

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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-334 din 2020 Amper Metal Kft. Anularea deducerii TVA pentru achiziții de servicii de publicitate calificate excesiv de costisitoare și inutile de către administrația fiscală.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

25 noiembrie 2021

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 – Operațiuni supuse TVA-ului – Noțiune – Articolul 168 litera (a) și articolul 176 – Drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Refuz – Servicii de publicitate calificate drept excesiv de costisitoare și inutile de administrația fiscală – Lipsa unei cifre de afaceri generate în beneficiul persoanei impozabile”

În cauza C-334/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Veszprémi Törvényszék (Curtea din Veszprém, Ungaria), prin decizia din 20 iulie 2020, primită de Curte la 23 iulie 2020, în procedura

**Amper Metal Kft.**

împotriva

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna I. Ziemele, președinta Camerei a șasea, îndeplinind funcția de președintă a Camerei a șaptea, domnii T. von Danwitz (raportor) și A. Kumin, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Amper Metal Kft., de V. Pallós, ügyvéd;
- pentru guvernul maghiar, de domnul M. Z. Fehér și R. Kissné Berta, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, J. Vlácil și O. Serdula, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și L. Havas, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, 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 articolului 168 litera (a) din Directiva 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Amper Metal Kft., pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția pentru contestații din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată în amonte de Amper Metal pentru servicii de publicitate.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

5 Potrivit articolului 80 alineatul (1) din Directiva TVA, în cazurile enumerate de această dispoziție, pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață.

6 Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA 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

7 Potrivit articolului 176 primul paragraf din Directiva TVA:

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

### *Dreptul maghiar*

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

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

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

11 Punctul 4 din anexa 3 la Legea privind impozitul pe profit și pe dividende are următorul cuprins:

„În sensul articolului 8 alineatul 1 litera d), nu sunt considerate cheltuieli sau costuri efectuate în interesul activității comerciale: contrapartida (totală sau parțială) pentru un serviciu a cărui valoare depășește suma de 200 000 de forinți maghiari (HUF) [(aproximativ 555 de euro)], fără TVA, în cazul în care împrejurările (cum ar fi printre altele activitatea comercială a persoanei impozabile, cifra sa de afaceri, natura serviciului sau contrapartida acestuia) permit să se concluzioneze cu certitudine că recurgerea la acest serviciu este contrară cerințelor unei gestiuni rezonabile; contrapartidele serviciilor primite de la aceeași persoană cu același titlu în cursul unui exercițiu financiar se iau în considerare împreună.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

12 Amper Metal este o societate maghiară care își desfășoară activitatea în sectorul instalațiilor electrice.

13 În cursul anului 2014, Amper Metal a încheiat un contract cu societatea Sziget-Reklám Kft., având ca obiect furnizarea de servicii de publicitate, care constau în aplicarea de autocolante publicitare, purtând emblema Amper Metal, pe mașini cu ocazia unui campionat de curse

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

automobilistice în Ungaria. Aceste servicii au făcut obiectul a 12 facturi emise în anul 2014 de Sziget-Reklám, în cuantum total de 48 000 000 HUF (aproximativ 133 230 de euro), la care se adăuga TVA-ul, stabilit la o cotă de 27 %, ce corespundea sumei de 12 960 000 HUF (aproximativ 35 970 de euro). Amper Metal a dedus TVA-ul achitat pentru aceste servicii în declarațiile sale fiscale referitoare la perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2014.

14 În urma controlului ulterior al acestor declarații, administrația fiscală maghiară de prim grad a respins această deducere. Totodată, pentru rectificarea impunerii, aceasta a obligat Amper Metal la plata unei sume corespunzătoare cuantumului TVA-ului dedus în mod incorect și i-a aplicat o amendă fiscală în cuantum de 3 240 000 HUF (aproximativ 8 991 de euro), precum și o penalitate de întârziere în cuantum de 868 000 HUF (aproximativ 2 409 euro). Această administrație fiscală a considerat că cheltuielile aferente serviciilor de publicitate în cauză nu constituiau o sarcină legată de operațiuni taxabile generatoare de venituri pentru Amper Metal și că TVA-ul achitat de Amper Metal nu era, așadar, deductibil în temeiul articolului 120 din Legea privind TVA-ul.

15 În susținerea deciziei sale, administrația fiscală menționată a invocat avizele unor experți judiciari în materie fiscală și publicitară. Potrivit acestora din urmă, respectivele servicii de publicitate au fost prea costisitoare și nu au prezentat, în realitate, nicio utilitate pentru Amper Metal, având în vedere în special natura clienței acestei societăți, și anume fabricile de hârtie, ateliere de laminaj la cald și alte instalații industriale, care nu puteau fi influențate în deciziile lor comerciale de autocolante aplicate pe mașini de curse. Aceeași administrație fiscală a precizat, în această privință, că contractul de servicii de publicitate nu îndeplinea cerințele unei „gestiuni rezonabile”, în sensul punctului 4 din anexa 3 la Legea privind impozitul pe profit.

16 Amper Metal a formulat o contestație la administrația fiscală de al doilea grad, care a respins contestația și a confirmat decizia administrației fiscale de prim grad.

17 În acest context, Amper Metal a sesizat instanța de trimitere solicitând anularea deciziilor administrațiilor fiscale maghiare de prim și al doilea grad. Amper Metal arată că dreptul de deducere a TVA-ului poate fi exercitat chiar dacă cheltuiala efectuată de persoana impozabilă nu a fost nici rezonabilă, nici rentabilă din punct de vedere economic, astfel încât pretinsa lipsă a valorii publicitare a serviciilor furnizate nu ar avea nicio incidență asupra acestui drept. De asemenea, exigența unei utilități care să poată fi cifrată, element cu element, ar fi contrară dreptului Uniunii, deoarece finalitatea sistemului comun de TVA este de a garanta perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului. Amper Metal adaugă că baza de impozitare corespunde contraprestației primite efectiv de prestator, în speță Sziget-Reklám, astfel încât nu i s-ar putea refuza dreptul de deducere pentru motivul că prețul plătit prestatorului menționat ar fi pretins disproporționat.

18 Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale afirmă, la rândul său, că lipsa raționalității economice se opune exercitării dreptului de deducere a TVA-ului. În plus, aceasta susține că articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA ar permite rectificarea bazei de impozitare, astfel cum figurează pe o factură, atunci când aceasta nu corespunde unei valori normale de piață, situație care s-ar regăsi în speță.

19 Instanța de trimitere consideră că problema principală care se pune în cadrul litigiului principal este dacă o persoană impozabilă care exercită exclusiv o activitate impozabilă are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte numai atunci când poate demonstra în mod obiectiv, prin date concrete, utilitatea serviciului la care a făcut apel. Potrivit acestei instanțe, articolul 120 litera a) din Legea

## 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

privind TVA-ul, care cuprinde termenii „exploatate în alt mod”, ar impune, potrivit semnificației sale în limba maghiară, cerința unei utilizări care conduce la un rezultat, precum și a unei exploatare eficiente și rentabile. Or, instanța menționată ridică problema conformității unei astfel de cerințe în raport cu dreptul Uniunii. Astfel, ar trebui să se clarifice dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că deductibilitatea TVA-ului implică în mod necesar o rentabilitate demonstrabilă, sub forma unei creșteri a cifrei de afaceri a persoanei impozabile.

20 În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 168 [prima teză] și litera (a) din [Directiva TVA] trebuie sau poate fi interpretat în sensul că, în temeiul acestei dispoziții, ca urmare a expresiei «sunt utilizate» conținute în aceasta, nu poate fi refuzată deducerea TVA-ului pentru o operațiune care intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA pentru motivul că, potrivit aprecierii administrației fiscale, serviciul prestat de emitentul facturii în cadrul unei operațiuni realizate între părți independente nu este «profitabil» pentru activitățile impozabile ale destinatarului facturii, întrucât:

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

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

### Cu privire la întrebările preliminare

21 Prin intermediul întrebărilor preliminare, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă nu poate deduce TVA-ul achitat în amonte pentru servicii de publicitate pentru motivul că, pe de o parte, prețul facturat pentru astfel de servicii ar fi excesiv în raport cu o valoare de referință definită de administrația fiscală națională și că, pe de altă parte, astfel de servicii nu ar fi determinat o creștere a cifrei de afaceri a respectivei persoane impozabile.

22 Potrivit articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, aceasta din urmă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului pe care are obligația de a-l plăti TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau urmează a-i fi livrate ori pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.

23 În acest temei, trebuie amintit faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Regimul

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

deducerilor urmărește, astfel, să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului. În măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate în momentul dobândirii unui bun sau a unui serviciu, utilizează bunul sau serviciul în scopul operațiunilor sale taxabile, aceasta este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul sau serviciul respectiv (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctele 25-27, precum și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punctele 23-25 și jurisprudența citată).

24 În speță, instanța de trimitere ridică problema semnificației termenului „utilizate”, astfel cum apare în textul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA. În special, aceasta solicită să se stabilească dacă caracterul excesiv al prețului facturat pentru serviciile furnizate persoanei impozabile, pe de o parte, și dacă împrejurarea că aceste servicii nu au generat nicio creștere a cifrei de afaceri pentru persoana impozabilă, pe de altă parte, sunt susceptibile să se opună dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru aceste servicii.

25 În primul rând, în ceea ce privește constatarea referitoare la caracterul excesiv al prețului facturat pentru serviciile furnizate persoanei impozabile și incidența acestuia asupra dreptului de deducere, trebuie arătat, pe de o parte, că aplicarea articolului 168 litera (a) din Directiva TVA presupune existența, în amonte, a unei operațiuni care să fie ea însăși supusă TVA-ului.

26 În această privință, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că o prestare de servicii nu este efectuată cu titlu oneros, în sensul Directivei TVA, și nu este, așadar, impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului. Această situație se regăsește dacă există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită, sumele plătite constituind contraprestația efectivă a serviciului care poate fi individualizat, furnizat în cadrul unui raport juridic în care are loc un schimb de prestații reciproce (Hotărârea din 21 ianuarie 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punctul 31 și jurisprudența citată).

27 Există o legătură directă atunci când două prestații se condiționează reciproc, și anume una nu este efectuată decât cu condiția ca cealaltă să fie de asemenea efectuată și reciproc (Hotărârea din 11 martie 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punctul 26 și jurisprudența citată). În schimb, faptul că o operațiune economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și, prin urmare, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul normal al pieței este fără relevanță în ceea ce privește calificarea drept operațiune cu titlu oneros, iar o asemenea împrejurare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestațiile de servicii efectuate sau care urmează a fi efectuate și contraprestația obținută sau care urmează a fi obținută, al cărei quantum este determinat în avans și potrivit unor criterii bine stabilite (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 43, precum și jurisprudența citată).

28 Pe de altă parte, în ceea ce privește quantumul TVA-ului care poate fi dedus de persoana impozabilă, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței amintite la punctul 23 din prezenta hotărâre, dreptul de deducere se exercită, în principiu, pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte, aceste taxe fiind calculate în funcție de baza de impozitare aplicabilă. Conform regulii generale enunțate la articolul 73 din Directiva TVA, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77 din această directivă, baza de impozitare include toate

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării. Prin urmare, este vorba despre contraprestația stabilită între părți și plătită furnizorului sau prestatorului, iar nu despre o valoare obiectivă, precum valoarea de piață sau o valoare de referință stabilită de administrația fiscală.

29 Deși articolul 80 din Directiva TVA instituie, pentru prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale, o excepție de la regula generală menționată, prevăzând că baza de impozitare poate corespunde valorii de piață a operațiunii în cauză, trebuie amintit că această dispoziție nu privește decât livrările de bunuri și prestările de servicii către beneficiari cu care există legături familiale sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză.

30 În al doilea rând, în ceea ce privește constatarea lipsei unei creșteri a cifrei de afaceri a persoanei impozabile, care ar dovedi inutilitatea serviciilor prestate acesteia în amonte, trebuie amintit de la bun început că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA presupune că bunurile și serviciile achiziționate în amonte de persoana impozabilă sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile. În special, în temeiul articolului 176 primul paragraf din Directiva TVA, sunt excluse în mod expres de la dreptul de deducere cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole. Astfel, deși cheltuiala efectuată de persoana impozabilă în amonte trebuie să fie legată de activitatea economică desfășurată și deși bunurile sau serviciile achiziționate trebuie utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, nici articolul 168 litera (a), nici articolul 176 primul paragraf din directivă nu condiționează exercitarea dreptului de deducere de un criteriu referitor la creșterea cifrei de afaceri a persoanei impozabile, nici, mai general, de un criteriu de rentabilitate economică a operațiunii efectuate în amonte.

31 În schimb, potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achiziției de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau naștere dreptului de deducere (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 28, precum și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punctul 26 și jurisprudența citată).

32 Tot potrivit unei jurisprudențe constante, chiar în absența unei asemenea legături, un drept de deducere este recunoscut persoanei impozabile atunci când costul operațiunilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale acesteia din urmă și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau al serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 29, și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

33 Rezultă că existența dreptului de deducere este determinată în funcție de operațiunile în aval cărora le sunt afectate operațiunile în amonte. Existența unei legături directe și imediate presupune că costul prestărilor în amonte este încorporat în prețul anumitor operațiuni în aval sau, respectiv, în prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice (a

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

se vedea în acest sens Hotărârea din 16 septembrie 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punctul 28 și jurisprudența citată).

34 Revine administrațiilor fiscale și instanțelor naționale obligația să țină seama de toate împrejurările în care s-au desfășurat operațiunile în discuție și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile. Existența unei asemenea legături trebuie astfel să fie apreciată având în vedere conținutul obiectiv al operațiunii în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 31, și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punctul 30, precum și jurisprudența citată).

35 În cadrul acestei aprecieri, lipsa unei creșteri a cifrei de afaceri a persoanei impozabile nu poate avea relevanță asupra exercitării dreptului de deducere. Astfel, după cum s-a amintit la punctul 23 din prezenta hotărâre, sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca respectivele activități să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului. Prin urmare, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar dacă ulterior activitatea economică preconizată nu a fost realizată și, prin urmare, nu a condus la operațiuni taxabile sau dacă persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile și serviciile care au determinat deducerea în cadrul unor operațiuni taxabile din cauza unor împrejurări străine de voința sa (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punctele 38 și 40, precum și jurisprudența citată).

36 În speță, în măsura în care operațiunea efectuată în amonte, și anume furnizarea de servicii de publicitate societății Amper Metal, constituie o operațiune supusă TVA-ului, în conformitate cu principiile amintite la punctele 26 și 27 din prezenta hotărâre, faptul că prețul plătit este mai mare decât prețul pieței sau decât o eventuală valoare de referință stabilită de administrația fiscală pentru servicii de publicitate similare nu poate justifica refuzul exercitării dreptului de deducere în detrimentul persoanei impozabile.

37 În acest context, cuantumul TVA-ului care poate fi dedus va trebui să fie stabilit în conformitate cu baza de impozitare pertinentă, în lumina cerințelor prevăzute la punctul 28 din prezenta hotărâre, și anume în funcție de contraprestația achitată efectiv de persoana impozabilă, astfel cum reiese din facturile prezentate de aceasta din urmă. În schimb, articolul 80 din Directiva TVA este lipsit de relevanță în măsura în care litigiul principal privește o operațiune între părți independente.

38 Având în vedere împrejurările în discuție în litigiul principal, instanța de trimitere va trebui să aprecieze, în lumina conținutului obiectiv al serviciilor de publicitate în discuție în litigiul principal, dacă acestea din urmă au o legătură directă și imediată cu o operațiune efectuată în aval care conferă dreptul de deducere sau, în absența acesteia, cu ansamblul activității economice a Amper Metal, cu titlu de cheltuieli generale, sau dacă serviciile menționate constituie cheltuieli de reprezentare care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, în sensul articolului 176 primul paragraf din Directiva TVA.

39 Va reveni instanței de trimitere sarcina de a stabili în special dacă aplicarea autocolantelor publicitare pe mașini cu ocazia campionatului de curse automobilistice în discuție în litigiul principal a avut drept scop promovarea bunurilor și serviciilor comercializate de Amper Metal, astfel încât aceasta să poată figura printre cheltuielile generale ale întreprinderii sau dacă, dimpotrivă, cheltuiala efectuată cu această ocazie se dovedește lipsită de orice legătură activitatea economică desfășurată și cu activitatea economică a întreprinderii respective. În conformitate cu constatarea de la punctul 35



## 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

din prezenta hotărâre, împrejurarea că serviciile achiziționate de Amper Metal nu au condus la o creștere a cifrei sale de afaceri nu este relevantă în vederea respectivei aprecieri.

40 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se constate că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă poate deduce TVA-ul achitat în amonte pentru servicii de publicitate în cazul în care o asemenea prestare de servicii constituie o operațiune supusă TVA-ului, în sensul articolului 2 din Directiva TVA, și prezintă o legătură directă și imediată cu una sau cu mai multe operațiuni impozabile în aval sau cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile, cu titlu de cheltuieli generale, fără a fi necesar să se ia în considerare împrejurarea că prețul facturat pentru asemenea servicii ar fi excesiv în raport cu o valoare de referință definită de administrația fiscală națională sau că aceste servicii nu ar fi determinat o creștere a cifrei de afaceri a respectivei persoane impozabile.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

41 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 șaptea) declară:

**Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată în amonte pentru servicii de publicitate în cazul în care o asemenea prestare de servicii constituie o operațiune supusă TVA-ului, în sensul articolului 2 din Directiva 2006/112, și prezintă o legătură directă și imediată cu una sau cu mai multe operațiuni impozabile în aval sau cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile, cu titlu de cheltuieli generale, fără a fi necesar să se ia în considerare împrejurarea că prețul facturat pentru asemenea servicii ar fi excesiv în raport cu o valoare de referință definită de administrația fiscală națională sau că aceste servicii nu ar fi determinat o creștere a cifrei de afaceri a respectivei persoane impozabile.**