

Cod ECLI

R O M Â N I A

TRIBUNALUL CLUJ

SECȚIA MIXTĂ DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL, DE CONFLICTE DE MUNCĂ SI ASIGURĂRI SOCIALE

Dosar nr. (.....)

ÎNCHEIERE

Ședința publică din data de 15.05.2019

Instanța constituită din:

PREȘEDINTE : (.....)

GREFIER : (.....)

Pe rol fiind soluționarea acțiunii în contencios administrativ și fiscal formulată de reclamantul SC (.....) SRL în contradictoriu cu pârâții ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE (.....), DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Mersul dezbaterilor, susținerile și concluziile părților cu privire la cererea de sesizare a CJUE au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 19.04.2019, încheiere care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

TRIBUNALUL

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

Circumstanțele cauzei. Cadrul procesual. Situația de fapt.

Societatea (.....) SRL este o societate de drept privat român înființată în anul 2008, al cărei obiect principal de activitate este exploatarea resurselor forestiere. În perioada 29.08.2016 – 13.04.2017, societatea a făcut obiectul unui control fiscal din partea organelor fiscale române, în speță Administrația Județeană a Finanțelor Publice (.....) (în continuare "AJFP (.....)"). Obiectul controlului fiscal l-a reprezentat mai multe categorii de impozite prevăzute de către legislația fiscală română, respectiv impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, după cum urmează:

- impozit pe profit aferent perioadei 1.01.2011 – 31.12.2016;
- TVA aferent perioadei 1.03.2014 – 31.12.2016;

1. În urma, controlului efectuat de către organele fiscale române, s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în materie de impozit pe profit și TVA. Împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală emise de către AJFP (.....), societatea (.....) SRL a formulat contestație fiscală, conform prevederilor art. 268 și următoarele din Legea nr. 207/2015

cu privire la Codul de procedură fiscală român (în continuare "C.pr.fisc."). Societatea a invocat mai multe neregularități ale inspecției fiscale atât din perspectiva chestiunilor de procedură fiscală, cât și din perspectiva chestiunilor de drept fiscal material.

2. Procedura administrativă prealabilă a societății (.....) SRL a fost în parte respinsă ca neîntemeiată și în parte admisă, cu obligația echipei de inspecție fiscală de a reface inspecția fiscală. Menționăm faptul că partea pentru care s-a admis contestația fiscală nu face obiectul dosarului cu care a fost sesizată instanța de trimitere, însă este de observat faptul că în urma refacerii inspecției fiscale (problema viza tratamentul acordat pierderilor fiscale reportate de către (.....) SRL), punctul de vedere al societății (.....) SRL a fost acceptat de către o altă echipă de inspecție fiscală din cadrul AJFP (.....).
3. Pentru partea din contestație care a fost respinsă, societatea (.....) SRL a sesizat Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal (în continuare "instanța de trimitere") cu o acțiune în anulare. În rezumat, argumentele invocate de către societatea (.....) SRL în cadrul acțiunii în anulare au privit chestiunile care urmează. În primul rând, societatea (.....) SRL pornind de la jurisprudența Curții din afacerea *Solvay c. Comisia*¹, a solicitat anularea actelor administrative de control pentru faptul că dreptul de acces la întregul dosar administrativ a fost refuzat în etapa administrativă.
4. Solicitarea societății (.....) SRL a venit în contextul în care încă din etapa scrisă a contestației administrative prelabile a solicitat organelor de inspecție fiscală dreptul de acces la întregul dosar administrativ. Această solicitare a venit în contextul în care inspecția fiscală a fost suspendată 6 luni de zile pentru efectuarea unei acțiuni de control de către un alt organ cu atribuții de control fiscal, dar și de sesizare a organelor urmărire penală, respectiv Direcția Regională Antifraudă (.....) (în continuare "DRAF (.....)"). În urma reluării procedurii de inspecție fiscală, nu s-a comunicat în niciun fel societății (.....) SRL cum anume a fost influențată inspecția fiscală prezentă de acțiunea control desfășurată de către celălalt organ cu atribuții de control.
5. De asemenea, în societatea (.....) SRL a sesizat anumite neregularități de procedură în începerea inspecției fiscale (ex: conținutul avizului de inspecție fiscală în care erau determinate impozitele care urmează să facă obiectul acțiunii de

¹ CJUE, hotărârea din data de 25.10.2011, afacerea C-109/10 P, ECLI:EU:C:2011:686

inspecție fiscală, faptul că documentele originale prin care se putea demonstra realitatea operațiunilor de pe urma colaborării cu societățile (.....) SRL și (.....) SRL au fost ridicate de către organele de control din cadrul DRAF (.....), însă acestea nu au putut fi invocate în mod pertinent, susține societatea (.....) SRL, din cauza faptului că dreptul său de acces la dosarul administrativ al inspecției fiscale nu a fost nici măcar formal pus în discuție.

6. Totodată, societății (.....) SRL i-au fost aduse acuzații de implicare în operațiuni fictive, în materie de impozit pe profit (p. 4 – 5 din raportul de inspecție fiscală) și în materie de TVA (p. 12 din raportul de inspecție fiscală), în raport de colaborarea cu societățile (.....) SRL și (.....) SRL. Conform organelor fiscale române, operațiunile comerciale derulate de către (.....) SRL cu cei doi parteneri comerciali ar fi fost fictive deoarece, strict în opinia organelor de inspecție fiscală, cei doi furnizori nu ar fi avut capacitatea tehnică și logistică de a presta respectivele servicii. Practic, organele fiscale vor să atragă răspunderea societății (.....) SRL pentru comportamentul fiscal presupus inadecvat al furnizorilor săi.
7. În opinia societății (.....) SRL, fundamentată pe jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la teoria părții inocente, aceasta nu poate să fie responsabilă de comportamentul fiscal presupus inadecvat al furnizorilor săi. De asemenea, societatea (.....) SRL mai invocă și faptul că nu poate fi validată afirmația organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că fictivitatea operațiunilor în cauză ar rezulta din aceea că societatea (.....) SRL nu poate prezenta alte documente justificative în afara facturii fiscale, în condițiile în care la nivelul jurisprudenței instanței supreme din România (decizia nr. 1281/2015), s-a statuat că singurul document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere atât în materie de TVA, cât și în materie de impozit pe profit solicitat de către legislația fiscală română este factura fiscală.
8. Mai mult, societatea (.....) SRL contestă și altă afirmație a echipei de inspecție fiscală, conform căreia fictivitatea operațiunilor analizate în cauză ar rezulta din aceea că cele două societăți furnizoare ((.....) SRL și (.....) SRL) erau plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor în cuantum de 3% din cifra de afaceri, în timp ce societatea (.....) SRL era plătitoare de impozit pe profit în cuantum de 16% asupra profitului realizat. Societatea (.....) SRL și-a exprimat părerea că nu se poate pune în discuție un eventual prejudiciu al

bugetului de stat, în lumina jurisprudenței Curții din afacerea *WebMindLicenses*², deoarece furnizorii său și-au exercitat opțiunea legală de a exercita un alt regim fiscal decât cel ales de către (.....) SRL.

9. În replică, AJFP (.....) a depus întâmpinare la dosarul cauzei naționale prin care a încercată să răspundă argumentelor invocate de către societatea (.....) SRL prin acțiunea anulare. Instanța de trimitere remarcă faptul că întâmpinarea formulată de către organul fiscal AJFP (.....) este o replică fidelă a actului de control fiscal. Este de remarcat și aspectul că în întâmpinarea formulată, AJFP (.....) nu invocă și nu face trimitere deloc la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.
10. De asemenea, în întâmpinare se face trimitere la faptul că actele contabile în original au fost ridicate de către DRAF (.....) în cursul anului 2013 și că ulterior au fost predate Parchetului de pe lângă Tribunalul (.....), care ancheta săvârșirea unor infracțiuni silvice de către (.....) SRL. În continuare, se mai arată că echipa de inspecție fiscală ar fi studiat documentele din contabilitatea (.....) SRL la sediul Parchetului de pe lângă Tribunalul (.....). Totodată, AJFP (.....) apreciază că a fost respectat dreptul la apărare al societății (.....) SRL prin aceea că reprezentantul legal al societății a fost invitat la sediul organului fiscal pentru a i se comunica un exemplar din actul administrativ de control.
11. În cursul litigiului desfășurat în fața instanței de trimitere, societatea (.....) SRL a formulat o cerere de sesizare cu titlu preliminar prin care a ridicat dubii cu privire la interpretarea dreptului european aplicabil speței. Cererea a fost comunicată de către instanța de trimitere cu organul fiscal AJFP (.....) în vederea exprimării unui punct de vedere, însă acest organ fiscal nu a furnizat niciun punct de vedere. În cadrul ședinței de judecată din data de 19.04.2019, instanța de trimitere a apreciat că în speță este incident art. 267 din Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene și că se impune sesizarea cu titlu preliminar a Curții de Justiție a Uniunii Europene de la Luxemburg.

II Conținutul dispozițiilor naționale, jurisprudența națională pertinentă, motivele care au determinat instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la interpretarea anumitor dispoziții ale dreptului european, legătura dintre aceste dispoziții ale dreptului european și legislația națională

² CJUE, hotărârea din data de 17.12.2015, afacerea C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832

12. În opinia instanței de trimitere, speța ridică două tipuri de probleme juridice. **O primă problemă** vizează interpretarea principiului de drept european al respectării dreptului la apărare sub aspectul dreptului de acces la dosarul administrativ în vederea configurării unei apărări de calitate și în cunoștință de cauză de către particularul destinat al unui act administrativ defavorabil. **O a doua problemă** juridică vizează interpretarea principiului cu privire la teoria părții inocente, respectiv până unde și în ce limite poate fi angajată răspunderea unui particular pentru comportamentul fiscal presupus inadecvat al furnizorilor săi.

Cu privire la prima problemă juridică

13. În ceea ce privește prima problemă juridică, instanța de trimitere manifestă dubii cu privire la interpretarea dreptului european în baza considerentelor care urmează să fie expuse. Instanța de trimitere remarcă cu prioritate jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene de până la acest moment, asociată principiului respectării dreptului la apărare. Astfel, în afacerea *Sopropé – Organizações de Calçado Lda*³ (par. 36), Curtea a arătat că principiul respectării dreptului la apărare este un principiu general al dreptului european. În afacerea *Kamino Logistics*⁴ (par. 73), Curtea a arătat că nerespectarea principiului respectării dreptului la apărare al unui particular poate să fie sancționată cu nulitatea de către instanța de trimitere numai în măsura în care formularea unei contestații administrativ ulterioare nu are efect suspensiv de executare a actului administrativ defavorabil emis în aceste condiții. În fine, în afacerea de origine românească *Ispas*⁵ (par. 39), Curtea a pus la bazele dreptului de acces la dosarul administrativ, arătându-se că la cerere, organul fiscal trebuie să permită particularului dreptul de acces la documentele care au stat la baza inspecției fiscale.

14. În ceea ce privește dreptul național, instanța de trimitere observă că sunt incidente următoarele prevederi legale. În primul rând, este de observat art. 9 alin. (1) C.pr.fisc., după cum urmează: *Înainte luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

15. Mai departe, instanța de trimitere observă și dispozițiile art. 46 alin. (2) C.pr.fisc.: *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

³ CJUE, hotărârea preliminară din data de 18.12.2008, afacerea C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746

⁴ CJUE, hotărârea preliminară din data de 3.07.2014, afacerea C-129/13, ECLI:EU:C:2014:2041

⁵ CJUE, hotărârea preliminară din data de 9.11.2017, afacerea C-298/16, ECLI:EU:C:2017:843

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului;

16. Instanța de trimitere apreciază că aceste texte de lege sunt singurele din întreaga procedură fiscală română care reflectă principiul respectării dreptului la apărare. Deși hotărârea preliminară din afacerea *Ispas* a fost pronunțată în luna noiembrie 2017, legiuitorul fiscal român nu a luat nicio măsură care să reglementeze noțiunea de ”drept de acces la dosarul administrativ”, respectiv în ce condiții se poate realiza și cel mai important, **care este sancțiunea** care trebuie să fie aplicată de către un judecător național de contencios care ajunge la concluzia că acest drept al particularului a fost încălcat.
17. Instanța de trimitere mai observă că în procedura fiscală română formularea contestației administrativ prealabile nu are efect suspensiv de executare, după cum în mod clar rezultă din cuprinsul art. 278 alin. (1) C.pr.fisc.:

Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

18. Pornind de la aceste elemente, instanța de trimitere manifestă dubii extrem de serioase cu privire la sancțiunea care trebuie să o aplice în litigiul național actului administrativ de control emis de către AJFP (.....) pentru încălcarea dreptului de acces la dosarul administrativ. De pildă, instanța de trimitere constată că și în urma depunerii în fața instanței de judecată a dosarului administrativ care a stat la baza inspecției fiscale, nu se poate decela cum anume a influențat controlul fiscal efectuat de către AJFP (.....) control efectuat de către DRAF (.....) sau care au fost indiciile care determinat organul de inspecție fiscală să afirme că a fost fictivă colaborarea cu societățile (.....) SRL și (.....) SRL. Mai mult, cercetările penale efectuate de către Parchetul de pe lângă Tribunalul (.....), cu ajutorul DRAF (.....), au fost finalizate cu soluția de clasare, ceea ce se traduce prin aceea că societatea (.....) SRL este nevinovată în raport de acuzațiile care i se aduc.
19. De asemenea, societatea (.....) SRL a invocat neregularități cu privire la procedura de extindere a activității de inspecție fiscală (ex: comunicarea aceluiași aviz de inspecție fiscală de două ori cu conținut diferit). Ori în urma consultării dosarului administrativ societatea (.....) SRL putea prezenta elemente care să determine o soluție radical diferită în procedura contestației administrative.

20. Totodată, instanța de trimitere observă că și jurisprudența instanțelor naționale cu privire la sancțiunea nerespectării dreptului la apărare este divergentă. De pildă, la nivelul instanței supreme de contencios fiscal din România au fost pronunțate trei soluții de speță (decizia civilă nr. 4489/2010, 4759/2013 și 4008/2014), care au sancționat cu nulitatea actele administrativ – fiscale care au fost emise cu nerespectarea dreptului la apărare. Instanța de trimitere remarcă că acele decizii au fost pronunțate în contextul lipsei unei audieri efective și al neacordării unei perioade de timp rezonabile pentru pregătirea apărării.
21. La nivelul instanței ierarhice superioare (Curtea de Apel Cluj), instanța de trimitere a identificat o singură soluție de speță (sentința civilă nr. 327/2017), care a aplicat sancțiunea nulității pentru nerespectarea dreptului de acces la dosarul administrativ. Totodată, instanța de trimitere sesizează și existența unei jurisprudențe la nivelul instanțelor superioare conform căreia nerespectarea dreptului la apărare al contribuabilului în cadrul procedurilor fiscale nu trebuie sancționată cu nulitatea din moment ce contribuabilul poate formula contestație administrativă și ulterior se poate adresa unei instanțe de contencios fiscal (decizia civilă nr. 213/2017). De asemenea, această jurisprudență menționează că revine contribuabilului în cauză să facă dovada vătămării pe care o suferă datorită faptului că nu i-a fost respectat dreptul la apărare.
22. Tot în acest context, instanța de trimitere remarcă faptul că în procedura fiscală română formularea contestației administrative nu are efect suspensiv de executare a actului administrativ defavorabil, ceea ce expune contribuabilul unei iminente executări silită. De pildă, societatea (.....) SRL a intrat în procedură de executare silită având în vedere decizia de impunere emisă împotriva sa de către organul fiscal AJFP (.....).
23. Mai mult, instanța de trimitere observă că în afacerea *Ispas* Curtea nu a fost investită să lămurească care este sancțiunea procedurală pe care trebuie să o aplice judecătorul național în situația în care constată că nu a fost respectat dreptul de acces la dosarul administrativ al unui contribuabil.
24. În concluzie, instanța de trimitere dorește să afle care este în viziunea Curții de Justiție sancțiunea pe care trebuie să aplice în cazul nerespectării dreptului la apărare al unui particular de genul societății (.....) SRL pentru lipsa dreptului de acces a acestuia la dosarul administrativ în raport de principiul de drept european al respectării dreptului la apărare. Astfel, instanța de trimitere

dorește să afle dacă într-o speță precum cea de față poate aplica sancțiunea nulității exprese asupra actelor administrative emise de către AJFP (.....) împotriva unui particular precum (.....) SRL.

Cu privire la cea de a doua problemă juridică

25. Cea de a doua problemă juridică vizează modalitatea în care, în viziunea dreptului Uniunii Europene, poate fi angajată răspunderea unui particular de genul (.....) SRL pentru comportamentul fiscal presupus inadecvat al furnizorilor săi. Instanța de trimitere pornește dezbateră atât de la jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, cât și de la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Astfel, în afacerea *Business Support Center c. Bulgaria*⁶ (par. 24) instanța de la Strasbourg a arătat că atunci când organul fiscal descoperă că un furnizor nu își îndeplinește obligațiile fiscale de colectare și plată a TVA, trebuie ca inițiativa organului de control fiscal să vizeze recuperarea TVA de la furnizor, iar nu anularea (refuzul) dreptului de deducere a TVA. Concluzii similare au fost exprimate de către instanța de la Strasbourg și în afacerea *Bulves AD c. Bulgaria*⁷.
26. Analizând jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene de la Luxemburg, instanța de trimitere observă următoarele afaceri. În afacerea *Maks Pen EOOD*⁸ (par. 31), s-au reținut următoarele:

În această privință, numai împrejurarea că, în cauza principală, serviciul prestat societății Maks Pen nu ar fi fost prestat efectiv de furnizorul menționat pe facturi sau de subcontractantul acestuia, în special pentru că aceștia din urmă nu ar dispune de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, pentru că costurile pentru prestarea efectivă a serviciului nu ar fi fost înscrise în registrele lor contabile sau pentru că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, nu ar fi suficientă, prin ea însăși, să excludă dreptul de deducere de care s-a prevalat Maks Pen.

27. În afacerea *PPUH*⁹(par. 52), instanța de la Luxemburg a reținut următoarele:

Deși o astfel de persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli

⁶ CEDO, hotărârea din data de 18.06.2010, cererea nr. 6689/03

⁷ CEDO, hotărârea din data de 22.01.2009, cererea nr. 3991/03

⁸ CJUE, hotărârea preliminară din data de 13.02.2014, afacerea C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69

⁹ CJUE, hotărârea preliminară din data de 22.01.2015, afacerea C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719

sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia, administrația fiscală nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 60 și 61, Hotărârea Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 49, precum și Ordonanța Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, punctele 38 și 39).

28. În ceea ce privește legislația națională aplicabilă în litigiu, instanța de trimitere remarcă următoarele texte de lege cu relevanță în speță. Pentru început trebuie remarcat că în speță au incidentă două acte normative. Fostul Cod fiscal (Legea nr. 571/2003) a avut aplicabilitate temporală în până la data de 31.12.2015, iar actualul Cod fiscal (Legea nr. 227/2015) este aplicabil temporal cu începere din data de 1.01.2016 până în prezent.

Fostul Cod fiscal (Legea nr. 571/2003):

Art. 11 alin. (1)

La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Art. 21 alin. (1)

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Art. 146 alin. (1) lit. a)

Pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

Actualul Cod fiscal (Legea nr. 227/2015)

Art. 11 alin. (1)

La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Art. 25 alin. (1)

Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

Art. 299 alin. (1) lit. a)

pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură

emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

- 29.** Instanța de trimitere remarcă faptul că textele legale aplicabile speței din cele două acte normative sunt perfect identice. În aceste condiții, instanța de trimitere se întreabă dacă poate să fie angajată răspunderea fiscală a societății (.....) SRL pentru comportamentul fiscal presupus inadecvat al societăților (.....) SRL și (.....) SRL. Astfel, instanța de trimitere remarcă că organele fiscale naționale nu fac dovada faptului că au întreprins un eventual demers împotriva celor două societăți furnizoare pentru recuperarea impozitelor despre care afirmă că derivă din operațiuni fictive. De asemenea, instanța de trimitere observă că operațiunile dintre societatea (.....) SRL și cele două societăți furnizoare au fost achitate prin virament bancar în baza facturilor fiscale emise.
- 30.** Totodată, instanța de trimitere observă că organele fiscale naționale invocă doar suspiciuni cu privire la comportamentul fiscal inadecvat al furnizorilor săi, fără a prezenta certitudini. În opinia instanței de trimitere, astfel de certitudini ar putea rezulta fie dintr-un act administrativ definitiv, fie dintr-o hotărâre judecătorească definitivă.
- 31.** De asemenea, instanța de trimitere observă și aspectul că în cadrul actului de control fiscal, AJFP (.....) nu invocă faptul că cele două societăți furnizori de servicii către societatea (.....) SRL nu și-ar fi respectat obligațiile declarative, contabile și de plată față de bugetul de stat. AJFP (.....) invocă faptul că cele două societăți furnizoare beneficiază de regim fiscal pe care îl apreciază mai avantajos decât cel sub imperiul căruia activa societatea (.....) SRL.
- 32.** Instanța de trimitere apreciază diferențele de regim fiscal între furnizorul unui serviciu și beneficiarul acestuia, care nu reprezintă altceva decât exercitarea unei opțiuni legale, nu poate reprezenta o situație de fraudă fiscală. În consecință, instanța de trimitere apreciază extrem de utilă în soluționarea cauzei dezlegarea pe care Curtea de Justiție a Uniunii Europene de la Luxemburg o va oferi principiului teoriei părții inocente, în raport de situația particulară a speței și de jurisprudența sa anterioară.

33. De altfel, tot în acest context instanța de trimitere manifestă dubii cu privire la documentele justificative solicitate de către echipa de inspecție fiscală din cadrul AJFP (.....) pentru justificarea dreptului de deducere în materie de impozit pe profit și de TVA. În analiza sa, instanța de trimitere pornește de la jurisprudența instanței supreme din România conturată în jurul deciziei civile nr. 1281/2015, unde s-au reținut următoarele:

Erorile din cuprinsul avizelor de însoțire a mărfii nu pot fundamenta soluția organului fiscal de a refuza dreptul de deducere a TVA, întrucât nu există nicio dispoziție legală care să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA de corectitudinea întocmirii avizelor de însoțire a mărfii, atâta timp cât exercitarea dreptului de deducere a TVA este făcută în baza unor facturi fiscale legal întocmite.

Dispozițiile Deciziei V din 15.01.2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoare adăugată, nu pot fi aplicate decât prin prisma legislației Uniunii Europene și a jurisprudenței CJUE în materie de TVA, potrivit cărora dreptul de deducere a TVA prevăzut la art. 167 și următoarele din Directiva TVA face parte din mecanismul TVA și în principiu nu poate fi limitat, iar principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.

34. Cu toate acestea, la nivelul instanței supreme s-au înregistrat soluții de speță din care a rezultat că dreptul de deducere în materie de impozit de profit este condiționat de prezentarea și a altor documente justificative decât factura fiscală (decizia civilă nr. 740/2018). În schimb, analizând art. 178 lit. a) din Directiva 2006/112/CE cu privire la sistemul comun de TVA, instanța de trimitere observă că singura cerință de formă impusă de către reglementarea comunitară este deținerea unei facturi fiscale. În prezenta speță, este de menționat că organele fiscale din cadrul AJFP (.....) nu au contestat faptul că societatea (.....) SRL a prezentat facturi fiscale întocmite conform dispozițiilor legale.

35. De asemenea, instanța de trimitere remarcă și aspectul că cerința unor documente suplimentare în afara facturii fiscale era menționată doar în cadrul pct. 48 din normele metodologice de aplicare a reglementărilor art. 21 alin. (4) lit. m) din fostului Cod fiscal în materie de impozit pe profit, însă doar limitat cu privire deductibilitatea serviciilor de consultanță și management. În noua reglementare fiscală aplicabilă în România cu începere din data de 1.01.2016, această condiție suplimentară a fost cu totul eliminată. Ca atare, instanța de trimitere apreciază că și din acest punct de vedere are nevoie de o interpretarea a principiului prevalenței fondului asupra formeii cu privire la situația particulară a speței pentru a putea soluția această dispută dintre societatea (.....) SRL și AJFP (.....).
36. De asemenea, instanța de trimitere observă faptul că în dreptul fiscal în ceea ce privește chestiunea deductibilității/neductibilității achizițiilor de bunuri/servicii realizate de către un contribuabil de la un operator economic a cărui activitate este apreciată ca fiind suspectă și fictivă, se aplică exact aceleași mijloace de probă și sancțiuni fie că este vorba despre impozite armonizate (TVA), fie că este vorba despre impozite nearmonizate (impozit pe profit). De altfel, în mod constant în jurisprudența instanței supreme române (decizia civilă nr. 2160/2016, decizia civilă nr. 513/2018) se face referire la jurisprudența clasică a Curții de Justiție a Uniunii Europene (ex: afacerea *Halifax*¹⁰, *Gabor Toth*¹¹) pentru determinarea responsabilității unui contribuabil pentru comportamentul fiscal presupus suspect al furnizorilor, indiferent că este vorba despre impozit pe profit și/sau TVA. **De altfel, chiar în cadrul raportului de inspecție fiscală emis de către AJFP (.....) împotriva societății (.....) SRL (p. 12) se arată că cele reținute în capitolul cu privire la impozitul pe profit sunt pe deplin aplicabile și în materie de TVA.**
37. În aceste condiții, instanța de trimitere observă afacerea *Ciccala*¹² (par. 17 – 19), unde s-au reținut următoarele:

În temeiul acestei jurisprudențe, Curtea s-a declarat, în mai multe rânduri, competentă să statueze asupra cererilor de pronunțare a unor hotărâri preliminare referitoare la dispoziții de drept al Uniunii în cazuri în care situația de fapt din cauza principală se situa în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii, dar în care aplicabilitatea

¹⁰ CJUE, hotărârea din data de 21.02.2006, afacerea C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121

¹¹ CJUE, hotărârea din data de 6.09.2012, afacerea C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549

¹² CJUE, hotărârea din data de 21.12.2011, afacerea C-482/10, ECLI:EU:C:2011:868

respectivelor dispoziții ale acestui drept fusesse determinată de dreptul național ca urmare a trimerii realizate de acesta din urmă la conținutul acelor dispoziții. În acele hotărâri, era evident că dispozițiile naționale care preluau dispoziții din dreptul Uniunii nu limitaseră aplicarea acestora din urmă (Hotărârile din 17 iulie 1997, Giloy, C-130/95, Rec., p. I-4291, punctul 23, precum și Leur-Bloem, C-28/95, Rec., p. I-4161, punctul 27 și jurisprudența citată).

Astfel, Curtea a subliniat în această privință în special că, atunci când o legislație națională se conformează, în soluționarea unor situații pur interne, soluțiilor reținute de dreptul Uniunii, pentru a evita, de exemplu, apariția unor discriminări împotriva resortisanților naționali sau a unor eventuale denaturări ale concurenței ori pentru a asigura o procedură unică în situații comparabile, există un interes cert al Uniunii ca, pentru evitarea unor viitoare divergențe de interpretare, dispozițiile sau noțiunile preluate din dreptul Uniunii să primească o interpretare uniformă, indiferent care ar fi condițiile în care acestea urmează să fie aplicate (Hotărârea Agafitei și alții, citată anterior, punctul 39 și jurisprudența citată).

Astfel, o interpretare de către Curte a dispozițiilor dreptului Uniunii în situații pur interne se justifică pentru motivul că aplicabilitatea acestora a fost determinată de dreptul național în mod direct și necondiționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 martie 1995, Kleinwort Benson, C-346/93, Rec., p. I-615, punctul 16, precum și Hotărârea din 11 decembrie 2007, ETI și alții, C-280/06, Rep., p. I-10893, punctul 25) pentru a asigura un tratament identic situațiilor interne și situațiilor reglementate de dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Poseidon Chartering, citată anterior, punctul 17, precum și Hotărârea din 14 decembrie 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, C-217/05, Rec., p. I-11987, punctul 22).

- 38.** Pornind de la aceste considerente, se poate remarca că în dreptul fiscal român impozitul pe profit și TVA sunt tratate în mod cu totul identic, chiar dacă din punct de vedere al dreptului european se face o distincția impozite armonizate (TVA – impozit indirect)/nearmonizate (impozit pe profit – impozit direct). În consecință, instanța de trimitere apreciază că în litigiul național, pentru a se evita o situație

discriminatorie, având în vedere că este vorba despre aceeași stare și că această stare de fapt este apreciată cu exact aceleași argumente juridice și mijloace de probă atât din punct de vedere al impozitului pe profit, cât și al TVA, sunt pe deplin aplicabile cele și în materie de impozit pe profit cele reținute în jurisprudența Curții în materie de TVA, cât și faptul că judecătorul național are nevoie de asistența Curții în interpretarea problemelor de drept incidente speței.

III Întrebările preliminare aduse de către Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în atenția Curții de Justiție a Uniunii Europene în temeiul art. 267 TFUE

39. Pentru considerentele mai sus expuse, Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal apreciază că sunt îndeplinite toate condițiile procedurale necesare pentru sesizarea cu titlu preliminar a Curții de Justiție a Uniunii Europene. În consecință, Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal adresează următoarele întrebări preliminare:

Întrebare nr. 1

În lumina principiului respectării dreptului la apărare, așa cum a fost acesta conturat în jurisprudența Curții până la acest moment (afacerile Solvay, Sopropé – Organizações de Calçado Lda, și Ispas) un act administrativ-fiscal emis împotriva unui particular, poate și trebuie să fie sancționată cu nulitatea expresă în condițiile în care particularul nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile în baza cărora s-a emis actul administrativ-fiscal împotriva sa, în ciuda faptului că în cuprinsul acestuia se face trimitere la unele componente ale dosarului administrativ?

Întrebare nr. 2

Se opun principiile neutralității, proporționalității și echivalenței exercitării dreptului de deducere în materie de TVA și în materie de impozit pe profit în cazul unei societăți care are un comportament fiscal ireproșabil din punct de vedere fiscal, refuzul exercitării dreptului de deducere în materie de impozit pe profit fiind generat de comportamentul fiscal presupus inadecvat al furnizorilor în baza unor elemente precum lipsa resursei umane, lipsa mijloacelor de transport, dublat de faptul că autoritatea fiscală nu face dovada niciunui demers din care să rezulte angajarea răspunderii fiscale/penale a respectivilor furnizori?

Întrebare nr. 3

Este compatibilă cu dreptul european o practică națională de condiționare a exercitării dreptului de deducere în materie de TVA și în materie de impozit pe profit de deținerea altor documente justificative în afara facturii fiscale, cum ar fi devizie și situații de lucrări, documente justificative suplimentare care nu sunt în mod clar și precis determinate de către legislația fiscală națională?

Întrebare nr. 4

Se poate considera în lumina jurisprudenței WebMindLicenses că există o fraudă fiscală în condițiile în care un contribuabil realizează achiziții de bunuri și servicii de la un alt contribuabil care beneficiază de un alt regim fiscal decât cel al contribuabilului în cauză?

În consecință, față de cele menționate, în temeiul art. 267 din TFUE se va admite cererea formulată de reclamantul SC (.....) SRL și se va dispune sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene.

PENTRU ACESTE MOTIVE, ÎN NUMELE LEGII DISPUNE :

Admite cererea formulată de reclamantul SC (.....) SRL și în consecință:
Dispune sesizarea C.J.U.E. cu următoarele întrebări:

- 1. În lumina principiului respectării dreptului la apărare, așa cum a fost acesta conturat în jurisprudența Curții până la acest moment (afacerile Solvay, Sopropé – Organizações de Calçado Lda, și Ispas) un act administrativ-fiscal emis împotriva unui particular, poate și trebuie să fie sancționată cu nulitatea expresă în condițiile în care particularul nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile în baza cărora s-a emis actul administrativ-fiscal împotriva sa, în ciuda faptului că în cuprinsul acestuia se face trimitere la unele componente ale dosarului administrativ?*
- 2. Se opun principiile neutralității, proporționalității și echivalenței exercitării dreptului de deducere în materie de TVA și în materie de impozit pe profit în cazul unei societăți care are un comportament fiscal ireproșabil din punct de vedere fiscal, refuzul exercitării dreptului de deducere în materie de impozit pe profit fiind generat de comportamentul fiscal presupus inadecvat al furnizorilor în baza unor elemente precum lipsa resursei umane, lipsa mijloacelor de transport, dublat de faptul că autoritatea fiscală nu face dovada*

niciunui demers din care să rezulte angajarea răspunderii fiscale/penale a respectivilor furnizori?

3. Este compatibilă cu dreptul european o practică națională de condiționare a exercitării dreptului de deducere în materie de TVA și în materie de impozit pe profit de deținerea altor documente justificative în afara facturii fiscale, cum ar fi devizie și situații de lucrări, documente justificative suplimentare care nu sunt în mod clar și precis determinate de către legislația fiscală națională?

4. Se poate considera în lumina jurisprudenței WebMindLicenses că există o fraudă fiscală în condițiile în care un contribuabil realizează achiziții de bunuri și servicii de la un alt contribuabil care beneficiază de un alt regim fiscal decât cel al contribuabilului în cauză?

Pronunțată în ședința publică din 15.05.2019

Președinte
(.....)

Grefier
(.....)

Red/dact (.....)
4ex/16.05.2019