ca atare începând cu data de 1 august 2006.

21 În lipsa oricărei înregistrări în scopuri de TVA și a depunerii oricărei declarații privind această taxă la autoritățile fiscale, Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (România) l-a obligat pe domnul Vădan, prin decizia de impunere nr. 59/28.01.2011, la plata sumei de 3 071 069 RON (aproximativ 655 286 de euro) cu titlu de TVA datorat pentru perioada 1 august 2006-31 decembrie 2009, precum și a sumei de 2 476 864 RON (aproximativ 528 498 de euro) cu titlu de majorări de întârziere și a sumei de 460 660 RON (98 292 de euro) reprezentând penalități de întârziere. Suma totală care face obiectul recuperării se ridică la 6 008 593 RON (aproximativ 1 282 077 de euro).

22 Domnul Vădan a contestat cuantumul acestei decizii rectificative la autoritățile administrative, care, prin decizia din 19 august 2011, au admis în parte cererile sale, stabilind cuantumul global al recuperării la suma de 5 735 741 RON (1 223 858 de euro), din care 2 909 546 RON (620 821 de euro) cu titlu de TVA, 2 389 763 RON (509 913 euro) cu titlu de majorări de întârziere și 436 432 RON (93 123 de euro) cu titlu de penalități de întârziere.

23 Domnul Vădan a formulat la Curtea de Apel Alba Iulia (România) o acțiune având ca obiect anularea deciziei de impunere menționate și a deciziei din 19 august 2011.

24 În această privință, el a arătat că nu îi revenea nici obligația de a se înregistra ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, nici obligația de a ține vreun registru, întrucât procedase la plata acestei taxe la momentul efectuării achizițiilor și nu colectase niciodată TVA de la cumpărătorii săi.

25 Prin sentința nr. 42/2013, Curtea de Apel Alba Iulia a respins toate pretențiile reclamantului din litigiul principal.

26 Prin hotărârea din 3 decembrie 2014, pentru motivul că Curtea de Apel Alba Iulia refuzase în mod greșit să acorde persoanei impozabile dreptul de a deduce TVA-ul, Înalta Curte de Casație și Justiție (România) a casat sentința pronunțată de instanța menționată și i-a trimis cauza spre rejudecare.

27 În acest scop, Înalta Curte de Casație și Justiție a apreciat că instanța de apel, după ce a arătat că domnul Vădan beneficia de un drept de deducere prin înscrierea din oficiu în rândul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, a considerat în mod greșit că acesta nu putea valorifica anumite documente, în speță concluziile a două expertize, pentru motivul că nu depusese exemplarul original al documentelor privind achizițiile de bunuri și servicii aferente construcțiilor tranzacționate, deși precizase în cererea de chemare în judecată în fața instanței respective că nu era în măsură să furnizeze documentele menționate.

28 Aceasta a reproșat de asemenea instanței de apel că s-a abținut să aprecieze dacă valoarea dreptului de deducere a TVA-ului putea fi stabilită cu ajutorul altor documente decât facturile originale, pentru a „[da] eficiență principiului realității operațiunii economice efectuate și evitării unui formalism excesiv”. În această privință, Înalta Curte de Casație și Justiție a subliniat că documentele referitoare la serviciile prestate și la lucrările executate de constructorul sau de constructorii imobilelor respective ar fi de asemenea relevante.

29 Curtea de Apel Alba Iulia arată că, în urma hotărârii pronunțate în recurs, domnul Vădan a supus dezbaterii o adresă din 15 februarie 2008, comunicată Camerei Notarilor Publici București (România), prin care Agenția Națională de Administrare Fiscală a făcut o interpretare în sensul

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

incidenței prevederilor Codului fiscal în cazul persoanelor fizice neînregistrate în scopuri de TVA care, începând cu data de 1 ianuarie 2008, au efectuat înstrăinări de construcții noi, părți ale acestora sau terenuri construibile. În acest sens, domnul Vădan susține că, în perioada 2006-2008, nicio persoană fizică nu s-a putut înregistra ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și că, în plus, nu exista nicio obligație privind emiterea de facturi, lipsa facturilor fiind compensată prin emiterea de bonuri de casă, devenite în prezent ilizibile din cauza proastei calități a tușului utilizat.

30 În decizia de trimitere, Curtea de Apel Alba Iulia arată că problema cu care este sesizată privește aspectul dacă un dezvoltator imobiliar care, fără să fi realizat demersuri prealabile pe lângă autoritatea fiscală competentă, nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, deși avea această obligație, și care nu a ținut o evidență contabilă este îndreptățit să beneficieze de deducerea TVA-ului aferent fluxului de numerar investit în edificarea construcțiilor vândute în condițiile în care, neputând furniza facturi fiscale, celelalte documente furnizate sunt ilizibile și, în consecință, insuficiente pentru a determina existența și întinderea dreptului de deducere.

31 Referindu-se la Hotărârea Curții din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), Curtea de Apel Alba Iulia ridică problema dacă aplicarea principiului neutralității TVA-ului este de natură să permită exercitarea dreptului de deducere atunci când, în împrejurări precum cele din cauza principală, în care, printre altele, emiterea de facturi destinate persoanelor fizice nu era obligatorie la acea dată, persoana impozabilă nu poate furniza facturi și dacă principiul proporționalității se opune unei măsuri ce are ca efect restrângerea dreptului de deducere a TVA-ului în aceste împrejurări.

32 În cazul în care se statuează că aceste principii ar trebui interpretate în sensul că îi permit unei persoane impozabile să beneficieze de deducerea TVA-ului, fără însă ca persoana impozabilă menționată să fie în măsură să furnizeze facturi în acest scop, Curtea de Apel Alba Iulia ridică problema dacă este posibilă acordarea unui asemenea drept printr-o estimare indirectă, în speță, printr-o expertiză judiciară pe care ea ar dispune-o, încredințându-i-se expertului misiunea de a evalua cuantumul TVA-ului deductibil, pe baza cantității de lucrări efectuate sau de manoperă utilizată de persoana impozabilă respectivă necesare edificării construcțiilor pe care aceasta le-a vândut.

33 Ținând seama de ansamblul acestor elemente, Curtea de Apel Alba Iulia a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva [TVA] în general, dar și prevederile articolelor 167, 168, 178, 179 și 273 în mod special, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității pot fi interpretate în sensul că permit unei persoane impozabile, care îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea TVA-ului, să beneficieze de dreptul său de deducere, în condițiile în care, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, nu este în măsură să facă dovada sumelor achitate în amonte pentru livrări de bunuri și prestări de servicii prin prezentarea de facturi fiscale?

2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, Directiva [TVA], precum și principiul proporționalității și principiul neutralității pot fi interpretate în sensul că poate reprezenta o măsură admisibilă și adecvată pentru determinarea întinderii dreptului de deducere o modalitate de estimare indirectă (printr-o expertiză judiciară), realizată de către un evaluator independent, pe baza cantităților de lucrări/manoperă ce rezultă din expertiza în construcții, în condițiile în care livrările de bunuri (materialele de construcție) și prestările de servicii (manopera aferentă edificării construcțiilor) provin de la persoane impozabile în scop de TVA?”

Cu privire la întrebările preliminare

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

34 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea este competentă să interpreteze dreptul Uniunii numai în ce privește aplicarea acestuia într-un nou stat membru începând de la data aderării acestui stat la Uniunea Europeană (Ordonanța din 11 mai 2017, Exmitiani, C-286/16, nepublicată, EU:C:2017:368, punctul 12).

35 Astfel, în cauza principală, Curtea este competentă să răspundă la întrebările adresate de instanța de trimitere numai în măsura în care acestea privesc operațiuni supuse TVA-ului realizate începând de la 1 ianuarie 2007, data aderării României la Uniune.

36 Prin intermediul celor două întrebări adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, în special articolul 167, articolul 168, articolul 178 litera (a) și articolul 179 din aceasta, precum și principiile neutralității TVA-ului și proporționalității trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o persoană impozabilă care nu este în măsură să furnizeze proba cuantumului TVA-ului pe care l-a achitat în amonte prin prezentarea unor facturi sau a oricăror alte documente poate beneficia de un drept de deducere a TVA-ului exclusiv pe baza unei estimări rezultate dintr-o expertiză dispusă de o instanță națională.

37 În temeiul unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de deducere a TVA-ului constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA, care, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte de persoana impozabilă (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 56, precum și jurisprudența citată).

38 Acest regim urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 57, precum și jurisprudența citată).

39 În temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Condițiile de fond necesare pentru nașterea acestui drept sunt enumerate la articolul 168 litera (a) din directiva menționată. Astfel, pentru a putea beneficia de dreptul amintit, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere să fie utilizate în aval de aceasta în scopul propriilor operațiuni taxabile și ca, în amonte, aceste bunuri să fie furnizate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 28 și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, din cuprinsul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA reiese că exercitarea acestui drept este condiționată de deținerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din directiva menționată (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 29 și jurisprudența citată).

41 Or, Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile. În consecință, administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește condițiile impuse la articolul 226 punctele 6 și 7 din Directiva TVA în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06– Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 42, precum și 43).

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

42 Astfel, aplicarea strictă a cerinței de formă de a furniza facturi ar fi contrară principiilor neutralității și proporționalității, întrucât ar avea drept efect să împiedice în mod disproporționat persoana impozabilă să beneficieze de neutralitatea fiscală aferentă operațiunilor sale.

43 Revine însă persoanei impozabile care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 46, precum și jurisprudența citată).

44 Astfel, persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-lui și pentru care a achitat efectiv TVA-ul.

45 Aceste probe pot cuprinde printre altele documente aflate în posesia unor furnizori sau a unor prestatori de la care persoana impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii pentru care a achitat TVA-ul. O estimare rezultată dintr-o expertiză dispusă de o instanță națională poate, eventual, să completeze probele menționate sau să consolideze credibilitatea acestora, însă nu le poate înlocui.

46 În speță, din informațiile care figurează în decizia de trimitere reiese că, neavând posibilitatea de a furniza facturi fiscale, domnul Vădan a prezentat alte documente care sunt însă ilizibile și, potrivit instanței de trimitere, sunt insuficiente pentru a stabili existența și întinderea unui drept de deducere.

47 În ceea ce privește proba printr-o expertiză judiciară, precum cea în discuție în litigiul principal, această instanță precizează că expertul ar avea misiunea de a evalua cuantumul TVA-ului deductibil pe baza cantității de lucrări efectuate sau de manoperă utilizată de persoana impozabilă necesare edificării construcțiilor pe care aceasta le-a vândut. În această privință, trebuie să se constate însă că o astfel de expertiză nu ar fi de natură să probeze că domnul Vădan a achitat efectiv taxa respectivă pentru operațiunile efectuate în amonte în scopul construirii acestor clădiri.

48 Având în vedere ansamblul considerațiilor anterioare, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că Directiva TVA, în special articolul 167, articolul 168, articolul 178 litera (a) și articolul 179 din aceasta, precum și principiile neutralității TVA-ului și proporționalității trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o persoană impozabilă care nu este în măsură să furnizeze proba cuantumului TVA-ului pe care l-a achitat în amonte prin prezentarea unor facturi sau a oricăror alte documente nu poate beneficia de un drept de deducere a TVA-ului exclusiv pe baza unei estimări rezultate dintr-o expertiză dispusă de o instanță națională.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 patra) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolul 167, articolul 168, articolul 178 litera (a) și articolul 179 din aceasta, precum și principiile neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și

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

proportionalității trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o persoană impozabilă care nu este în măsură să furnizeze proba cuantumului TVA-ului pe care l-a achitat în amonte prin prezentarea unor facturi sau a oricăror alte documente nu poate beneficia de un drept de deducere a TVA-ului exclusiv pe baza unei estimări rezultate dintr-o expertiză dispusă de o instanță națională.

von Danwitz

Jürimäe

Lycourgos

Juhász

Vajda

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 21 noiembrie 2018.

Grefier

Președinte

A. Calot Escobar