

R O M Â N I A
CURTEA DE APEL CLUJ
SECȚIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Dosar nr. (...)

ÎNCHEIERE

Ședința publică de la 21 Ianuarie 2016

Instanța constituită din:

PREȘEDINTE (...)

Judecător (...)

Judecător (...)

Grefier (...)

Pe rol soluționarea recursului declarat de reclamanta S.C. (...) S.R.L., împotriva sentinței civile nr. 711 din data de 08.07.2015 pronunțată în dosarul nr. (...) al Tribunalului Bistrița-Năsăud, în contradictoriu cu intimatele DIRECȚIA REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA, ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE BISTRITĂ NĂSĂUD, având ca obiect contestație act administrativ fiscal Decizia nr. (...)/17.07.2014 de soluționare a contestației împotriva deciziei de impunere nr. (...)/11.05.2012.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință după care, se constată că mersul dezbaterilor au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 14 Ianuarie 2016, încheiere care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

La data de 20 Ianuarie 2016, recurenta S.C. (...) S.R.L., a depus la dosarul cauzei concluzii scrise.

CURTEA

Asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, urmare a examinării actelor și lucrărilor cauzei, reține următoarele:

1. Circumstanțele cauzei. Cadrul procesual. Situația de fapt.

Curtea a fost sesizată în ultimă instanță cu un recurs declarat împotriva sentinței civile nr. 711/08.07.2015 pronunțate de Tribunalul Bistrița-Năsăud, prin care a fost respinsă, ca neîntemeiată, acțiunea formulată de către reclamanta SC (...) SRL în contradictoriu cu pârătele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud.

S-a reținut, în considerentele sentinței atacate, că societatea reclamantă a fost verificată, sub aspectul determinării taxei pe valoare adăugată și a impozitului pe profit, în perioada 17.01.2011-31.03.2012 de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud, întocmindu-se în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. F-BN (...)/11.05.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BN (...)/11.05.2012, fiind stabilite în sarcina acesteia obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând: 53.085 lei, taxă pe valoare adăugată; 4.159 lei-dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, menționându-se că pentru suma de 45.680 lei, contestată în prezenta cauză, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere a TVA, deoarece tranzacțiile efectuate

de către societatea reclamantă cu SC (...) SRL din București, declarată contribuabil inactiv, se supun dispozițiilor art. 11 alin. 2 ind. 2 Cod fiscal.

Inspekția fiscală s-a desfășurat în perioada 25.04.2012-11.05.2012, iar cu ocazia derulării acesteia, s-a constatat faptul că reclamanta a achiziționat de la SC (...) SRL, cu sediul în București, servicii în valoare de 190.340 lei fără TVA, în baza contractului de prestări servicii din data de 03.01.2011.

Din baza de date a Ministerului Finanțelor Publice-Agenția Națională de Administrare Fiscală a rezultat că SC (...) SRL figura declarată inactivă de la data de 07.10.2010. De asemenea, s-a constatat că aceeași societate a fost scoasă din evidența plătitorilor de TVA începând cu data de 01.11.2010.

Față de aceste considerente și ținând seama de dispozițiile art. 11 alin. 1 indice 2 și 146 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu avea dreptul de deducere a TVA în sumă de 45.680 lei, facturile fiind emise de un contribuabil inactiv.

Prin Decizia nr. (...) /17.07.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca, s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de reclamantă, referitoare la suma contestată, iar acțiunea în contencios fiscal formulată de către reclamantă împotriva acestei decizii a fost, la rândul ei, respinsă prin sentința civilă nr. 711/08.07.2015 pronunțată de Tribunalul Bistrița-Năsăud.

Starea de fapt reținută de către organele fiscale și de către instanța de judecată, referitoare la faptul că societatea (...) SRL (cu care s-a încheiat contractul de prestări servicii din data de 03.01.2011 și în baza căruia reclamanta a achiziționat servicii în valoare de 190.340 lei fără TVA), figura declarată inactivă în baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală încă din data de 07.10.2010, aceeași societate fiind scoasă din evidența de plătitor de TVA începând cu data de 01.11.2010, nu a fost contestată.

Ceea ce se invocă de către reclamantă este faptul că Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 22499/21.09.2010, prin care SC (...) fusese declarată inactivă, nu i-a fost comunicat, ci a fost doar publicat la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și pe pagina de internet a acesteia, astfel încât acest ordin nu îi era opozabil și nu putea fi avut în vedere ca temei al refuzului dreptului de deducere a TVA, exercitat cu respectarea dispozițiilor legale.

În concluzie, apreciază reclamanta că această conduită adoptată de către autorități, de a refuza recunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată pe considerentul că societatea cu care a încheiat contractul de prestări servicii și în baza căruia a achiziționat serviciile facturate a fost declarată inactivă printr-un act administrativ necomunicat ei, ci doar publicat pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală și la sediul acesteia, încalcă normele europene.

2. Situația de drept

Curtea reține că problema de drept supusă analizei contenciosului administrativ este legalitatea actelor administrativ-fiscale vizând exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată dintr-o tranzacție cu un contribuabil declarat inactiv.

În aceste condiții, se impune a lămuri dacă această modalitate, de a refuza exercitarea dreptului de deducere a TVA pe considerentul că rezultă dintr-o tranzacție efectuată cu un contribuabil declarat inactiv reprezintă o corectă aplicare a dreptului Uniunii Europene în sensul reglementării cuprinse în Directiva 2006/112.

3. Deliberând asupra solicitărilor de sesizare formulate, Curtea a ajuns la concluzia că pentru justa soluționare a acțiunii introductive de instanță este necesar să sesizeze Curtea de

Justiție a Uniunii Europene cu privire la chestiunile de principiu conținute în cadrul întrebărilor, acestea urmând a fi reformulate de o manieră care să țină cont de specificul cauzei și să ofere posibilitatea unor dezlegări pertinente și utile cauzei.

4. *Întrebările* cu privire la care Curtea de Justiție a Uniunii Europene este chemată să răspundă sunt:

1. Se opune Directiva 2006/112/CE unei reglementări naționale în conformitate cu care este refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată unei persoane impozabile pe motiv că persoana din amonte, care a emis factura în care sunt individualizate cheltuiala și taxa pe valoare adăugată a fost declarată inactivă de către administrația financiară?

2. În cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ, se opune Directiva 2006/112/CE unei reglementări naționale în conformitate cu care este suficientă afișarea listei cu contribuabilii declarați inactivi la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și publicarea acesteia pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea Informații publice-Informații privind agenții economici, pentru a putea refuza dreptul de deducere al TVA, în condițiile primei întrebări?

5. *Dispoziții legale și jurisprudență relevante*

1. *Dispoziții ale dreptului național aplicabile în cauză*

- **art. 78 alin. 5 din Codul de procedură fiscală:** „Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică sunt declarați inactivi și le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. 1¹ și 1² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare, dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nici o obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

- **art.11 alin. 1¹ din Codul fiscal** :“Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform art. 78 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar în perioada respectivă nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoare adăugată aferente achizițiilor efectuate. ”

- **art. 11 alin. 1² din Codul fiscal:** „Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78 din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoare adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”

- **art. 21 alin. 4 lit. r din Codul fiscal:** „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

- **art. 3 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008:**

1) Declararea contribuabililor inactivi se face cu data intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi.

2) Lista contribuabililor declarați inactivi se afișează la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și se publică pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea Informații publice-Informații privind agenții economici.

3) Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi intră în vigoare în termen de 15 zile de la data afișării, potrivit prevederilor art. 44 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

II. Dreptul Uniunii Europene

- Directiva 2006/112/CE:

-art. 62: „în sensul prezentei directive:

- 1) „fapt generator” înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă;
- 2) TVA-ul devine exigibil atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

- art. 63: „Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.

- Art. 167: „Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

- Art. 168: „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-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.

- art. 178 lit. a: „Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6”

- art. 220alin. 1 pct. 1: „Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și pe seama sa, în următoarele cazuri:

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

-art. 226: „Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

- (1) data emiterii;
- (2) un număr secvențial, bazat pe una sau mai multe serii, ce identifică în mod unic factura;

- (3) numărul de identificare în scopuri de TVA prevăzut la articolul 214, pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile;
- (4) numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului, prevăzut la articolul 214, pe baza căruia clientul a beneficiat de o livrare de bunuri sau o prestare de servicii pentru care are obligația de a plăti TVA sau a beneficiat de o livrare de bunuri, astfel cum este prevăzută la articolul 138;
- (5) numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;
- (6) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;
- (7) data la care s-a efectuat sau încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii sau data la care s-a efectuat plata avansului prevăzut la punctele 4 și 5 din articolul 220, în măsura în care se poate determina respectiva dată, iar aceasta diferă de data emiterii facturii;
- (7a) atunci când TVA devine exigibilă în momentul încasării plății, în conformitate cu articolul 66 litera (b) și dreptul de deducere apare în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, mențiunea „contabilitate de casă”;
- (8) baza impozabilă pentru fiecare cotă sau scutire, prețul unitar fără TVA și orice reduceri de preț și rabaturi, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- (9) cota TVA aplicată;
- (10) valoarea TVA de plată, cu excepția cazului în care se aplică un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune;
- (10a) în cazul în care clientul care beneficiază de o livrare de bunuri/prestare de servicii emite factura în locul furnizorului, mențiunea „autofacturare”;
- (11) în cazul unei scutiri, trimerile la dispoziția aplicabilă conform prezentei directive sau la dispoziția națională corespondentă sau la orice altă trimitere care indică faptul că livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sunt scutite;
- (11a) în cazul în care clientul este obligat la plata TVA, mențiunea „taxare inversă”;
- (12) în cazul livrării unui mijloc de transport nou, efectuate în conformitate cu condițiile stabilite la articolul 138 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a), datele enumerate la articolul 2 alineatul (2) litera (b);
- (13) în cazul în care se aplică regimul marjei pentru agențiile de turism, mențiunea „regimul marjei – agenții de turism”;
- (14) în cazul în care se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunurile second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități, mențiunea „regimul marjei – bunuri second-hand”; „regimul marjei – obiecte de artă” sau „regimul marjei – obiecte de colecție și antichități”, după caz;
- (15) în cazul în care debitorul de TVA este un reprezentant fiscal în sensul articolului 204, numărul de identificare în scopuri de TVA, prevăzut la articolul 214, al respectivului reprezentant fiscal împreună cu numele și adresa complete ale acestuia”.

- **art. 242:** „Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA și controlarea aplicării TVA de către autoritățile fiscale”.

-**art. 273:** „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”.

6. Motivele care au determinat instanța de judecată să formuleze întrebarea preliminară

Curtea a ajuns la concluzia că este necesar să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene aceste întrebări preliminare, referitoare la interpretarea Directivei 2006/112/CE, în privința exercitării dreptului de deducere al TVA.

În speță instanța este chemată să soluționeze o problemă juridică în care particularul invocă faptul că administrația are obligația recunoașterii dreptului său de deducere al TVA, chiar în condițiile în care acest fapt decurge dintr-o tranzacție efectuată cu un contribuabil declarat inactiv.

În acest context, instanța reamintește că, în jurisprudența sa constantă, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a recunoscut că prevenirea evaziunii fiscale, a evitării impozitării și a abuzului este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, dreptul UE neputând fi invocat în scopuri frauduloase sau abuzive. În acest context, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a apreciat că le revine instanțelor naționale și autorităților judiciare competența de a refuza dreptul de deducere în cazul în care s-a demonstrat, în lumina unor factori obiectivi, că acest drept este invocat pentru scopuri frauduloase sau abuzive (cauza C-285/11-Bonik).

De asemenea, a reținut Curtea în cauza C-188/09 (Profaktor) că „măsurile pe care statele membre au dreptul să le adopte nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea percepției exacte a taxei și prevenirea evaziunii fiscale. Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA.”

Or, în litigiul pe care instanța este chemată să îl soluționeze, reclamanta invocă tocmai faptul că ar fi suficientă îndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 178 din Directiva 2006/112/CE pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al TVA, reglementarea națională care o obligă să verifice, pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, dacă partenerul contractual este sau nu declarat ca fiind contribuabil inactiv și în funcție de acest aspect să i se poată refuza dreptul de deducere fiind incompatibilă cu normele de drept comunitar cuprinse în Directivă.

Curtea apreciază că dispozițiile directivei invocate de reclamantă, în special cele ale art. 273, permit o reglementare națională de genul celei în cauză, tocmai pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea percepției exacte a taxei și prevenirea evaziunii fiscale, nefiind o sarcină excesivă efectuarea unei minime verificări, din partea contribuabililor, cu privire la persoanele cu care intenționează să contracteze, în sensul verificării acestora pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru a observa dacă acestea sunt sau nu declarate contribuabili inactivi.

Cu toate acestea, având în vedere că asupra acestei probleme Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu s-a mai pronunțat, în speță litigiul urmând a fi soluționat în ultimă instanță și având în vedere și prevederile art. 267 din TFUE, instanța apreciază necesară sesizarea Curții cu întrebările anterior menționate..

Văzând și dispozițiile art. 412 pct. 7 Cod procedură civilă,

PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
D I S P U N E

În temeiul disp. art. 276 din TFUE, sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

1. Se opune Directiva 2006/112/CE unei reglementări naționale în conformitate cu care este refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată unei persoane impozabile pe motiv că persoana din amonte, care a emis factura în care sunt individualizate cheltuiala și taxa pe valoare adăugată a fost declarată inactivă de către administrația financiară?

2. în cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ, se opune Directiva 2006/112/CE unei reglementări naționale în conformitate cu care este suficientă afișarea listei cu contribuabilii declarați inactivi la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și publicarea acesteia pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea Informații publice-Informații privind agenții economici, pentru a putea refuza dreptul de deducere al TVA, în condițiile primei întrebări?

Suspendă judecata cauzei până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Definitivă.

Pronunțată în ședința publică din 21.01.2016.

Președinte,
(...)

Judecător,
(...)

Judecător,
(...)

Grefier,
(...)

(...) 23 Ianuarie 2016