

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-696 din 2022 C SPRL Faptul generator pentru TVA la servicii cu caracter de continuitate realizate de practicienii în insolvență

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

13 iunie 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 64 alineatele (1) și (2) – Aplicabilitate – Prestații ale administratorilor și lichidatorilor judiciari – Prestații care au loc în mod continuu – Articolul 168 litera (a) – Deducerea TVA-ului achitat în amonte – Cheltuieli legate de dreptul de utilizare a unui nume comercial – Dreptul la apărare – Dreptul de a fi ascultat”

În cauza C-696/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), prin decizia din 15 iulie 2021, primită de Curte la 8 noiembrie 2022, în procedura

C SPRL

împotriva

Administrației Județene a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna O. Spineanu-Matei, președintă de cameră, domnii J.-C. Bonichot (raportor) și S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul N. Emiliou,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru C SPRL, de A. Coroian, A. Madar-Petran și C. A. Păun, avocați;

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

- pentru guvernul român, de R. Antonie, E. Gane și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63, 64, 66 și 168 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 2008/117/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 (JO 2009, L 14, p. 7) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), precum și a principiului respectării dreptului la apărare.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între C SPRL, pe de o parte, și Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj (România) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (România) (denumite în continuare împreună „administrația fiscală română”), pe de altă parte, în legătură cu legalitatea unei decizii de impunere prin care se stabilește în sarcina societății C un supliment de taxă pe valoarea adăugată (TVA) datorată pentru servicii prestate unor întreprinderi care fac obiectul unor proceduri de insolvență.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Considerentul (24) al Directivei 2006/112 enunță:
„Conceptele de fapt generator și exigibilitate a TVA este necesar să fie armonizate în cazul în care introducerea sistemului comun privind TVA și orice modificare ulterioară a acestuia produc efecte în același timp în toate statele membre.”
- 4 Titlul VI din această directivă, referitor la faptul generator și la exigibilitatea TVA-ului, cuprinde capitolul 2, intitulat „Livrarea de bunuri și prestarea de servicii”, în care figurează articolele 63-67 din directiva menționată.

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

5 Articolul 63 din aceeași directivă prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

6 Articolul 64 alineatul (2) din Directiva 2006/112 în versiunea sa inițială a fost modificat prin Directiva 2008/117, al cărei termen de transpunere, în conformitate cu articolul 3 alineatul (1) din această directivă, a expirat la 1 ianuarie 2010. Astfel, la articolul 64 alineatul (2) din Directiva 2006/112 a fost inserat un prim paragraf, fără ca alineatul (1) al acestui articol 64 să fie modificat.

7 Articolul 64 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Atunci când determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea constând în închirierea de bunuri pe o anumită perioadă de timp sau vânzarea de bunuri cu plată în rate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (b), și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective.

(2) [...]

Statele membre pot prevedea că, în anumite cazuri, altele decât cele prevăzute la alineatul (1), livrarea continuă de bunuri sau prestarea continuă de servicii pe o anumită perioadă de timp se consideră efectuată cel puțin la expirarea unui termen de un an.”

8 Articolul 66 din Directiva 2006/112 în versiunea sa inițială a fost modificat prin Directiva 2008/117. Astfel, la articolul 66 din Directiva 2006/112 a fost inserat un al doilea paragraf, fără ca primul paragraf al acestui articol să fie modificat.

9 Potrivit articolului 66 din această directivă:

„Prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, statele membre pot prevedea ca TVA să devină exigibilă, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din următoarele date:

(a) cel târziu la data emiterii facturii;

(b) cel târziu la data încasării plății;

(c) atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator.

[...]”

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

- 10 Titlul VII din directiva menționată, intitulat „Bază de impozitare”, conține articolul 90 din aceasta, care are următorul cuprins:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

- 11 Titlul X din aceeași directivă, referitor la deduceri, cuprinde un capitol 1, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, în care figurează articolul 168, ce 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;

[...]”

Dreptul român

- 12 Legea nr. 571/2003 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumită în continuare „Codul fiscal”), cuprinde un articol 134¹, intitulat „Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”, care prevede:

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

[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

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

(8) În cazul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii care se efectuează continuu, altele decât cele prevăzute la alineatul (7), cum sunt: livrările de gaze naturale, de apă, serviciile de telefonie, livrările de energie electrică și altele asemenea, se consideră că livrarea/prestarea este efectuată la datele specificate în contract pentru plata bunurilor livrate sau a serviciilor prestate sau la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an.

[...]"

- 13 Potrivit articolului 145 din codul menționat, intitulat „Sfera de aplicare a dreptului de deducere”:

„[...]

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

a) operațiuni taxabile [...]"

- 14 Articolul 4 din Legea nr. 85/2006 din 5 aprilie 2006 privind procedura insolvenței (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 359 din 21 aprilie 2006) are următorul cuprins:

„(1) Toate cheltuielile aferente procedurii instituite prin prezenta lege, inclusiv cele privind notificarea, convocarea și comunicarea actelor de procedură efectuate de administratorul judiciar și/sau de lichidator, vor fi suportate din averea debitorului.

[...]

(4) În lipsa disponibilităților în contul debitorului, se va utiliza fondul de lichidare [...]"

- 15 Articolul 11 alineatul (1) din legea menționată prevede:

„Principalele atribuții ale judecătorului-sindic, în cadrul prezentei legi, sunt:

[...]

c) desemnarea motivată, prin sentința de deschidere a procedurii, dintre practicienii în insolvență compatibili care au depus ofertă de servicii în acest sens la dosarul cauzei, a administratorului judiciar provizoriu [...], fixarea remunerației în conformitate cu criteriile stabilite de legea de organizare a activității practicienilor în insolvență, precum și a atribuțiilor acestuia pentru această perioadă. Judecătorul-sindic va desemna administratorul judiciar

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

provizoriu sau lichidatorul provizoriu solicitat de către creditorul care a solicitat deschiderea procedurii sau de către debitor, dacă cererea îi aparține.
[...]

- d) confirmarea, prin încheiere, a administratorului judiciar sau a lichidatorului desemnat de adunarea creditorilor sau de creditorul care deține mai mult de 50 % din valoarea creanțelor, precum și a onorariului negociat. [...]"

16 Articolul 21 alineatele 1 și 1¹ din legea menționată prevede:

„(1) Administratorul judiciar va depune lunar un raport cuprinzând descrierea modului în care și-a îndeplinit atribuțiile, precum și o justificare a cheltuielilor efectuate cu administrarea procedurii sau a altor cheltuieli efectuate din fondurile existente în averea debitorului. Raportul se depune la dosarul cauzei, iar un extras se publică în Buletinul procedurilor de insolvență [(BPI)]. La fiecare 120 de zile judecătorul-sindic va stabili un termen de continuare a procedurii, în care administratorul judiciar va expune în sinteză măsurile efectuate în acest interval cuprinse în rapoartele de activitate.

(1¹) În raportul prevăzut la alineatul (1) se va menționa și remunerația administratorului judiciar sau a lichidatorului, cu menționarea modalității de calcul al acesteia.”

17 Articolul 24 din aceeași lege prevede:

„(1) În cazul în care dispune trecerea la faliment, judecătorul-sindic va desemna un lichidator, aplicându-se, în mod corespunzător, dispozițiile articolelor 19, 21, 22, 23 și ale articolului 102 alineatul (5).

(2) Atribuțiile administratorului judiciar încetează la momentul stabilirii atribuțiilor lichidatorului de către judecătorul-sindic.

(3) Poate fi desemnat lichidator și administratorul judiciar desemnat anterior.”

18 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 941 din 29 decembrie 2003), în versiunea sa în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”), prevede la articolul 213, intitulat „Soluționarea contestației”:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate

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

de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(2) Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.

(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

- 19 Articolul 38 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2006 din 8 noiembrie 2006 privind organizarea activităților practicienilor în insolvență (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 944 din 22 noiembrie 2006) prevede:

„(1) Practicienii în insolvență au dreptul la onorarii pentru activitatea desfășurată, sub forma unor onorarii fixe, onorarii de succes sau o combinație a acestora.

[...]

(4) Onorariul provizoriu pentru perioada de observație este stabilit de judecătorul-sindic la deschiderea procedurii de insolvență, în temeiul criteriilor prevăzute la alineatul (2). Acesta va putea fi modificat de adunarea creditorilor care va ține seama în mod obligatoriu de prevederile alineatului (2).

(5) Plata onorariilor practicienilor în insolvență administratori judiciari sau lichidatori ori a cheltuielilor de procedură se va face din fondul constituit conform art. 4 din Legea nr. 85/2006 [...]

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 20 C, o societate de drept român, regrupează administratori și lichidatori judiciari, denumiți în dreptul român „practicieni în insolvență”. Aceasta prestează servicii întreprinderilor care fac obiectul unor proceduri de insolvență. Este cert că aceste servicii sunt supuse TVA-ului.

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

- 21 Printr-o decizie de impunere din 13 august 2015, confirmată în parte printr-o decizie din 10 mai 2016, adoptată ca răspuns la o contestație formulată de C, administrația fiscală română a constatat nereguli în special în ceea ce privește exigibilitatea taxei. C a sesizat Curtea de Apel Cluj (România), care este instanța de trimitere, cu o acțiune în contencios, solicitând suspendarea executării deciziei din 10 mai 2016.
- 22 Instanța de trimitere consideră că această acțiune ridică trei probleme referitoare la interpretarea Directivei 2006/112.
- 23 În ceea ce privește, în primul rând, serviciile furnizate de C societății SM SRL în perioada cuprinsă între 17 martie 2011 și 31 august 2011, instanța menționată constată că C a emis o factură la această din urmă dată.
- 24 Pentru a aprecia legalitatea acestei abordări, ar trebui să se stabilească dacă serviciile în discuție intră sub incidența articolului 64 alineatul (2) din Directiva 2006/112, care a fost transpus în dreptul român prin articolul 134¹ alineatul (8) din Codul fiscal.
- 25 În temeiul acestei din urmă dispoziții, persoanele impozabile ar putea să prevadă că decontarea prestațiilor lor se întinde pe o perioadă maximă de un an atunci când este vorba despre „prestări de servicii care se efectuează continuu”. Domeniul de aplicare al dispoziției menționate ar fi delimitat de o listă de servicii neexhaustivă.
- 26 În cazul în care s-ar dovedi că serviciile prestate societății SM intrau sub incidența articolului 134¹ alineatul (8) din Codul fiscal, administrația fiscală română ar fi considerat în mod eronat că faptul generator și exigibilitatea taxei au intervenit la momentul prestării acestor servicii de către C și că, în consecință, aceasta era obligată să emită facturi cel târziu în a cincisprezecea zi a lunii următoare prestării respective.
- 27 Instanța de trimitere arată că din expertiza stabilită în cadrul litigiului cu care este sesizată reiese că serviciile în discuție au fost efectiv furnizate în mod continuu. În aceste condiții, nu ar fi exclus ca respectivele servicii să fi dat naștere unor decontări sau unor plăți succesive.
- 28 În al doilea rând, instanța de trimitere arată că, pentru serviciile prestate în perioada cuprinsă între luna noiembrie 2010 și luna octombrie 2011, C a emis o factură la 3 octombrie 2011 și a încasat TVA-ul la 1 noiembrie 2011, atunci când a perceput remunerația. Această abordare ar fi fost justificată de împrejurarea că plata fusese supusă unei condiții care ținea de deținerea unor lichidități de către beneficiarul acestor servicii.

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

- 29 Administrația fiscală română ar fi apreciat că o astfel de condiție nu permitea disocierea faptului generator de exigibilitatea TVA-ului, precizându-se că C prestase servicii de la data desemnării sale în calitate de administrator sau de lichidator judiciar.
- 30 C, în schimb, se întemeiază pe Hotărârea din 3 septembrie 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punctul 35), pentru a susține că „plata” se caracterizează printr-o legătură directă între operațiune și contraprestația pentru aceasta. Astfel, înainte de plata în discuție, nu ar fi existat nici un schimb de prestații reciproce, nici o operațiune taxabilă.
- 31 Instanța de trimitere ridică problema compatibilității poziției susținute de administrația fiscală română cu articolele 63, 64 și 66 din Directiva 2006/112.
- 32 În al treilea și ultimul rând, în temeiul unui acord de colaborare încheiat la 8 decembrie 2009, DDKK, o societate civilă de avocați, a acordat un ajutor financiar lui C și i-a acordat dreptul de a utiliza numele și logoul său.
- 33 Potrivit administrației fiscale române, acest acord se înscria într-o strategie de marketing care urmărea atragerea clienților la momentul începerii activității desfășurate de C ca administrator sau lichidator de întreprinderi aflate în situație de insolvabilitate. Această administrație ar fi refuzat totuși deducerea TVA-ului care figura pe facturile emise de DDKK în temeiul acestui acord, pentru motivul că C nu ar fi demonstrat că serviciile prestate de aceasta din urmă erau utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile.
- 34 Instanța de trimitere consideră că, pentru a-și valorifica dreptul de deducere în temeiul articolului 145 alineatul (2) litera a) din Codul fiscal, C trebuia să demonstreze existența unei „legături directe și imediate” între achizițiile pe care le efectua în amonte și operațiunile pe care le realiza în aval. Hotărârea din 25 noiembrie 2021, Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961), ar furniza indicii în această privință, însă nu ar permite să se stabilească nivelul probatoriu necesar. În speță, C ar fi prezentat administrației fiscale române acordul de colaborare încheiat de DDKK și facturi întocmite de aceasta. În plus, C ar fi menționat o creștere a cifrei sale de afaceri și a valorii operațiunilor sale taxabile.
- 35 Pe de altă parte, instanța de trimitere arată că, pe lângă cele trei întrebări referitoare la interpretarea Directivei 2006/112, litigiul cu care este sesizată ridică o problemă referitoare la dreptul la apărare.
- 36 Astfel, în cadrul procedurii de contestare a deciziei de impunere din 13 august 2015, administrația fiscală română ar fi reținut noi argumente de fapt și de drept. C susține că nu a avut posibilitatea de a lua poziție cu privire la aceste argumente,

cu încălcarea dreptului la apărare și cu încălcarea articolului 213 din Codul de procedură fiscală, care ar limita controlul efectuat în cadrul unei contestații la motivele de fapt și de drept luate în considerare cu ocazia emiterii actului atacat.

- 37 Instanța de trimitere amintește că, la punctul 79 din Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041), Curtea a statuat că o încălcare a dreptului la apărare, în special a dreptului de a fi ascultat, nu determină anularea deciziei adoptate la finalul procedurii administrative în cauză decât dacă, în lipsa acestei neregularități, respectiva procedură ar fi putut avea un rezultat diferit. Din cuprinsul punctului 73 din această hotărâre ar rezulta că nu există nicio încălcare a dreptului la apărare dacă executarea unei decizii de impunere este suspendată până la eventuala reformare a acesteia.
- 38 În speță, C ar fi beneficiat de măsuri provizorii, și anume suspendarea deciziei de impunere din 13 august 2015 până la adoptarea unei decizii pe fond de către instanța de trimitere. În plus, în cadrul litigiului cu care este sesizată instanța menționată, C ar fi contestat argumentele noi reținute de administrația fiscală română în cadrul procedurii de contestare.
- 39 În aceste condiții, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolele 63, 64 și 66 din Directiva [2006/112] se opun unei practici administrative a organului fiscal, precum cea din prezentul litigiu, care a stabilit obligații de plată suplimentare în sarcina persoanei impozabile – societate profesională cu răspundere limitată (SPRL) prin care practicienii în insolvență își pot exercita profesia –, de a determina faptul generator și exigibilitatea la momentul în care au fost prestate serviciile în cadrul procedurilor de insolvență, în condițiile în care onorariul practicianului în insolvență fusese stabilit de judecătorul sindic ori de adunarea creditorilor, cu consecința obligației persoanei impozabile de a emite facturile cel târziu până în cea de a cincisprezecea zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al TVA-ului?
- 2) Articolele 63, 64 și 66 din Directiva [2006/112] se opun unei practici administrative a organului fiscal, precum cea din prezentul litigiu, de a stabili obligații de plată suplimentare în sarcina persoanei impozabile – societate profesională cu răspundere limitată (SPRL) prin care practicienii în insolvență își pot exercita profesia – întrucât aceasta a emis facturi și a colectat TVA-ul doar la data încasării serviciilor prestate în cadrul procedurilor de insolvență, deși adunarea generală a creditorilor a stabilit că plata onorariului

practicianului în insolvență este condiționată de existența lichidităților în conturile debitorilor?

- 3) În cazul unui acord de co-branding între o societate de avocați și persoana impozabilă, pentru acordarea dreptului de deducere este suficient ca persoana impozabilă, în stabilirea existenței unei legături directe și imediate între achizițiile efectuate de persoana impozabilă în amonte și operațiunile în aval, să dovedească, ulterior acordului, creșterea cifrei de afaceri/valorii operațiunilor impozabile, fără alte documente justificative? În ipoteza unui răspuns pozitiv, care sunt criteriile care trebuie avute în vedere pentru a se determina în concret întinderea dreptului de deducere?
- 4) Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de soluționare a unei contestații împotriva unei decizii de impunere prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată, s-au reținut argumente de fapt și de drept noi în raport cu cele din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, iar persoana impozabilă a beneficiat de măsuri jurisdicționale de protecție provizorie, până la pronunțarea instanței de fond, prin suspendarea titlului de creanță, instanța sesizată cu soluționarea fondului cauzei poate constata că acest principiu nu a fost încălcat fără să mai verifice dacă procedura ar fi putut avea un rezultat diferit în lipsa acestei neregularități?"

Cu privire la cererea de procedură accelerată

- 40 Instanța de trimitere a solicitat Curții judecarea prezentei cauze potrivit procedurii accelerate în temeiul articolului 105 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, susținând că litigiul principal era pendinte în fața sa din anul 2016.
- 41 Articolul 105 alineatul (1) din Regulamentul de procedură prevede că, la cererea instanței de trimitere sau, cu titlu excepțional, din oficiu, președintele Curții poate, după ascultarea judecătorului raportor și a avocatului general, în cazul în care natura cauzei impune examinarea acesteia în termen scurt, să decidă judecarea trimiterii preliminare potrivit procedurii accelerate care derogă de la prevederile prezentului regulament.
- 42 În speță, nu rezultă că instanța de trimitere este obligată să se pronunțe într-un anumit termen, nici că acțiunea în justiție cu care a fost sesizată de C în 2016 a făcut obiectul unui tratament urgent (a se vedea în acest sens Ordonanța președintelui Curții din 1 octombrie 2010, N. S. și alții, C-411/10, EU:C:2010:575, punctul 8).

- 43 În această ultimă privință, este suficient să se arate că instanța menționată a decis să transmită Curții cererea sa de decizie preliminară la 15 iulie 2021. Cu toate acestea, instanța menționată a depus respectiva cerere abia la 8 noiembrie 2022.
- 44 De altfel, trebuie amintit că cerința soluționării unui litigiu pendinte în fața Curții în termen scurt nu poate decurge din simplul fapt că instanța de trimitere este ținută să asigure o soluționare rapidă a litigiului (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, punctul 50).
- 45 În sfârșit, Curtea a statuat deja că nu constituie o împrejurare excepțională de natură să justifice recurgerea la o procedură accelerată numai interesul justițiabililor, desigur legitim, de a determina cât mai rapid posibil întinderea drepturilor care le sunt conferite de dreptul Uniunii (Ordonanța președintelui Curții din 10 ianuarie 2012, Arslan, C-534/11, EU:C:2012:4, punctul 13 și jurisprudența citată).
- 46 În aceste condiții, președintele Curții, prin Decizia din 21 decembrie 2022, după ascultarea judecătorului raportor și a avocatului general, a respins cererea de aplicare a procedurii accelerate prevăzute la articolul 105 din Regulamentul de procedură.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitatea întrebărilor

- 47 În primul rând, este necesar să se arate că, prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să interpreteze articolele 63, 64 și 66 din Directiva 2006/112.
- 48 Cu toate acestea, din cererea de decizie preliminară reiese că, în realitate, această instanță nu ridică problema interpretării articolului 63 din Directiva 2006/112 ca atare, ci a domeniului de aplicare al alineatului (1) și, respectiv, al alineatului (2) ale articolului 64 din directiva menționată coroborate cu articolul 63 din aceasta.
- 49 În această privință, reiese de asemenea din cererea de decizie preliminară că articolul 64 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112, în versiunea sa originală, a fost transpus în dreptul român prin articolul 134¹ alineatele (7) și (8) din Codul fiscal.
- 50 În schimb, Curtea nu este în măsură să stabilească dacă articolul 66 primul paragraf din această directivă, care este o dispoziție de aplicare facultativă, fusese transpus în dreptul român la data faptelor în discuție în litigiul principal. În observațiile sale scrise, guvernul român susține că nu aceasta era situația. De altfel,

informațiile de care dispune Curtea nu îi permit să aprecieze pertinenta acestei dispoziții pentru soluționarea litigiului principal.

- 51 Or, având în vedere că cererea de decizie preliminară servește drept temei pentru procedura instituită la articolul 267 TFUE, instanța națională este obligată să explice, chiar în această cerere, cadrul factual și normativ al litigiului principal și să ofere explicațiile necesare cu privire la motivele care au stat la baza alegerii dispozițiilor dreptului Uniunii a căror interpretare o solicită, precum și cu privire la legătura pe care o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului cu care este sesizată (Hotărârea din 8 iunie 2023, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, punctul 26 și jurisprudența citată).
- 52 Aceste cerințe cumulative privind conținutul unei cereri de decizie preliminară figurează explicit la articolul 94 din Regulamentul de procedură, pe care instanța de trimitere este obligată să îl respecte cu strictețe. În plus, acestea sunt amintite la punctele 13, 15 și 16 din Recomandările Curții de Justiție a Uniunii Europene în atenția instanțelor naționale, referitoare la efectuarea trimiterilor preliminare (JO 2019, C 380, p. 1) (Hotărârea din 8 iunie 2023, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 53 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se constate că prima și a doua întrebare sunt inadmisibile în măsura în care privesc interpretarea articolului 66 din Directiva 2006/112.
- 54 În al doilea rând, a treia întrebare privește exercitarea dreptului de deducere, prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112. Instanța de trimitere ridică problema, pe de o parte, a elementelor de probă pe care persoana impozabilă trebuie să le furnizeze autorităților fiscale pentru a putea beneficia de acest drept și, pe de altă parte, a întinderii acestuia.
- 55 Cu toate acestea, informațiile de care dispune Curtea nu privesc decât prima parte a celei de a treia întrebări, astfel încât nu este în măsură să stabilească nici motivele aflate la originea întrebărilor instanței de trimitere referitoare la întinderea dreptului de deducere, nici utilitatea unui răspuns în această privință. În aceste condiții, a doua parte a celei de a treia întrebări este inadmisibilă.

Cu privire la prima întrebare

- 56 Cu titlu introductiv, trebuie să se observe că, în ceea ce privește prestările de servicii în discuție în litigiul principal, instanța de trimitere arată în esență că administratorii și lichidatorii judiciari grupați în cadrul C prestează servicii întreprinderilor care fac obiectul unor proceduri de insolvență nu în mod punctual, ci în mod continuu pentru o anumită perioadă.

- 57 În consecință, este necesar să se considere că, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă articolul 64 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că intră în domeniul de aplicare al alineatului (1) și, respectiv, al alineatului (2) ale acestui articol prestațiile de servicii furnizate în mod continuu pentru o anumită perioadă, precum cele efectuate, în temeiul dreptului român, de administratorii și de lichidatorii judiciari în beneficiul întreprinderilor care fac obiectul unor proceduri de insolvență.
- 58 În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în lumina articolului 63 din aceasta, din moment ce prima dispoziție este legată intrinsec de cea de a doua [Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctul 34].
- 59 Potrivit acestui articol 63, faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Potrivit articolului 64 alineatul (1) menționat, atunci când determină decontări sau plăți succesive, prestațiile de servicii sunt considerate efectuate, în sensul articolului 63 menționat, la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective [a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctul 35].
- 60 Rezultă din coroborarea acestor două dispoziții că, pentru prestațiile care determină decontări sau plăți succesive, faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la momentul expirării perioadelor la care se referă aceste decontări sau plăți [a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctul 36 și jurisprudența citată].
- 61 În ceea ce privește termenii „prestații care determină plăți succesive”, Curtea a confirmat că aceștia nu vizează decât prestațiile a căror natură justifică o plată eșalonată, și anume cele care nu sunt furnizate în mod punctual, ci în mod recurent sau continuu, într-o anumită perioadă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctele 37-39].
- 62 Această constatare se aplică *mutatis mutandis* celei de a doua ipoteze prevăzute la articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112, și anume atunci când „prestațiile determină decontări succesive”.
- 63 Totuși, recurgerea la articolul 64 alineatul (1) din directiva menționată, ca normă juridică prin care se urmărește stabilirea momentului în care ia naștere obligația fiscală, nu se impune decât în măsura în care momentele de realizare efectivă a

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

prestațiilor nu sunt univoce și pot determina aprecieri diferite, situație care se regăsește atunci când acestea sunt efectuate, ca urmare a caracterului lor continuu sau recurent, în una sau în mai multe perioade determinate [Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctul 45].

- 64 În schimb, în cazul în care momentul executării prestației este univoc, în special atunci când prestația are un caracter punctual și există un moment precis care permite să se stabilească faptul că realizarea sa este finalizată, în conformitate cu raportul contractual dintre părțile la operațiunea în cauză, articolul 64 alineatul (1) din directiva menționată nu se poate aplica fără a încălca termenii clari ai articolului 63 din aceeași directivă [Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctul 46].
- 65 Pe de altă parte, reiese fără echivoc din modul de redactare a articolului 64 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 că respectiva dispoziție vizează, la fel ca alineatul (1) al acestui articol 64, livrări de bunuri și prestări de servicii care au loc în mod continuu pentru o anumită perioadă.
- 66 Rezultă de asemenea că articolul 64 alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă prevede un regim a cărui punere în aplicare este facultativă, astfel încât revine statelor membre sarcina de a decide dacă doresc să recurgă la acest regim. Legiitorul național dispune în această privință de o anumită marjă de manevră în măsura în care respectiva dispoziție se limitează să prevadă că aplicarea sa poate fi prevăzută „în anumite cazuri”, fără altă precizare decât cea referitoare la natura continuă a prestațiilor, evocată la punctul anterior din prezenta hotărâre.
- 67 Astfel cum s-a arătat la punctul 49 din prezenta hotărâre, legiitorul român a decis efectiv să pună în aplicare dispoziția menționată prin adoptarea articolului 134¹ alineatul (8) din Codul fiscal, al cărui domeniu de aplicare cuprinde livrările de bunuri și prestările de servicii care au loc în mod continuu, „altele decât cele prevăzute la alineatul (7)” al acestui articol 134¹. Prin urmare, aplicarea articolului 134¹ alineatul (8) din Codul fiscal este exclusă atunci când sunt în discuție prestări de servicii care sunt furnizate în mod continuu și „care determină decontări sau plăți succesive”, astfel încât acestea intră sub incidența alineatului (7) al articolului 134¹ menționat, aspect a cărui verificare este însă de competența instanței de trimitere.
- 68 În consecință, pentru a stabili dacă prestațiile în discuție în litigiul principal intră sub incidența articolului 64 alineatul (1) sau a articolului 64 alineatul (2) din Directiva 2006/112, astfel cum sunt puse în aplicare în dreptul român, revine

instanței de trimitere sarcina de a aprecia natura acestor prestații, și anume dacă ele au loc efectiv în mod continuu pentru o anumită perioadă și, în special, dacă determină decontări sau plăți succesive.

- 69 Pentru orice eventualitate, este necesar să se arate că din cererea de decizie preliminară reiese că, în ceea ce privește în special serviciile furnizate societății SM, C a fost desemnat lichidator judiciar al acestei societăți și că au fost stabilite onorarii lunare de 1 000,00 lei românești (RON) (aproximativ 240 de euro), precum și onorarii de succes de 10 %. În plus, în observațiile lor scrise, guvernul român și Comisia Europeană au arătat că, în temeiul dreptului român, și anume articolul 21 alineatele (1) și (1¹), precum și articolul 24 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, în versiunea sa aplicabilă faptelor din litigiul principal, administratorii și lichidatorii judiciari prezintă rapoarte lunare cu privire la serviciile furnizate și la remunerația care le este datorată.
- 70 În lumina celor ce precedă, rezultă, sub rezerva verificărilor care revin instanței de trimitere, că prestările de servicii în discuție în litigiul principal determinau decontări sau plăți succesive și că acestea nu intră, așadar, în domeniul de aplicare al articolului 64 alineatul (2) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost pus în aplicare în dreptul român prin articolul 134¹ alineatul (8) din Codul fiscal, ci al articolului 64 alineatul (1) din această directivă, transpus în dreptul român prin articolul 134¹ alineatul (7) din acest cod.
- 71 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 64 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că intră în domeniul de aplicare al alineatului (1) al acestui articol prestările de servicii efectuate în mod continuu pentru o anumită perioadă, precum cele efectuate, în temeiul dreptului român, de administratorii și de lichidatorii judiciari în favoarea întreprinderilor care fac obiectul unor proceduri de insolvență, în măsura în care, sub rezerva verificărilor care revin instanței de trimitere, aceste prestații determină decontări sau plăți succesive.

Cu privire la a doua întrebare

- 72 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că din răspunsul la prima întrebare reiese că prestări de servicii precum cele în discuție în litigiul principal intră, în principiu, în domeniul de aplicare al articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112.
- 73 În plus, având în vedere modul său de redactare, a doua întrebare ar putea fi înțeleasă în sensul că urmărește să determine momentul la care trebuie emise facturile și perceput TVA-ul. Cu toate acestea, din indicațiile cuprinse în cererea de decizie preliminară reiese că această întrebare privește, la fel ca prima, stabilirea

momentului în care intervine faptul generator al TVA-ului și a celui în care această taxă devine exigibilă.

- 74 Prin urmare, este necesar să se considere că, prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în ipoteza în care plata remunerației pentru prestații care intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții nu poate avea loc din cauza insuficienței lichidităților în conturile debitorului, dispoziția menționată permite să se considere că TVA-ul devine exigibil numai în momentul încasării efective a remunerației.
- 75 Astfel cum s-a amintit la punctul 60 din prezenta hotărâre, din aplicarea coroborată a articolului 63 și a articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 rezultă că, în cazul prestărilor care determină decontări sau plăți succesive, faptul generator al taxei intervine și aceasta devine exigibilă în momentul expirării perioadelor la care se referă aceste decontări sau plăți.
- 76 Momentul astfel determinat în aplicarea articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 se impune persoanelor impozabile.
- 77 Astfel, conform articolului 63 din Directiva 2006/112, interpretat în lumina considerentului (24) al acesteia, nașterea TVA-ului și exigibilitatea sa nu sunt elemente de care pot dispune în mod liber părțile la un contract. Dimpotrivă, legiuitorul Uniunii a intenționat să realizeze o armonizare maximă a datei la care ia naștere obligația fiscală în toate statele membre pentru a garanta o prelevare uniformă a acestei taxe [Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctul 47].
- 78 Prin urmare, articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu permite subordonarea nașterii taxei și exigibilitatea sa unei condiții referitoare la încasarea efectivă a remunerației datorate pentru serviciile furnizate într-o anumită perioadă. Dimpotrivă, la expirarea acestei perioade, cu alte cuvinte la data la care este datorată în mod normal plata acestei remunerații, taxa devine în mod invariabil exigibilă, chiar dacă, pentru diverse motive, respectiva plată nu ar fi fost încasată inclusiv din cauza lipsei de lichidități în contul debitorului.
- 79 Această interpretare a articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 este confirmată de logica internă a acestei directive.
- 80 Astfel, Directiva 2006/112 nu exclude ca TVA-ul să poată deveni exigibil cel târziu la emiterea facturii sau la încasarea prețului. Cu toate acestea, nu este vorba decât despre o posibilitate care, în temeiul articolului 66 primul paragraf literele (a) și (b)

din această directivă, poate fi pusă în aplicare de statele membre numai pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, prin derogare de la articolele 63-65 din directiva menționată [a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctul 49].

- 81 În plus, trebuie amintit că situațiile în care beneficiarul unei livrări de bunuri sau al unei prestări de servicii nu se achită sau nu se achită decât parțial de o creanță pe care o datorează totuși în temeiul contractului încheiat cu furnizorul sau cu prestatorul sunt reglementate de o dispoziție specifică a Directivei 2006/112, și anume articolul 90 alineatul (1) din aceasta, care prevede reducerea bazei de impozitare în special în cazul neplății totale sau parțiale după momentul efectuării operațiunii [a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctele 57 și 60].
- 82 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în ipoteza în care plata remunerației pentru prestații care intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții nu poate avea loc din cauza insuficienței lichidităților în conturile debitorului, dispoziția menționată nu permite să se considere că TVA-ul devine exigibil numai în momentul încasării efective a remunerației.

Cu privire la a treia întrebare

- 83 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili existența unei legături directe și imediate între, pe de o parte, o anumită operațiune în amonte și, pe de altă parte, operațiuni în aval care dau naștere dreptului de deducere, este suficient ca, pe lângă contractul subiacent operațiunii în amonte și facturile aferente acesteia, persoana impozabilă să furnizeze documente justificative care demonstrează creșterea cifrei de afaceri sau a volumului operațiunilor taxabile pretins a fi datorate acestei operațiuni în amonte.
- 84 Potrivit articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112, 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.

- 85 În această privință, reiese dintr-o jurisprudență constantă că 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 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 acest bun sau acest serviciu în scopul operațiunilor sale taxabile, ea este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul sau serviciul respectiv (Hotărârea din 25 noiembrie 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 86 Curtea a precizat că, pentru ca un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor să îi fie recunoscut persoanei impozabile, este necesar, în principiu, să existe o legătură directă și imediată între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau drept de deducere [Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea TVA-ului legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 45 și jurisprudența citată].
- 87 Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar și în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau drept de deducere, atunci când costurile serviciilor în cauză fac parte din cheltuielile generale ale acesteia din urmă și sunt, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau serviciilor pe care le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile [Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea TVA-ului legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 46 și jurisprudența citată].
- 88 În ambele cazuri, este necesar ca costul bunurilor sau al prestărilor în amonte să fie încorporat în prețul anumitor operațiuni în aval sau, respectiv, în prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice [Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea TVA-ului legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 47 și jurisprudența citată].

- 89 În plus, Curtea a precizat că existența unor legături între operațiuni trebuie apreciată având în vedere conținutul obiectiv al acestora. Mai exact, 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. În acest sens, s-a statuat că trebuie să se țină seama de utilizarea efectivă a bunurilor și a serviciilor achiziționate în amonte de persoana impozabilă și de cauza exclusivă a acestei achiziții, aceasta din urmă trebuind să fie considerată un criteriu de determinare a conținutului obiectiv [a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 28, și Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea TVA-ului legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 49, precum și jurisprudența citată].
- 90 Dacă s-a stabilit că o operațiune nu a fost efectuată în scopul activităților taxabile ale unei persoane impozabile, nu se poate considera că această operațiune are o legătură directă și imediată cu aceste activități în sensul jurisprudenței Curții, chiar dacă această operațiune ar fi, în raport cu conținutul său obiectiv, supusă TVA-ului (Hotărârea din 8 noiembrie 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 91 În ipoteza în care cheltuielile efectuate ar fi legate în parte de o activitate scutită sau fără caracter economic a persoanei impozabile, TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli nu ar putea fi dedus decât parțial (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 92 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că C a furnizat administrației fiscale române documente care atestă o creștere a cifrei sale de afaceri sau a volumului operațiunilor sale taxabile.
- 93 Cu toate acestea, având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se considere că astfel de împrejurări nu pot, în sine, să permită administrației fiscale române să stabilească existența unei legături între serviciile furnizate către C în temeiul contractului de colaborare încheiat cu DDKK și operațiunile furnizate de C în aval, care dau drept de deducere.
- 94 Această constatare este confirmată de jurisprudența Curții din care reiese că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 nu condiționează nicidecum exercitarea dreptului de deducere de un criteriu referitor la creșterea cifrei de afaceri a persoanei impozabile și nici, mai general, de un criteriu de rentabilitate economică a operațiunii efectuate în amonte. Mai exact, 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 85 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. În plus, 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 chiar 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 noiembrie 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punctele 30 și 35).

- 95 În schimb, din dosarul de care dispune Curtea reiese că, în speță, ar exista alte elemente susceptibile să stabilească legătura necesară între operațiunile în cauză efectuate de C și activitatea sa impozabilă, în sensul jurisprudenței citate la punctul 89 din prezenta hotărâre, care au legătură cu utilizarea efectivă a bunurilor și a serviciilor achiziționate de C în temeiul contractului de colaborare încheiat cu DDKK, precum și cu cauza acestei achiziții.
- 96 Astfel, din cererea de decizie preliminară reiese că, în temeiul articolului 11 alineatul (1) literele c) și d) din Legea nr. 85/2006 privind procedura de insolvență, pentru a putea propune serviciile lor în cadrul unei anumite proceduri de insolvență, administratorii și lichidatorii judiciari interesați depun oferte în acest sens și revine, în principiu, creditorilor întreprinderii vizate de această procedură sarcina de a desemna unul dintre ei. Având în vedere acest context juridic, administrația fiscală română s-a pronunțat deja cu privire la cauza operațiunii în discuție, constatând că acordul de colaborare dintre C și DDKK se înscrie într-o strategie de marketing care viza atragerea clienților în vederea începerii activității desfășurate de C ca administrator sau lichidator de întreprinderi aflate în situație de insolvabilitate.
- 97 În plus, pare relevant, în ceea ce privește modalitatea în care se pune în aplicare acest acord de colaborare, să se arate faptul că C a invocat în fața instanței de trimitere că documentele pe care ea le-a prezentat unor terți poartă denumirea comercială a DDKK.
- 98 Cu toate acestea, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia veridicitatea împrejurărilor menționate mai sus și de a le lua în considerare, împreună cu toate celelalte împrejurări în care s-ar fi desfășurat operațiunile în aval în cauză efectuate de C, pentru a aprecia dacă există în speță o legătură directă și imediată între operațiuni în amonte și operațiuni în aval care dau naștere dreptului de deducere.

99 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili existența unei legături directe și imediate între, pe de o parte, o anumită operațiune în amonte și, pe de altă parte, operațiuni în aval care dau drept de deducere, trebuie să se determine conținutul obiectiv al acestor operațiuni, ceea ce implică luarea în considerare a tuturor împrejurărilor în care s-au derulat operațiunile menționate, și anume, printre altele, utilizarea efectivă a bunurilor și a serviciilor achiziționate de persoana impozabilă în amonte, precum și cauza exclusivă a acestei achiziții, fără ca creșterea cifrei de afaceri sau cea a volumului operațiunilor taxabile să fie elemente pertinente în această privință.

Cu privire la a patra întrebare

100 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că instanța de trimitere este sesizată cu o acțiune îndreptată împotriva unei decizii administrative adoptate ca răspuns la o contestație și că apreciază că această decizie a fost adoptată cu încălcarea principiului respectării dreptului la apărare.

101 În această privință, din cererea de decizie preliminară reiese că, în speță, administrația fiscală română a adoptat o decizie de impunere prin care a constatat nereguli în special în ceea ce privește momentul exigibilității TVA-ului reținut de C. Această decizie a fost confirmată parțial în urma unei proceduri de contestare, dar pe baza unor elemente de fapt și de drept noi, fără însă ca C să fi fost invitată să ia poziție cu privire la aceste elemente.

102 Instanța de trimitere consideră că respectiva încălcare a dreptului la apărare nu este în mod necesar determinantă pentru soluționarea acțiunii. Astfel, aceasta nu ar determina anularea deciziei adoptate ca răspuns la contestația formulată de C decât dacă s-ar dovedi că, în lipsa încălcării menționate, procedura de contestare ar fi putut conduce la un rezultat diferit. Instanța de trimitere solicită totuși să se stabilească dacă poate respinge acțiunea cu care este sesizată fără a efectua o astfel de analiză, pentru motivul că, la cererea societății C, decizia de impunere din 13 august 2015 a fost suspendată.

103 În consecință, este necesar să se considere că, prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unei proceduri administrative de contestare a unei decizii de impunere privind TVA-ul, atunci când autoritatea competentă adoptă o decizie întemeiată pe elemente de fapt și de drept noi, cu privire la care persoana interesată nu a putut lua poziție, se impune ca decizia menționată să fie anulată, chiar dacă, la cererea persoanei interesate, se procedează la suspendarea

executării acestei decizii de impunere în paralel cu acțiunea jurisdicțională formulată împotriva respectivei decizii de impunere.

- 104 În această privință, trebuie amintit că respectarea dreptului la apărare constituie un principiu fundamental al dreptului Uniunii din care face parte integrantă dreptul de a fi ascultat în orice procedură (Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 28, precum și jurisprudența citată).
- 105 În temeiul acestui principiu, care își găsește aplicarea atunci când administrația își propune să adopte față de o persoană un act care îi cauzează un prejudiciu, destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia (Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 30, precum și jurisprudența citată).
- 106 Această obligație revine administrațiilor statelor membre atunci când adoptă decizii care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, chiar dacă reglementarea aplicabilă nu prevede în mod expres o astfel de formalitate (Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 31, precum și jurisprudența citată).
- 107 Această situație se regăsește efectiv în speță. Astfel, principiul respectării dreptului la apărare se aplică în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care un stat membru, pentru a se conforma obligației, care decurge din aplicarea dreptului Uniunii, de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă, supune un contribuabil unei proceduri de inspecție fiscală (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 40).
- 108 În plus, regula potrivit căreia destinatarul unei decizii cauzatoare de prejudicii trebuie să aibă posibilitatea să își susțină observațiile înainte de adoptarea acesteia are drept scop ca autoritatea competentă să poată să țină cont în mod util de ansamblul elementelor relevante. Pentru a asigura o protecție efectivă a persoanei sau a întreprinderii vizate, regula menționată are ca obiect, printre altele, ca persoana sau întreprinderea respectivă să poată corecta o eroare sau să poată invoca anumite elemente privind situația lor personală pentru ca decizia să fie adoptată, să nu fie adoptată sau să aibă un anumit conținut (Hotărârea din 3 iulie

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

2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 38, precum și jurisprudența citată).

- 109 Având în vedere considerațiile care precedă și elementele de fapt rezumate la punctul 101 din prezenta hotărâre, s-ar putea considera că, în speță, dreptul societății C de a fi ascultată înainte de adoptarea unui act care îi cauzează prejudicii a putut fi încălcat de administrația fiscală română, aspect care trebuie stabilit de instanța de trimitere.
- 110 Nu aceasta ar fi însă situația dacă imposibilitatea societății C de a-și susține poziția cu privire la elementele de fapt și de drept noi reținute în cadrul procedurii de contestare nu ar fi rezultatul unei erori din partea acestei administrații, ci al aplicării unei norme procedurale care urmărește un obiectiv de interes general recunoscut, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.
- 111 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, drepturile fundamentale, precum respectarea dreptului la apărare, nu constituie prerogative absolute, ci pot să cuprindă restricții, cu condiția ca acestea să răspundă efectiv unor obiective de interes general urmărite de măsura în cauză și să nu implice, din perspectiva scopului urmărit, o intervenție disproporționată și intolerabilă care ar aduce atingere însuși conținutului drepturilor astfel garantate (Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 42, precum și jurisprudența citată).
- 112 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că o audiere ulterioară în cadrul unei acțiuni formulate împotriva unei decizii nefavorabile poate fi, în anumite condiții, în măsură să asigure respectarea dreptului de a fi ascultat (Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 55, precum și jurisprudența citată).
- 113 În special, având în vedere interesul general al Uniunii de a-și recupera, în cel mai scurt termen, veniturile proprii, ceea ce presupune ca inspecțiile fiscale să poată fi realizate cu promptitudine și cu eficacitate, o restrângere a dreptului de a fi ascultat înainte de adoptarea unei decizii cauzatoare de prejudicii, precum o decizie de plată, poate fi justificată atunci când, pe de o parte, cu ocazia formulării unei acțiuni împotriva acestei decizii, persoana interesată este efectiv în măsură să solicite adoptarea unor măsuri provizorii care determină suspendarea deciziei în cauză și, pe de altă parte, această acțiune îi permite să își susțină în mod util punctul de vedere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctele 54, 66, 67, precum și punctul 71).

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

- 114 Jurisprudența amintită la punctele 111-113 din prezenta hotărâre privește posibilitatea de a putea justifica o limitare a dreptului de a fi ascultat care este prevăzută de dreptul național. Cu toate acestea, având în vedere elementele de drept și de fapt prezentate de instanța de trimitere, în speță nu pare să fie vorba despre o astfel de limitare, aspect care trebuie stabilit totuși de instanța de trimitere.
- 115 Astfel, niciun element din dosarul de care dispune Curtea nu permite să se considere că articolul 213 din Codul de procedură fiscală, care, potrivit informațiilor furnizate de instanța menționată, reglementează procedura de contestare, prevede vreo limitare a dreptului autorului contestației de a fi ascultat în cazul în care administrația fiscală română intenționează să întemeieze decizia sa pe elemente de fapt și de drept noi cu privire la care persoana interesată nu a putut lua poziție. Dimpotrivă, din a patra întrebare și din considerațiile care se raportează la aceasta reiese că instanța de trimitere consideră că faptul că societatea C nu a fost ascultată înainte de adoptarea deciziei de soluționare a contestației sale constituie efectiv o „neregularitate” de natură să încalce dreptul de a fi ascultat.
- 116 În aceste condiții, astfel cum a arătat în mod întemeiat instanța de trimitere, nu orice încălcare a dreptului la apărare în cursul unei proceduri administrative trebuie să conducă în mod necesar la anularea deciziei adoptate la finalul acesteia.
- 117 În această privință, Curtea a statuat că, atunci când nici condițiile în care trebuie asigurată respectarea dreptului la apărare, nici consecințele încălcării acestui drept nu sunt stabilite de dreptul Uniunii, aceste condiții și aceste consecințe intră în sfera dreptului național, cu condiția ca măsurile luate în acest sens să fie de aceeași natură ca și cele de care beneficiază particularii în situații de drept național comparabile (principiul echivalenței) și să nu facă în practică imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului conferit de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 75, precum și jurisprudența citată).
- 118 Această soluție este aplicabilă în materie de TVA în măsura în care Directiva 2006/112 nu conține dispoziții privind căile de atac, care ar trebui să fie transpuse de statele membre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 76).
- 119 Cu toate acestea, deși statele membre pot permite exercitarea dreptului la apărare potrivit aceluiași modalități precum cele reținute pentru a se aplica situațiilor interne, aceste modalități trebuie să fie conforme dreptului Uniunii și, în

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

special, să nu repună în discuție efectul util al Directivei 2006/112 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 77).

- 120 Or, obligația care revine astfel instanței naționale de a garanta efectul deplin al dreptului Uniunii nu are întotdeauna drept consecință anularea unei decizii atunci când aceasta a fost adoptată cu încălcarea dreptului la apărare. Astfel, o asemenea încălcare, în special a dreptului de a fi ascultat, nu determină anularea deciziei adoptate în urma procedurii administrative în cauză decât dacă, în lipsa acestei neregularități, respectiva procedură ar fi putut avea un rezultat diferit [a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctele 78 și 79; Hotărârea din 20 decembrie 2017, Prequ' Italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, punctul 62, precum și Hotărârea din 4 iunie 2020, C. F. (Inspekție fiscală), C-430/19, EU:C:2020:429, punctul 35]. În schimb, împrejurarea că s-a procedat la suspendarea actului a cărui anulare este solicitată în paralel cu acțiunea introdusă împotriva acestui act este lipsită de relevanță.
- 121 În aceste condiții, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia în ce măsură procedura de contestare ar fi putut conduce la un rezultat diferit dacă C ar fi fost ascultată în cursul acesteia.
- 122 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unei proceduri administrative de contestare a unei decizii de impunere privind TVA-ul, atunci când autoritatea competentă adoptă o decizie întemeiată pe elemente de fapt și de drept noi cu privire la care persoana interesată nu a putut să își exprime poziția, se impune ca decizia adoptată la finalul acestei proceduri să fie anulată dacă, în lipsa acestei neregularități, procedura menționată ar fi putut conduce la un rezultat diferit, chiar dacă, la cererea persoanei interesate, s-a procedat la suspendarea executării acestei decizii de impunere în paralel cu calea de atac jurisdicțională formulată împotriva acestei decizii.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 123 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.

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

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

- 1) **Articolul 64 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 2008/117/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008,**

trebuie interpretat în sensul că

intră în domeniul de aplicare al alineatului (1) al acestui articol prestările de servicii efectuate în mod continuu pentru o anumită perioadă, precum cele efectuate, în temeiul dreptului român, de administratorii și de lichidatorii judiciari în favoarea întreprinderilor care fac obiectul unor proceduri de insolvență, în măsura în care, sub rezerva verificărilor care revin instanței de trimitere, aceste prestații determină decontări sau plăți succesive.

- 2) **Articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/117,**

trebuie interpretat în sensul că,

în ipoteza în care plata remunerației pentru prestații care intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții nu poate avea loc din cauza insuficienței lichidităților în conturile debitorului, dispoziția menționată nu permite să se considere că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă numai în momentul încasării efective a remunerației.

- 3) **Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/117,**

trebuie interpretat în sensul că,

pentru a stabili existența unei legături directe și imediate între, pe de o parte, o anumită operațiune în amonte și, pe de altă parte, operațiuni în aval care dau drept de deducere, trebuie să se determine conținutul obiectiv al acestor operațiuni, ceea ce implică luarea în considerare a tuturor împrejurărilor în care s-au derulat operațiunile menționate, și anume, printre altele, utilizarea efectivă a bunurilor și a serviciilor achiziționate de persoana impozabilă în amonte, precum și cauza exclusivă a acestei achiziții, fără ca creșterea cifrei de afaceri sau cea a volumului operațiunilor taxabile să fie elemente pertinente în această privință.

**4) Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare
trebuie interpretat în sensul că,**

în cadrul unei proceduri administrative de contestare a unei decizii de impunere privind taxa pe valoarea adăugată, atunci când autoritatea competentă adoptă o decizie întemeiată pe elemente de fapt și de drept noi cu privire la care persoana interesată nu a putut să își exprime poziția, se impune ca decizia adoptată la finalul acestei proceduri să fie anulată dacă, în lipsa acestei neregularități, procedura menționată ar fi putut conduce la un rezultat diferit, chiar dacă, la cererea persoanei interesate, s-a procedat la suspendarea executării acestei decizii de impunere în paralel cu calea de atac jurisdicțională formulată împotriva acestei decizii.