

Downloaded via the EU tax law app / web

62020CJ0358

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

18 noiembrie 2021 (*1)

„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. Chiriș, 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,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1

Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolelor 1, 167-169 ?i 176-180, a articolului 214 alineatul (1) litera (a), precum ?i a articolelor 250, 272 ?i 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumit? în continuare „Directiva TVA”), precum ?i a principiilor neutralit??ii fiscale, efectivit??ii, cooper?rii loiale, securit??ii juridice, protec?iei încrederii legitime ?i propor?ionalit??ii.

2

Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Promexor Trade SRL (denumit? în continuare „Promexor”), pe de o parte, ?i Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bihor (România) (denumit? în continuare „administra?ia finan?elor publice”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu obliga?ia impus? societ??ii Promexor, c?reia i s?a refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) achitate în amonte din cauza anul?rii înregistr?rii sale în scopuri de TVA, de a achita TVA?ul aferent opera?iunilor sale taxabile.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

„Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?.”

4

Articolul 168 din aceast? directiv? prevede:

„În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul, în statul membru în care efectueaz? opera?iunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obliga?ia de a o pl?ti, urm?toarele sume:

(a)

TVA datorat? sau achitat? în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

(b)

TVA datorat? pentru opera?iunile asimilate livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) ?i articolului 27;

(c)

TVA datorat? pentru achizi?iile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

(d)

TVA datorat? pentru opera?iunile asimilate achizi?iilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 ?i 22;

(e)

TVA datorat? sau achitat? pentru importul de bunuri în statul membru în cauz?."

5

Articolul 178 din directiva men?ionat? prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoan? impozabil? este necesar s? îndeplineasc? urm?toarele condi?ii:

(a)

pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce prive?te livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obliga?ia de a de?ine o factur? emis? în conformitate cu titlul XI capitolul 3 sec?iunile 3-6;

(b)

pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (b), în ceea ce prive?te opera?iunile asimilate livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii, aceasta are obliga?ia de a îndeplini formalit??ile stabilite de fiecare stat membru;

(c)

pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce prive?te achizi?ia intracomunitar? de bunuri, aceasta are obliga?ia de a include în declara?ia privind TVA prev?zut? la articolul 250 toate informa?iile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate pentru achizi?iile sale intracomunitare de bunuri ?i are obliga?ia de a de?ine o factur? emis? în conformitate cu titlul XI capitolul 3 sec?iunile 3-5;

(d)

pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (d), în ceea ce prive?te opera?iunile asimilate achizi?iilor intracomunitare de bunuri, are obliga?ia de a îndeplini formalit??ile stabilite de fiecare stat membru;

(e)

pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (e), în ceea ce prive?te importul de bunuri, are obliga?ia de a de?ine un document de import care o desemneaz? ca destinatar sau importator ?i care men?ioneaz? valoarea TVA datorate sau permite calcularea valorii respective;

(f)

atunci când este obligat 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 această 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 prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana careia 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 (91) 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:

[...]

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;

[...]

(91) 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 (71) 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 prevăzute la articolul 152 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile articolului 11 alineatele (11) și (13).”

13

Articolul 11 alineatul (13) 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 prevăzută la articolul 1562 depus de persoana impozabilă după

înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

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 1441;

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, denumit 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, aferent 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 prevăzute 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 nedepunerii 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 fapte 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 solicită 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 condiții 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 condiții rămân în practică inaccesibile. În asemenea condiții, persoana impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat și care, din motive formale, nu se poate reînregistra în scopuri de TVA nu ar dispune de niciun remediu. În plus, Promexor susține 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 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 anulat 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 [il] 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-i 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 financiară publică 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 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 relevanța 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

Rezultatul celor două întrebări referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. 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 vreuneia 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 împiedică 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

integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat. Mai exact, acest drept se exercit? imediat pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor efectuate în amonte. Regimul deducerilor urm?re?te s? degreveze în întregime întreprinz?torul de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor economice, iar sistemul comun al TVA?ului garanteaz? neutralitatea în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie, în principiu, ele însele supuse TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 7 martie 2018, Dobre, C?159/17, EU:C:2018:161, punctele 28-30 ?i jurispruden?a citat?).

34

În plus, principiul fundamental al neutralit??ii TVA?ului impune ca deducerea acestuia în amonte s? fie acordat? dac? cerin?ele de fond sunt îndeplinite, chiar dac? anumite cerin?e de form? au fost omise de persoanele impozabile (Hot?rârea din 7 martie 2018, Dobre, C?159/17, EU:C:2018:161, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?). Prin urmare, de?i este adev?rat c? refuzul dreptului la deducere se poate justifica atunci când efectul înc?lc?rii cerin?elor de form? const? în a împiedica probarea cu certitudine a faptului c? cerin?ele de fond au fost îndeplinite (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 28 iulie 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 46 ?i jurispruden?a citat?), un astfel de refuz nu poate fi opus atunci când administra?ia competent? dispune de toate datele necesare pentru a stabili c? cerin?ele de fond sunt îndeplinite (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punctele 44 ?i 45).

35

Curtea a re?inut pe de alt? parte c?, în particular, înregistrarea în scopuri de TVA prev?zut? la articolul 214 din Directiva TVA, precum ?i obliga?ia persoanei impozabile de a declara când î?i începe, când î?i modific? sau când î?i înceteaz? activitatea, prev?zut? la articolul 213 din această directiv?, nu constituie decât cerin?e de form? în scopul controlului, care nu pot repune în discu?ie în special dreptul de deducere a TVA?ului, în m?sura în care sunt îndeplinite condi?iile materiale care dau na?tere acestui drept (Hot?rârea din 9 iulie 2015, Salomie ?i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punctul 60, precum ?i jurispruden?a citat?).

36

Curtea a dedus din aceasta c? o persoan? impozabil? în scopuri de TVA nu poate fi împiedicat? s? î?i exercite dreptul de deducere pentru motivul c? nu s?ar fi înregistrat în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activit??ii sale taxate (Hot?rârea din 9 iulie 2015, Salomie ?i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punctul 61, precum ?i jurispruden?a citat?).

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 se înșească 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).

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, *Ablesio*, 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, *Ablesio*, 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). Această 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 financiară publică cu cerințele menționate la punctele 41 și 42 din prezenta hotărâre.

44

Având în vedere considerațiile care preced, 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 invocat, ca atare, pentru ași 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 modificat 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 anulat 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 anulari, 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 invocat, ca atare, pentru a refuza sistematic acestei persoane impozabile reînregistrarea în scopuri de TVA.

Biltgen

Rossi

Wahl

Pronunțat astfel în ședință publică la Luxemburg, la 18 noiembrie 2021.

Grefier

A. Calot Escobar

Președinte

K. Lenaerts

(*1) Limba de procedură: româna.