

## **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

**Cauza C-358 din 2021 Promexor Trade SRL. Anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA obligația colectării TVA și dreptul de deducere a TVA de la achiziții. Dreptul la reînregistrarea în scopuri de TVA.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

18 noiembrie 2021

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Dreptul de deducere a TVA-ului – Anularea înregistrării în scopuri de TVA a unei persoane impozabile – Refuzul dreptului de deducere – Condiții de formă”

În cauza C-358/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Judecătoria Oradea (România), prin decizia din 9 iulie 2020, primită de Curte la 30 iulie 2020, în procedura

**Promexor Trade SRL**

împotriva

**Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul F. Biltgen (raportor), judecător, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, și doamna L. S. Rossi și domnul N. Wahl, judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Promexor Trade SRL, de R. Chiriță, avocat;
- pentru guvernul român, de E. Gane, A. Rotăreanu și A. Wellman, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

**Hotărâre**

## 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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 1, 167-169 și 176-180, a articolului 214 alineatul (1) litera (a), precum și a articolelor 250, 272 și 273 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), 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 TVA”), precum și a principiilor neutralității fiscale, efectivității, cooperării loiale, securității juridice, protecției încrederii legitime și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Promexor Trade SRL (denumită în continuare „Promexor”), pe de o parte, și Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (România) (denumită în continuare „administrația finanțelor publice”), pe de altă parte, în legătură cu obligația impusă societății Promexor, căreia i s-a refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte din cauza anulării înregistrării sale în scopuri de TVA, de a achita TVA-ul aferent operațiunilor sale taxabile.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

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

4 Articolul 168 din această directivă prevede:

„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;

(b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;

(c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

(d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

(e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

5 Articolul 178 din directiva menționată prevede:

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

## **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**

- (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 titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;
- (b) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (b), în ceea ce privește operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii, aceasta are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;
- (c) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, aceasta are obligația de a include în declarația privind TVA prevăzută la articolul 250 toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri și are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-5;
- (d) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (d), în ceea ce privește operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare de bunuri, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;
- (e) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (e), în ceea ce privește importul de bunuri, are obligația de a deține un document de import care o desemnează ca destinatar sau importator și care menționează valoarea TVA datorate sau permite calcularea valorii respective;
- (f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.”

6 Potrivit articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA:

„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.”

7 Articolul 180 din această directivă prevede:

„Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179.”

8 Articolul 213 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată prevede:

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

9 În conformitate cu articolul 214 alineatul (1) din aceeași directivă:

„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 prestații de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestațiile de servicii pentru care se plătește TVA

## 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

exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu articolele 194-197 și articolul 199;

(b) orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri supuse TVA în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) și orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce exercită opțiunea prevăzută la articolul 3 alineatul (3) de a-și supune TVA achizițiile intracomunitare;

(c) orice persoană impozabilă care efectuează, pe teritoriul său respectiv, achiziții intracomunitare de bunuri în scopul unor operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și pe care le efectuează în afara respectivului teritoriu;

(d) orice persoană impozabilă care, pe teritoriul său respectiv, primește servicii pentru care are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196;

(e) orice persoană impozabilă, stabilită pe teritoriul său respectiv, care furnizează servicii pe teritoriul altui stat membru, pentru care numai beneficiarul serviciilor are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196.”

10 Articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„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.”

11 Potrivit articolului 273 din această directivă:

„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 român***

#### *Vechiul Cod fiscal*

12 Articolul 153 alineatele (9) și (9<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 22 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „vechiul Cod fiscal”), prevedea:

„(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

[...]

## 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

e) dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor care au perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor impozabile care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a celei de a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de al doilea decont de taxă în a doua situație;

[...]

(9<sup>1</sup>) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alineatului (9) literele a)-e) și h), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA aplicând prevederile alineatului (7<sup>1</sup>) astfel:

[...]

d) la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alineatul (9) litera (e), pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice. Data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile este data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA.

Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute de prezentul alineat nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la articolul 152 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile articolului 11 alineatele (1<sup>1</sup>) și (1<sup>3</sup>).”

13 Articolul 11 alineatul (1<sup>3</sup>) din vechiul Cod fiscal prevedea:

„Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor articolului 153 alineatul (9) literele b)-e) și h) nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferent operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau de servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VI, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la articolul 156<sup>2</sup> depus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

## 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

- a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;
- b) activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul înregistrării. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile articolului 149.”

14 Articolul 145 din vechiul Cod fiscal prevedea:

„(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;
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;
- c) operațiuni scutite de taxă, conform articolelor 143, 144 și 144<sup>1</sup>;
- d) operațiuni scutite de taxă, conform articolului 141 alineatul (2) litera a) punctele 1-5 și litera b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;
- e) operațiunile prevăzute la articolul 128 alineatul (7) și la articolul 129 alineatul (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

[...]

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform articolului 153.”

### *Noul Cod fiscal*

15 Articolul 11 alineatul (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal din 8 septembrie 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, denumită în continuare „noul Cod fiscal”) prevede:

„Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor articolului 316 alineatul (11) literele c)-e) și litera h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă

## 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

operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform articolului 316 alineatul (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la articolul 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform articolului 316 alineatul (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform articolului 323.”

16 Potrivit articolului 316 alineatele (12) și (14) din noul Cod fiscal:

„(12) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alineatului (11) literele a)-e) și h), organele fiscale înregistrează persoanele impozabile la solicitarea acestora, astfel: [...]

d) în situația prevăzută la alineatul (11) litera e), pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice. Data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile este data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA;

[...]

(14) Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute la alineatul (12) nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la articolul 310 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile articolului 11 alineatele (6) și (8).”

17 Articolul 297 din noul Cod fiscal prevede:

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

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform articolelor 294, 295 și 296;

d) operațiuni scutite de taxă, conform articolului 292 alineatul (2) litera a) punctele 1-5 și litera b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

[...]

(6) În condițiile stabilite prin normele metodologice se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform articolului 316.”

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

18 Prin decizia din 30 aprilie 2014, înregistrarea în scopuri de TVA a Promexor a fost anulată din oficiu pentru motivul că deconturile sale de TVA depuse pentru șase luni consecutive nu menționau operațiuni supuse TVA-ului. Deși nu avea un cod de înregistrare valid, Promexor a continuat totuși, începând cu luna mai a anului 2014, să emită facturi fără TVA.

19 În luna aprilie a anului 2019, administrația finanțelor publice a comunicat societății Promexor un aviz de inspecție fiscală vizând perioada 1 aprilie 2014-31 decembrie 2017. Pentru a evita plata unei amenzi ca urmare a nedeunerii în termenele prevăzute a declarațiilor fiscale, Promexor a depus ulterior declarații privind TVA-ul datorat de persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scop de TVA a fost anulat în conformitate cu articolul 153 alineatul (10) din vechiul Cod fiscal.

20 Pe baza acestor declarații și fără a efectua verificări suplimentare, administrația finanțelor publice a emis, la 19 aprilie 2019, un titlu executoriu în temeiul căruia a început împotriva societății Promexor o procedură de executare silită, prin emiterea, tot la 19 aprilie 2019, a unei somații de plată a TVA-ului.

21 În urma inspecției fiscale efectuate la 11 iunie 2019, administrația finanțelor publice a reținut, în ceea ce privește perioada vizată, că Promexor a depus în mod efectiv declarații privind TVA-ul. La 31 iulie 2019, respectiv după data încheierii raportului de inspecție, dar în interiorul termenului de prescripție, Promexor a depus declarații rectificative în care era menționată o valoare a TVA-ului egală cu zero.

22 Prin înscrisul din 28 mai 2019, Promexor a sesizat Judecătoria Oradea (România) cu o acțiune prin care solicita în special să se dispună anularea titlului executoriu și a somației de plată din 19 aprilie 2019.

23 În susținerea cererii sale introductive, Promexor a arătat că, în pofida existenței unor căi menite să remedieze consecințele anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA, și anume posibilitatea unei persoane impozabile de a beneficia retroactiv, după reînregistrarea în scopuri de TVA, de deducerea TVA-ului pentru întreaga perioadă în care nu a avut cod de înregistrare, aceste căi rămân în practică inaccesibile. În asemenea condiții, persoana impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată și care, din motive formale, nu se poate reînregistra în scopuri de TVA nu ar dispune de niciun remediu. În plus, Promexor susținea că menținerea pe o perioadă nedeterminată în sarcina unei persoane juridice al cărei cod de TVA a fost anulat a obligației de plată a TVA-ului colectat ar fi contrară principiilor stabilite de jurisprudența Curții.

24 Administrația finanțelor publice, la rândul său, a susținut că procedura de executare silită era temeinică și legală. Astfel, declarațiile privind taxa pe valoarea adăugată datorată de persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat, precum cele depuse de Promexor, ar avea valoare de declarație pe propria răspundere, conform prevederilor legale în vigoare. În ceea ce privește declarațiile rectificative, administrația finanțelor publice a arătat că acestea au fost



## 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

depuse după data adoptării raportului de inspecție fiscală, așa încât, potrivit legii, nu mai era posibilă corectarea declarației de impunere.

25 Instanța de trimitere precizează mai întâi că, în temeiul reglementării naționale, persoana impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată nu dispune de un drept de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor efectuate, dar rămâne supusă obligației de a plăti TVA-ul colectat. Aceasta arată apoi că reglementarea națională în vigoare nu stabilește nicio limită de timp în ceea ce privește obligația de colectare a TVA-ului ce revine unei asemenea persoane impozabile. În sfârșit, aceasta adaugă că dreptul de deducere a TVA-ului ar putea, desigur, să fie exercitat și retroactiv, ulterior reînregistrării în scopuri de TVA. Cu toate acestea, în speță, Promexor nu ar avea o astfel de posibilitate pentru că nu îndeplinește o cerință formală, dat fiind că administratorul său ar avea și calitatea de asociat în cadrul unei alte societăți, care face obiectul unei proceduri de insolvență.

26 În aceste condiții, Judecătoria Oradea a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Prevederile Directivei [TVA] și principiul neutralității fiscale se opun unor norme interne prin care statul membru impune unui resortisant să colecteze [TVA-ul] și să [îl] vireze către stat, pentru o durată nedeterminată, fără însă a-i recunoaște corelativ dreptul de deducere a TVA-ului, pe motiv că acestuia i-a fost anulat din oficiu codul TVA întrucât în deconturile de TVA depuse pentru șase luni consecutive/două trimestre calendaristice consecutive nu ar fi evidențiat operațiuni care să intre în sfera TVA-ului?

2) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, principiul proporționalității și [principiul] cooperării loiale, astfel cum se desprind din Directiva [TVA], sunt compatibile cu o normă internă sau o practică a administrației fiscale prin care, deși statul membru permite în mod normal reînregistrarea în scopuri de TVA, la cerere, a unei persoane juridice după anularea din oficiu a codului de TVA, în anumite circumstanțe concrete contribuabilul nu poate solicita reînregistrarea în scopuri [de] TVA din motive pur formale, fiind obligat să colecteze și să vireze către stat TVA-ul, pe o durată nedeterminată, fără însă a se recunoaște corelativ dreptul de deducere a TVA-ului?

3) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, principiul proporționalității și [principiul] cooperării loiale, astfel cum se desprind din Directiva [TVA], trebuie interpretate în sensul în care interzic stabilirea unei obligații de a colecta și plăti TVA în sarcina contribuabilului, pe o durată nedeterminată, și fără a recunoaște dreptul de deducere a TVA-ului, fără ca în cauză organul fiscal să verifice [respectarea] condițiilor de fond cu privire la dreptul de deducere a TVA-ului și fără să existe vreo fraudă din partea contribuabilului?”

### **Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară**

27 Guvernul român repune în discuție descrierea cadrului juridic și factual efectuată de instanța de trimitere și susține că, dacă Promexor ar fi depus o cerere pentru obținerea unui nou cod de înregistrare în scopuri de TVA, administrația finanțelor publice i-ar fi atribuit unul. Prin urmare, guvernul român consideră că întrebările preliminare ar trebui declarate inadmisibile.

28 Trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, instituită la articolul 267 TFUE, numai instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce

## 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

urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinenta întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 4 iunie 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, punctul 21 și jurisprudența citată).

29 Rezultă că întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertință. Respingerea de către Curte a unei cereri formulate de o instanță națională este posibilă numai dacă 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 i-au fost adresate (Hotărârea din 4 iunie 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, punctul 22 și jurisprudența citată).

30 În speță, nu reiese în mod evident din dosarul aflat la dispoziția Curții că situația din cauza principală corespunde vreunei dintre ipotezele evocate la punctul precedent din prezenta hotărâre. Mai precis, chiar dacă instanța de trimitere nu a citat în mod expres dispoziția națională care împiedica Promexor să obțină reînregistrarea în scopuri de TVA, aceasta a menționat totuși existența unei astfel de dispoziții. În orice caz, nu se contestă că o asemenea dispoziție există și figurează în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2856/2017. Or, Curtea nu este în măsură să pună la îndoială interpretarea dreptului național furnizată de instanța de trimitere.

31 Prin urmare, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

### **Cu privire la întrebările preliminare**

32 Prin intermediul întrebărilor preliminare, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168, articolul 213 alineatul (1), articolul 214 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității TVA-ului, citite în lumina principiilor securității juridice, protecției încrederii legitime și proporționalității, trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale care autorizează o administrație fiscală care a anulat înregistrarea în scopuri de TVA a unui contribuabil care a depus pentru șase luni consecutive declarații de TVA în care nu figura nicio operațiune taxabilă să oblige această persoană impozabilă, în cazul în care își continuă activitatea după anularea înregistrării sale în scopuri de TVA, să colecteze TVA-ul, fără însă a putea solicita o reînregistrare în scopuri de TVA și fără a beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

33 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii. Dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Mai exact, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice, iar sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse

## 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

TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punctele 28-30 și jurisprudența citată).

34 În plus, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestuia în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 31 și jurisprudența citată). Prin urmare, deși este adevărat că refuzul dreptului la deducere se poate justifica atunci când efectul încălcării cerințelor de formă constă în a împiedica probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 46 și jurisprudența citată), un astfel de refuz nu poate fi opus atunci când administrația competentă dispune de toate datele necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 44 și 45).

35 Curtea a reținut pe de altă parte că, în particular, înregistrarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din Directiva TVA, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitatea, prevăzută la articolul 213 din această directivă, nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot repune în discuție în special dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 60, precum și jurisprudența citată).

36 Curtea a dedus din aceasta că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu s-ar fi înregistrat în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 61, precum și jurisprudența citată).

37 În special, într-o cauză referitoare la aceeași legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal, Curtea a statuat că articolele 167-169 și 179, articolul 213 alineatul (1), articolul 214 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale cum este cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să îi refuze unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului atunci când se stabilește că, din cauza neîndeplinirii obligațiilor care i se reproșează acesteia din urmă, administrația fiscală nu a putut să dispună de datele necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite cerințele de fond care dau drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte de persoana impozabilă menționată sau că aceasta din urmă a acționat în mod fraudulos pentru a putea beneficia de dreptul respectiv, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 42).

38 În speță, pe de o parte, instanța de trimitere consideră că în cauza principală nu a existat o fraudă privind TVA-ul. În cazul în care se va confirma această inexistență a unei fraude, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte nu poate să fie refuzat societății Promexor pentru acest motiv.

39 În cadrul acestei verificări, va reveni instanței de trimitere sarcina să țină seama de faptul că, chiar dacă neîndeplinirea obligațiilor de formă nu împiedică probarea cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond care dau dreptul la deducerea TVA-ului în amonte, asemenea împrejurări pot dovedi existența celui mai simplu caz de fraudă fiscală, în care persoana impozabilă omite în mod deliberat să îndeplinească obligațiile de formă care îi revin în scopul de a se sustrage de la plata taxei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 55).

## 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

40 Pe de altă parte, instanța de trimitere arată că, deși era lipsită de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, ca urmare a faptului că administrația finanțelor publice nu a verificat dacă erau îndeplinite condițiile de fond pentru a putea pretinde această deducere, Promexor era obligată în continuare să colecteze TVA-ul datorat pentru operațiunile sale taxabile și, pentru motive pur formale, se afla în imposibilitatea de a obține o reînregistrare în scopuri de TVA.

41 În această privință trebuie amintit că, deși din modul de redactare a articolelor 213 și 214 din Directiva TVA rezultă că statele membre dispun de o anumită marjă de apreciere atunci când adoptă măsuri pentru a asigura identificarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, această marjă de apreciere nu poate fi nelimitată, astfel încât un stat membru nu poate refuza să atribuie unei persoane impozabile un număr individual fără un motiv legitim (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 martie 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punctele 22 și 23). Mai precis, deși este adevărat că statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru a proteja interesele lor financiare și a lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale, precum și a eventualelor abuzuri și deși ele pot, așadar, la fel de legitim, să prevadă, conform articolului 273 primul paragraf din Directiva TVA, măsuri apte să împiedice utilizarea abuzivă a numerelor de înregistrare, în special de către întreprinderi a căror activitate și, în consecință, a căror calitate de persoană impozabilă ar fi pur fictive, aceste măsuri nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru colectarea corectă a taxei și pentru evitarea evaziunii și nu trebuie să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, prin urmare, neutralitatea acestei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 martie 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punctele 28 și 30).

42 Or, faptul că o administrație fiscală condiționează, întemeindu-se pe legislația națională, dreptul de deducere a TVA-ului de respectarea unor obligații de formă, precum înregistrarea în scopuri de TVA, fără a lua în considerare cerințele de fond și mai ales, cum este cazul în speță, potrivit precizărilor instanței de trimitere, fără a verifica dacă acestea sunt îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 45 și jurisprudența citată). Aceași concluzie se impune, având în vedere jurisprudența amintită la punctul 41 din prezenta hotărâre, în cazul în care o administrație fiscală decide în mod sistematic, în aplicarea legislației naționale, să nu atribuie unei persoane impozabile un număr de identificare în scopuri de TVA pentru simplul motiv că administratorul său este asociat în cadrul unei alte societăți, care face obiectul unei proceduri de insolvență, fără însă a evalua dacă există un risc pentru colectarea corectă a TVA-ului sau un risc de evaziune.

43 Cu toate acestea, revine, în definitiv, instanței de trimitere sarcina de a aprecia, având în vedere toate circumstanțele cauzei principale, compatibilitatea legislației naționale și a aplicării sale de către administrația finanțelor publice cu cerințele menționate la punctele 41 și 42 din prezenta hotărâre.

44 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 168, articolul 213 alineatul (1), articolul 214 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității TVA-ului, citite în lumina principiilor securității juridice, protecției încrederii legitime și proporționalității, trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în cazul în care înregistrarea în scopuri de TVA a unei persoane impozabile a fost anulată ca urmare a faptului că în declarațiile sale de TVA depuse pentru șase luni consecutive nu au fost evidențiate operațiuni taxabile, dar persoana respectivă și-a continuat activitatea în pofida acestei anulări, unei legislații naționale care permite administrației fiscale competente să oblige persoana impozabilă să colecteze TVA-ul datorat pentru operațiunile sale taxabile, cu condiția ca aceasta să poată solicita reînregistrarea în scopuri de TVA și să deducă TVA-ul achitat în amonte. Împrejurarea că administratorul persoanei impozabile este asociat în cadrul unei alte societăți, care face obiectul unei proceduri de insolvență, nu poate fi

## 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

invocată, ca atare, pentru a-i refuza sistematic acestei persoane impozabile reînregistrarea în scopuri de TVA.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

45 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 opta) declară:

**Articolul 168, articolul 213 alineatul (1), articolul 214 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, precum și principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA), citite în lumina principiilor securității juridice, protecției încrederii legitime și proporționalității, trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în cazul în care înregistrarea în scopuri de TVA a unei persoane impozabile a fost anulată ca urmare a faptului că în declarațiile sale de TVA depuse pentru șase luni consecutive nu au fost evidențiate operațiuni taxabile, dar persoana respectivă și-a continuat activitatea în pofida acestei anulări, unei legislații naționale care permite administrației fiscale competente să oblige persoana impozabilă să colecteze TVA-ul datorat pentru operațiunile sale taxabile, cu condiția ca aceasta să poată solicita reînregistrarea în scopuri de TVA și să deducă TVA-ul achitat în amonte. Împrejurarea că administratorul persoanei impozabile este asociat în cadrul unei alte societăți, care face obiectul unei proceduri de insolvență, nu poate fi invocată, ca atare, pentru a-i refuza sistematic acestei persoane impozabile reînregistrarea în scopuri de TVA.**