

Cod ECLI

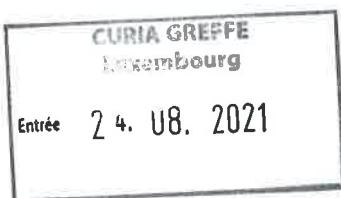
Prezentul document este supus reglementărilor aflate sub incidența Regulamentului U.E. 2016/679

R O M Â N I A

CURTEA DE APPEL .....

SECȚIA .....

Dosar nr. .... \*\*\*



## ÎNCHEIERE

Sedința publică din 28 iunie 2021

Completul constituit din:

PREȘEDINTE: .....

GREFIER: .....

Pe rol soluționarea acțiunii în contencios administrativ formulată de reclamanta ASA în contradictoriu cu părâta DGRFP CJ, privind și pe chemații în garanție BP și MB, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

La apelul nominal făcut în ședință publică, se prezintă reclamanta ASA personal și asistată de avocat PS și avocat LFL, pentru chemații în garanție BP și MB, lipsă fiind părâta DGRFP CJ prin AJFP CJ.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință care învederează instanței că dosarul a fost amânat pentru acest termen de judecată pentru comunicarea înscrisurilor depuse la dosarul cauzei.

*Curtea urmează să pună în discuție întrebările suplimentare formulate de către reclamantă și cererea formulată de către chemați în garanție privind reformularea întrebării propuse de către instanță, sens în care Curtea acordă cuvântul și în susținerea punctului de vedere formulat.*

Reprezentantul reclamantei arată că poziția părții pe care o reprezintă este cea formulată în scris pentru termenul anterior. Apreciază că ar trebui clarificate mai multe aspecte, respectiv a formulat 5 întrebări suplimentare care, ținând cont de specificul factual al acestei cauze, sunt pertinente și legitime. Fiecare dintre aceste întrebări are legitimitatea ei, sens în care, dacă ne raportăm la prima întrebare, trebuie observat: cadrul factual concret în care s-a desfășurat această activitate, calitatea persoanei fizice care era proprietara terenului, cine a efectuat activitatea de construire și de vânzare a construcțiilor, situația sau ambianța legislației naționale, respectiv situația prefigurată și prin întrebarea nr. 4, aceea a naturii contractului care are ca obiect transferarea dreptului de proprietate asupra terenului în schimbul dreptului de proprietate al unor alte bunuri, așa cum să convenit în contractul de asociere.

*Curtea, lecturând cererile formulate de întrebări suplimentare, întreabă pe reprezentantul reclamantei dacă întrebarea nr. 3 nu consideră că este cuprinsă în întrebările puse în discuție din oficiu de către instanță, cu dreptul de deducere, respectiv în măsura în care s-ar răspunde la întrebările formulate de către instanță, răspunsul la întrebarea nr. 3 să ar regăsi în principiu în acestea.*

Reprezentantul reclamantei arată că s-ar regăsi parțial.

*Curtea urmează să pună în discuție faptul că dintre întrebările formulate de către reclamantă s-ar putea adresa Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare:*

*Directiva TVA 2006/112/CE în general, dar și articolele 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73, 78 în special, pot fi interpretate într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în sensul:*

- din perspectiva interventiei faptului generator în cazul operațiunilor taxable de livrare de bunuri imobile și a modalității de formare a bazei de impunere aferenta, calitatea de persoana impozabilă o au și persoanele fizice membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este tinuta să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapa, contract de asociere ce nu a fost

*inregistrat la autoritatile fiscale înainte de inceperea activității dar care a fost prezentat acestora anterior emiterii actelor administrative fiscale?*

În acest context, asupra întrebărilor formulate de către reclamantă, sintetizate în această măsură, Curtea acordă cuvântul asupra cererii de sesizare.

La solicitarea reprezentantului reclamantci, Curtea apreciază că întrebarea nr. 2 se regăsește în întrebarea sintetizată, întrebarea nr. 3 era cuprinsă în întrebarea inițială formulată de către instanță, întrebarea nr. 5 este mai mult o modalitate în care s-ar motiva sesizarea pe aspectul de la întrebarea nr. 2 și pe aspectul pus în discuție de către instanță prin întrebarea formulată din oficiu, pentru că se va analiza dacă se ține cont sau nu de acest înscris. Aceasta, cu atât mai mult cu cât toate părțile cunosc faptul că în celălalt dosar Înalta Curte de Casație și Justiție a stabilit că ar trebui să se țină cont de contractul de asociere.

Reprezentantul reclamantei apreciază în întrebarea formulată de către instanță există o conjuncție pusă greșit, respectiv raportat la faptul că instanța a afirmat că ar avea calitate de persoană impozabilă și membrii asocierii. Arată că ar lăsa deschisă ideea, pentru a se putea arăta de către CJUE cine are calitate de persoană impozabilă. Conjuncția "și" induce o pistă falsă.

La solicitarea instanței, reprezentantul reclamantei arată că susține în integralitate punctul 1.

Reprezentanta chemeților în garanție arată că a prezentat în scris punctul de vedere cu privire la întrebările propuse de către reclamantă.

În ceea ce privește întrebarea nr. 1, în care practic se solicită să se stabilească dacă reclamanta are sau nu calitate de persoana impozabilă, reprezentanta chemeților în garanție apreciază că această întrebare nu mai poate fi pusă la acest moment procesual, având în vedere faptul că în primul ciclu procesual există o hotărâre pronunțată de către Înalta Curte de Casație și Justiție prin care au fost respinse motivele de recurs cu această temă și s-a stabilit definitiv, prin hotărârea respectivă, că reclamanta are calitate de persoană impozabilă și că a desfășurat activitate economică.

În ceea ce privește reformularea dată de către instanță, pentru a include și această problemă, reprezentanta chemeților în garanție arată că instanța a spus: "și dacă chemeți în garanție au calitatea de persoane impozabile", sens în care subliniază faptul că, dacă se pune această întrebare, ar trebui subliniat "dacă și chemeți în garanție ar fi trebuit să aibă calitatea de persoane impozabile", aceasta pentru că este evident că în acest moment nu au această calitate.

Curtea învederează faptul că singura problemă este datorită specificului dreptului nostru, respectiv antepronuntarea în raport cu faptul ca orice sesizare care se face, ca să nu se respingă pe faptul că e o chestiune ipotetică, se pune într-o discuție ipotetică.

Reprezentanta chemeților în garanție arată că se referea la faptul că timpul prezent duce la concluzia că chemeți în garanție au calitate de persoane impozabile.

Reprezentanta chemeților în garanție, în ceea ce privește întrebarea nr. 2 propusă de către reclamantă, apreciază că se pornește de la premisa de la întrebarea nr. 1, respectiv un ipotetic răspuns se aşteaptă la întrebarea nr. 1, cum că reclamanta nu ar avea calitatea de persoana impozabilă, și atunci să se stabilească dacă au această calitate chemeții în garanție. Consideră că această problemă a fost tranșată în această cauză, respectiv s-a stabilit clar că reclamanta are calitate de persoană impozabilă.

În ceea ce privește titularul dreptului de deducere, reprezentanta chemeților în garanție apreciază că răspunsul la o astfel de întrebare depinde, pe de o parte, de întrebarea propusă suplimentar de către instanță la acest termen de judecată, respectiv rămâne doar reclamanta să fie considerată a fi avut calitate de persoană impozabilă sau ar fi trebuit să aibă calitate de persoane impozabile și chemeți în garanție, dar, pe de altă parte, răspunsul la această întrebare depinde și de serie de alte chestiuni legate de actele care sunt prezentate pentru a se stabili acest drept de deducere. Prin urmare, consideră că se poate include în întrebarea propusă suplimentar de către instanță această chestiune legată de dreptul de deducere, rămânând ca, în funcție de cine este persoana impozabilă, dacă rămâne a fi considerată doar reclamanta sau



chemații în garanție, și în funcție de actele de la dosar, instanța să hotărască ulterior pe baza întregului probatoriu.

În ceea ce privește întrebarea nr. 4, reprezentanta chemaților în garanție apreciază că nu se poate pune în discuție, pentru a răspunde CJUE legat de natura contractului, respectiv consideră că judecătorul național are posibilitatea, indiferent cum se numește contractul respectiv, ca pe baza clauzelor contractuale, fără să mai fie necesară vreo interpretarea Curții de Justiție a Uniunii Europene, să stabilească care este natura contractului. Mai mult, în acest contract nu se face nici o referire cu privire la TVA, practic nu există ce anume în materie de TVA să se solicite cu privire la acest contract să fie interpretat de CJUE.

În ceea ce privește întrebarea nr. 5, cu privire la modul de desfășurare a inspecției fiscale, reprezentanta chemaților în garanție apreciază că instanța pune în discuție ca în privința acestei întrebări să rămână doar dacă inspecția fiscală ar fi trebuit să ia în considerare contractul de asociere și, în urma luării în considerare a acestui contract, să constate calitatea de persoană impozabilă a tuturor membrilor. Precizează că este o întrebare legitimă, dar toate celelalte chestiuni legate de modul de desfășurare a inspecției fiscale au făcut obiectul recursului în primul ciclu procesual și au fost respinse toate criticiile reclamantei cu privire la alte aspecte din timpul inspecției fiscale și, prin hotărâre definitivă, s-a stabilit că aceste critici sunt nefondate. Pentru a vedea în ce măsură ar fi trebuit sau nu, în urma inspecției fiscale, să existe și alte decizii de impunere, i se pare legitim ca instanța să dorească să aibă un răspuns cu privire la acest aspect.

În ceea ce privește reformularea făcută de către chemați în garanție, reprezentanta acestora arată că reformularile țin de faptul că nu este suficient de clar, aici fiind vorba despre o situație în care în contract se vorbește despre beneficii care nu sunt efectiv beneficiile pe care le-au obținut fiecare dintre contractanți. Arată că prima dată s-au plătit valoarea terenului și cheltuieli și doar ce a rămas a fost împărțit ca și beneficiu, cu alte cuvinte reclamanta și sora sa au obținut niște beneficii suplimentare prin vânzarea terenului la prețul la care era un teren de construcție.

*Curtea arată că, în măsura în care va sesiza CJUE, va prezenta pe larg toată situația de fapt, va reda pe larg contractul de asociere, noțiunea de beneficii regăsindu-se în contract, sens în care întrebări reprezentanții părților dacă nu consideră că în măsura în care întrebarea nu ar fi clară, CJUE poate să o reformuleze și să ofere informațiile suplimentare necesare.*

Reprezentanta chemaților în garanție este de acord. Arată, de asemenea, că un alt motiv pentru care a solicitat această scindarea întrebării de la punctul c în două întrebări a fost și acela că consideră că este important de pus întrebările pe obligații fiscale principale și pe obligații fiscale accesori, din motivele prezentate în înscrisul depus în acest sens la dosarul cauzei. Accesoriile urmează, în general, soarta pe care o au obligațiile principale, dar în acest caz vorbim despre o situație în care accesoriile s-au acumulat, fără ca chemații în garanție să fi știut măcar de emiterea deciziilor de impunere. Prin urmare, chemați în garanție nu au avut niciun fel de culpă și nu aveau cum să stopeze curgerea și acumularea accesoriilor.

Reprezentantul reclamantei, în ceea ce privește susținerea reprezentantei chemaților în garanție asupra întrebărilor formulate de către reclamantă, respectiv că asupra acestora s-a pronunțat Înalta Curte de Casătie și Justiție, apreciază că aceasta este o teză falsă din mai multe puncte de vedere: din punct de vedere juridic și din punct de vedere factual. Arată că instanța sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene, acesta fiind un mecanism exceptional, superior. Apreciază că se va trece peste formalism și se va aprecia de către CJUE compatibilitatea acestei perspective cu dreptul unional, faptul că jurisprudența CJUE bate jurisprudența națională, faptul că vom avea o raportare drept unional - drept național, etc. Subliniază și faptul că această hotărâre nu va beneficia doar acestei cauze, fiind evident faptul că trebuie formulate întrebări, astfel cum a fost formulate, și că nu există niciun impediment în faptul că a spus Înalta Curte de Casătie și Justiție, în recurs, că inspecția fiscală era legală, că reclamanta avea calitatea de persoană impozabilă, acestea fiind chestiuni de ordin formal intern.

În ceea ce privește chestiunea legată de reformulare, reprezentantul reclamantei arată că nu există niciun motiv legitim pentru o reformulare în maniera în care a fost propusă de către chemații în garanție, întrucât însăși instanța a arătat că starea de fapt se va dezvolta și se va evidenția ca atare. Apreciază că este o teză falsă, întrucât nu consideră că trebuie să rămânem ancorați în chestiuni de detaliu subiectiv, în perspectiva efectivă procesuală subiectivă a unei părți sau a altelui părți. Prin urmare, din punctul său de vedere, nu trebuie scindate și reformulate întrebările conform susținerilor chemați lor în garanție.

Reprezentantul reclamantei apreciază că instanța și-a formulat deja imaginea a ceea ce va reprezenta întrebarea preliminară, fiecare dintre părțile care au avut interesul și-au exprimat poziția, dar ceea ce trebuie văzut e să se încerce să se prindă cât mai bine această situație în întrebarea preliminară, pentru a încerca să se acopere întreg spectrul specific.

*Curtea, în deliberare, urmează să respingă solicitarea formulată de către chemații în garanție, de reformulare a punctului c) la întrebarea propusă din oficiu de către instanță. Reține faptul că această modalitate de reformulare se referă mai mult la starea de fapt și nu privește o problemă de interpretare a dreptului unional. Oricum, în măsura în care, în raportul de situația de fapt ce va fi expusă, se va considera necesar, Curtea de Justiție a Uniunii Europene, dacă va fi sesizată, poate să reformuleze întrebarea și să ofere indiciile necesare în vederea lămuririi întrebării propuse.*

De asemenea, instanța urmează să dispună sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

*1. Directiva TVA 2006/112 în general, dar și art. 167, art. 168 lit. a, art. 178 lit. a, art. 179 în special, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității pot fi interpretate, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în sensul:*

*a) recunoașterii posibilității acordării dreptului de deducere unei persoane impozabile, în condițiile în care aceasta nu a datorat sau achitat personal TVA în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxabile, TVA fiind datorat/achitat în amonte de persoane fizice ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile însă sunt membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității,*

*b) recunoașterii posibilității acordării dreptului de deducere unei persoane impozabile, în condițiile în care aceasta nu a datorat sau achitat personal TVA in amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxabile, TVA fiind datorat/achitat in amonte de o persoană fizică ce are stabilită calitatea de persoană impozabilă, care este membră a unui contract de asociere fără personalitate juridică și care alături de persoană impozabilă urmărește deopotrivă să exercite/ putea să își exercite dreptul de deducere, acestea fiind ținute să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității,*

*c) în cazul unui răspuns negativ și/sau în raport și de principiul securității juridice este admisibilă o solicitare a persoanei impozabile în sarcina căreia s-a stabilit obligația de plată a TVA și accesoriu aferente de a se regresa împotriva persoanelor fizice ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile și care sunt membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității, pentru cota prevăzută pentru împărțirea beneficiilor ce revine acestora potrivit contractului de asociere în raport de obligațiile de plata a TVA și accesoriu aferente stabilite în sarcina persoanei impozabile.*

Suplimentar, va fi sesizată Curtea de Justiție a Uniunii Europene și cu întrebarea:

Directiva TVA 2006/12 în general, dar și art. 9, art. 12, art. 14, art. 62, art. 63, art. 65, art. 73, art. 78, în special, pot fi interpretate, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în sensul:



- din perspectiva intervenției faptului generator în cazul operațiunilor taxabile de livrare de bunuri imobile și a modalității de formare a bazei de impunere aferentă, *calitatea de persoană impozabilă o au și persoanele fizice membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității dar care a fost prezentat acestora anterior emiterii actelor administrative fiscale?*

De asemenea, Curtea reține că această întrebare reprezintă de fapt un corolar al întrebării nr. 2 și a întrebării nr. 5 din întrebările formulate de către reclamantă. Întrebarea nr. 1 formulată de către reclamantă se va respinge, Curtea reținând faptul că aceasta privește în realitate lămurirea stării de fapt, interpretarea probelor și modalitatea de valorificare a jurisprudenței CJUE în materia respectivă *C-183/14, Salomie și Oltean*.

În contextul expus anterior, cu privire la întrebările cu care se va solicita Curții de Justiție a Uniunii Europene să se pronunțe, Curtea reține faptul că întrebarea nr. 3 se regăsește în întrebările formulate din oficiul de către Curte.

Întrebarea nr. 4 se va respinge în raport de faptul că aceasta tinde la soluționarea stării de fapt, interpretarea probelor neavând legătură cu modalitatea de interpretare a dreptului unional.

*Astfel, pentru aceste motive, Curtea urmează să sesizeze Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu întrebările preliminare anterior expuse și va dispune suspendarea cauzei în consecință.*

## C U R T E A :

### I. Obiectul acțiunii judiciare, poziția părților, hotărârile judecătorești pronunțate în cauză și chestiunile de fapt reținute de instanța de trimitere:

Preliminar, Curtea de Apel Cluj consideră relevant a preciza că, dată fiind obligația legală a judecătorului român de a soluționa aspectele litigioase ale unui proces la momentul pronunțării hotărârii judecătorești, analiza expusă în motivarea solicitării adresate Curții de Justiție a Uniunii Europene (în continuare CJUE) este necesar a fi limitată la expunerea împrejurărilor care au determinat formularea întrebărilor menționate în precedent, explicitând totodată premisele necesității de lămurire a dreptului european relevant pentru cauza de față, întrucât instituția antepronunțării în dreptul român poate viza inclusiv stabilirea de către judecătorul cauzei a situației de fapt, anterior pronunțării efective pe cauza dedusă judecății. Astfel, chestiunile litigioase și aspectele faptice, cu excepția celor ce au fost definitiv soluționate în ciclurile procesuale anterioare, pot fi prezentate, la acest moment, doar prin reiterarea celor susținute de către părți, fără însă ca prin aceasta să se rețină că acestea ar avea caracter ipotetic.



#### ➤ I.1. Obiectul acțiunii

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel Cluj sub nr. ...., la data de ....2012, reclamanta ASA, CNP ..... în contradictoriu cu părâta DGRFP CJ a solicitat:

- anularea Deciziei nr. .... din ...2012 prin care a fost respinsa Contestația formulata de către reclamantă și înregistrata la parata sub nr. ..../....2011;
- anularea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată stabilită de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..../....2011 și a Raportului de inspecție fiscală aferent nr. ..../26.10.2011, ambele emise de către DGRFP CJ (în continuare D.G.F.P. Cluj);
- obligarea părâtei la plata cheltuielilor de judecată ocazionate

#### ➤ I.2. Poziția părților

##### I.2.1. Aspecte invocate de reclamantă în cadrul litigiului

Reclamanta a arătat că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală emise vin în contextul în care a fost informată că pentru tranzacțiile imobiliare pe care se presupune că le-a efectuat ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor de TVA.

Reclamanta prezintă *critici procedurale referitoare la:* necompetența D.G.F.P. Cluj pentru efectuarea inspecției fiscale, aplicarea nelegală a penalităților de întârziere, depășirea termenului de 3 luni pentru efectuarea inspecției fiscale, nemotivarea raportului de inspecție fiscală, nerespectarea dreptului la apărare, incidența jurisprudenței CJUE din Cauza C-201/14 Bara și alții.

Reclamanta prezintă *critici de fond* cu privire la:

A) Chestiunea existenței obligație de plată și a obligației de înregistrare fiscală drept plătitor de TVA axate, în principal, în jurul ideii conform căreia nu se poate reține existența unei "activități economice" și a unei "persoane impozabile" în sensul dispozițiilor referitoare la TVA, la nivelul anului 2008, menționându-se că:

a) organele de inspecție fiscală au considerat că există o "activitate economică" și o "persoană impozabilă" în sensul Directivei 2006/112/CE și a jurisprudenței relevante a Curții de Justiție Europene, în perioada 2008, teză care nu poate fi acceptată,

b) potrivit rapoartelor de inspecție fiscală, inspectorii fiscale au făcut aplicarea unor texte legale în vigoare din anul 2010 la situații fiscale din perioada 2008, fără a avea în vedere principiul neretroactivității legii,

c) legislația fiscală română relevantă în materie de TVA nu respectă principiul securității juridice în perioada 2007-2010, întrucât contribuabilului nu i se oferă nici cea mai mică idee asupra a ceea ce înseamnă "obținerea de venituri cu caracter de continuitate". Textul art. 127 din Codul fiscal nu este un text cert, neechivoc, previzibil, din lectura căruia contribuabilii să cunoască exact consecințele financiare ale comportamentului lor și întinderea obligațiilor fiscale în materie de TVA care le revin,

d) un element care susține ideea că persoanele fizice care au livrat construcții și terenuri în perioada 2007-2009 nu desfășurau "activități economice" în sensul art. 127 din Codul fiscal îl reprezintă varianta aleasă de legiuitor pentru impozitarea unor astfel de venituri, respectiv potrivit prevederilor art. 77 ind. 1-3 din Codul fiscal,

e) pentru perioada 2008-2009, în accepțiunea reclamantei, persoanele fizice care au livrat terenuri și construcții nu aveau obligația de a se înregistra ca plătitori de TVA, întrucât legislația și jurisprudența comunitară care ar fi putut constitui repere ale noțiunilor de "activități economice" și "persoane impozabile" nu era accesibilă și previzibilă, legislația națională nu conținea nici un fel de explicații utile în acest sens, iar practica administrativă a organelor fiscale era în sensul excluderii acestor operațiuni din sfera de aplicare a TVA,

f) consecințele juridice ale acestei stări de fapt și de drept sunt acelea că persoanele fizice în cauză nu aveau obligația înregistrării ca persoane impozabile și nici obligația de a colecta și vărsa la bugetul de stat TVA aferentă tranzacțiilor

**B. Manierea de calcul a TVA, menționându-se că:**

a) aceasta s-a făcut în mod greșit prin aplicarea cotei de 19% peste prețul total de vânzare.

b) organele fiscale nu au avut în vedere contractul de asociere în vederea edificării de imobile încheiat la data de ....2006, pe care reclamanta îl apreciază a se încadra în art. 86 Cod fiscal (asociație fără personalitate juridică) astfel că devine incident și art. 28 alin. 1 Cod fiscal veniturile și cheltuielile înregistrate atribuindu-se fiecărui asociat corespunzător cotei de asociere. Potrivit reclamantei acest contract de asociere are dată certă acordată de av. RM fiind prezentat organelor fiscale la momentul începerii inspecției fiscale. Reclamanta consideră că potrivit contractului de asociere a beneficiat doar de 6 apartamente dintre cele construite împreună cu sora ei PP și cu ceilalți doi asociați BP și MB, adică de suma de aproximativ 270.000 euro, iar în măsura în care se apreciază că a desfășurat o „activitate economică” trebuie observat că 3 apartamente au fost înstrăinate în luna mai 2008 și nu făceau obiectul inspecției fiscale fiind vândute în primele două luni de presupusă activitate, iar pentru celelalte 3 apartamente ar fi trebuit ca inspectorii fiscale să aprecieze dacă vânzarea acestora este o activitate economică cu caracter de continuitate. Reclamanta consideră că deși



asociații BP și MB au ținut contabilitatea, au contractat cu cumpărătorii, s-au ocupat de promovare și publicitate și au încasat profitul realizat, organele fiscale stabilesc în sarcina ei și a surorii sale, asociata Chicinas Xenia, obligațiile de plată pentru toate sumele reprezentând prețuri de vânzare a bunurilor imobile –apartamente.

C. Aplicarea greșita a dispozițiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere. În raport de acest aspect s-a menționat că:

a) organul de inspecție fiscală a refuzat să facă aplicarea dispozițiilor art. 145 și următoarele din Codul fiscal, referitoare la exercitarea dreptului de deducere al TVA, fără a se avea în vedere că acesta putea fi exercitat după data de 01.07.2008 (data stabilită de către organul fiscal ca fiind data înregistrării în scopuri de TVA, dată de la care ar fi devenit plătitore de TVA),

b) potrivit jurisprudenței Curții de Justiție Europene (afacerea Rompelman, dreptul de deducere TVA poate fi exercitat chiar și pentru cheltuieli efectuate anterior începerii activității economice și destinate desfășurării de operațiuni taxabile.

c) organele fiscale trebuiau să aibă în vedere contractul de asociere încheiat la data de 14.11.2006 raportat la poziția reclamantei în cadrul acestuia, la presupusa activitate economică impozabilă și la faptul că asociații ei au obținut pe numele lor documente fiscale deductibile pentru activitatea economică desfășurată

D. Proporționalitatea obligațiilor fiscale accesoriei făcându-se trimitere la jurisprudența CJUE din Cauza C-183/14 Salomie și Oltean

► În cadrul litigiului la 20.02.2014 reclamanta ASA a formulat în baza art. 60 și următoarele din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 212, art. 218 din Codul de procedură fiscală (OG 92/2003) *cerere de chemare în garanție* a asociațiilor BP și MB *solicitând ca*, în măsura în care va cădea în pretenții (va pierde procesul) și instanța nu va dispune anularea în tot a deciziei de impunere nr. ..../...2011 și a Raportului de inspecție fiscală aferent nr. ..../...2011, să se dispună: obligarea chemaților în garanție la plata sumei de 679.703,99 lei reprezentând 2/3 din creația fiscală aferentă TVA, dobânzi și majorări de întârziere stabilite prin decizia de impunere, obligarea chemaților în garanție la plata cheltuielilor de judecată.

Reclamanta a menționat în esență că:

a) împreună cu sora ei, asociata pp a adus în asociere terenul în suprafață de 5.448 mp și nu a construit sau înstrăinat apartamentele rezultate în urma asocierii, acestea fiind construite și vândute de asociații săi BP și MB,

b) contractul de asociere a fost prezentat organelor fiscale la momentul declanșării controlului fiscal fiind reluate aspectele evidențiate anterior la pct. B.b. din prezenta sesizare

c) pornind de la clauzele contractului de asociere se consideră că și obligațiile fiscale trebuie suportate în mod proporțional (cota de participare a asociațiilor BP și MB este de 33% fiecare, iar a reclamantei ASA și asociatei PP este de 16,67% fiecare).

### I.2.2. Aspecte invocate de părâta DGFP CJj în cadrul litigiului



Părâta s-a apărat invocând, în esență, următoarele argumente: reclamanta a desfășurat activitatea economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și pe cale de consecință intră în categoria persoanelor impozabile potrivit art. 127 alin. 1 și 2 Cod fiscal, activitatea desfășurată de către reclamantă (singură și împreună cu asociata PP) reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA potrivit art. 126 alin. 1 din Codul fiscal, valoarea operațiunilor taxabile efectuate de reclamantă în perioada iulie-noiembrie 2008 și care sunt supuse TVA sunt în sumă totală de 2.827.830 lei (partea care revine reclamantei) operațiuni aferent cărora organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea TVA colectată în quantum de 537.287 lei; pornind de la dispozițiile art. 152 alin. 6, art. 147 ind. 1 alin. 1-3 din Codul fiscal s-a refuzat dreptul de deducere deoarece reclamanta a aplicat regimul de scutire fără a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA până la data efectuarii inspecției fiscale deși avea această obligație legală, iar pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA trebuie respectate dispozițiile art. 145 și 146 Cod fiscal. În justificarea poziției procesuale părâta a

avut în vedere contractul de asociere din data de 14.11.2006 în urma căruia s-au realizat 8 imobile cu 56 de apartamente care au fost întabulate pe reclamanta ASA și PP, din care în perioada supusă verificării au fost vândute un număr de 53 apartamente după cum urmează: 13 apartamente de reclamanta ASA în nume propriu în cotă de 100%, 14 apartamente de PP în nume propriu în cotă de 100%, 26 de apartamente de reclamanta ASA și PP în cotă de  $\frac{1}{2}$  fiecare. Potrivit contractelor de vânzare cumpărare autentificate la notar public proprietarii imobilelor, respectiv persoanele care au realizat venituri din tranzacționarea acestora, sunt ASA (reclamanta din litigiu) și PP, fără a se face în cuprinsul contractelor de vânzare cumpărare vreo mențiune cu privire la asociații MB și BP.

### **I.2.3. Aspecte invocate de chemații în garanție BP și MB în cadrul litigiului**

Chemații în garanție s-au apărat invocând, în esență:

a) excepția prescripției extinctive a dreptului la acțiune în sens material,

b) excepția inadmisibilității cererii de chemare în garanție având în vedere că instanța de contencios administrativ și fiscal ar ajunge să soluționeze pe cale incidentală un litigiu de natură civilă, ceea ce este inadmisibil având în vedere art. 2 alin. 1 lit. f, art. 16 alin. 2, art. 16 ind. 1 din Legea 554/2004, ei nefiind părți în raportul de drept administrativ (fiscal) dedus judecății și prin urmare nu pot fi obligați la plata unei părți din obligația fiscală a reclamantei, obligație rezultată dintr-un titlu de creață/titlu executoriu care o privește doar pe aceasta nefiindu-le opozabil,

c) atât terenul cât și apartamentele vândute de reclamanta ASA și sora acesteia PP s-au aflat doar în proprietatea lor și doar ele au obținut venituri cu titlu de preț prin înstrăinarea acestor imobile, astfel că art. 127 alin. 2 Cod fiscal nu le este aplicabil și nu pot fi obligați să plătească o parte dintr-o obligație fiscală care nu numai că nu a fost stabilită în sarcina lor, ci a altei persoane –reclamanta, dar a fost și emisă în baza unor prevederi legale ce nu le sunt aplicabile.

d) în cauză contractul de asociere este unul civil și nu îi sunt aplicabile dispozițiile art. 28 alin. 1 și art. 86 din Codul fiscal privitor la asocieri fără personalitate juridică nefiind îndeplinite condițiile din alin. 2 al acestor articole

### **I.3. Hotărârile judecătorești pronunțate în cauză**

#### **A. Primul ciclu procesual**

**a.1. Prin încheierea de ședință din ...2015** Curtea de Apel .... a respins ca inadmisibilă cererea de chemare în garanție a domnilor BP și MB.

*Prin sentința civilă nr. ....din .... Curtea de Apel ....:*

Admite în parte cererea formulată de reclamanta ASA în contradictoriu cu părâta DGRFP CJ-N.

Dispune anularea în parte a Deciziei nr. ..../....2012, Deciziei de impunere nr. ..../....2011 și a raportului de inspecție fiscală aferent, ..../.....2011, în privința modului de calcul al TVA și a accesoriilor, acestea urmând a fi calculate în raport de dezlegările date de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-294/12 și C-250/12 (C-H Tulică), în sensul că prețul convenit în tranzacțiile efectuate cu reclamanta includ deja taxa pe valoare adăugată.

Obligația părâta la plata, în favoarea reclamantei ASA a sumei de 308,6 lei, reprezentând cheltuieli de judecată parțiale.

Pentru a pronunța această soluție s-a reținut în esență că: reclamanta a invocat aspecte care nu au făcut obiectul contestației administrativ fiscale, respectiv nemotivarea în fapt și în drept a rapoartelor de inspecție fiscală, nerespectarea dreptului la apărare, lipsa de proporționalitate a accesoriilor și modul nelegal de colectare a probelor, prin raportare la cauza Bara, situație în care aceste aspecte vin în contradicție cu art.8 din Legea 554/2004 și art.218 alin.2 C. pr. fiscală care reglementează obiectul acțiunii în contencios fiscal; au fost respinse criticile referitoare la necompetența D.G.F.P. Cluj pentru efectuarea inspecției fiscal,



cele referitoare la durata inspecției fiscale, cele referitoare la faptul că activitatea desfășurată nu poate fi apreciată ca economică, că nu ar avea caracter de continuitate în privința desfășurării tranzacțiilor, în privința obținerii de venituri, cele referitoare la faptul că normele legale nu sunt certe și că nu ar fi avut posibilitatea de înregistrare, cele referitoare la penalitățile de întârziere.

Pornind de la contractul de asociere din data de ....2016 s-a reținut că terenul în suprafață de 5448 mp a fost adus în asociere în scopul desfășurării unei activități economice nefiind în ipoteza vânzării unui bun proprietate personală, a fost valorificată jurisprudența CJUE din cauza C-183/14 Salomie și Oltean pentru a se reține că activitatea desfășurată de reclamantă este una economică, dispozițiile art. 152 alin. 1 Cod fiscal nu au în vedere momentul la care persoana impozabilă își recuperează cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, depășirea plafonului de 35.000 euro raportându-se la cifra de afaceri anuală declarată sau realizată, moment în raport de care în mod corect s-a stabilit că reclamanta a depășit plafonul de scutire de TVA în mai 2008, a fost valorificată jurisprudența CJUE din cauza C-249/12 Tulică și Plavoșin în privința modului de calcul al TVA, a fost valorificată jurisprudența CJUE din cauza C-183/14 Salomie și Oltean pentru a se reține că părăta era obligată să analizeze în substanță dacă erau îndeplinite condițiile de fond pentru ca reclamanta să beneficieze de dreptul de deducere al TVA, condiții reglementate la dispozițiile art. 146 Cod fiscal și nu să refuze, de plano, pentru neîndeplinirea unei condiții de formă, exercitarea acestui drept, iar în privința fondului dreptului de deducere s-a reținut că reclamanta nu deține documente justificative pentru a putea beneficia de dispozițiile legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere al TVA, astfel încât, din această perspectivă, nu poate beneficia de acest drept.

*Căile de atac exercitată împotriva acestei hotărâri:*

Împotriva Sentinței civile nr..... din .... 2016 a Curții de Apel .... - Secția .... a declarat recurs reclamanta ASA, solicitând: - în principal, admiterea recursului, modificarea, în parte, a sentinței atacate, în sensul admiterii în tot cererii și anulării actelor administrativ-fiscale contestate, cu consecința exonerării reclamantei de la plata obligațiilor fiscale în quantum de 1.019.556 lei și a oricăror altor obligații fiscale calculate în continuare; - în subsidiar, admiterea recursului, casarea sentinței și trimiterea cauzei spre rejudecare; - cu obligarea intimării-părăte la plata cheltuielilor de judecată.

Împotriva Sentinței civile nr..... din .... 2016 a Curții de Apel .... - Secția .... a declarat recurs și părăta DGRFP prin AJFP CJ, admiterea recursului, casarea, în parte, a sentinței atacate, în sensul respingerii în tot a cererii, cu exonerarea de la plata cheltuielilor de judecată.

**a.2. Prin decizia civilă nr. ..../...2016 Înalta Curtea de Casație și Justiției:**

Admite recursurile declarate de reclamanta ASAS și de părăta DGRFP CJ-N împotriva sentinței civile nr. .... din .... 2016 a Curții de Apel .... - Secția .....

Casează sentința civilă atacată și trimite cauza spre rejudecare la aceeași instanță.

*Pentru a pronunța această soluție Înalta Curtea de Casație și Justiției a reținut în esență că:*

-instanța de fond nu s-a pronunțat în mod explicit asupra unor argumente esențiale ale recurentei-reclamante, invocate prin cererea de chemare în judecată. *Primul argument* (invocat și prin contestația administrativă) este acela conform căruia obligația recurentei-reclamante de plată a TVA trebuia stabilită prin raportare la veniturile obținute efectiv din vânzarea apartamentelor, prin aplicarea contractului de asociere încheiat la data de ....2006 (respectiv prețul obținut pentru un număr de șase apartamente) și nu prin raportare la veniturile ce rezultă din însumarea prețurilor menționate în totalitatea contractelor în cuprinsul căror recurentă reclamantă figura ca vânzător. *Al doilea argument* privește încălcarea de către organele fiscale a principiilor securității juridice și certitudinii impunerii (invocat, de



asemenea, prin contestația administrativă) ca efect al stabilirii obligației de plată a TVA în sarcina unei persoane fizice care a efectuat tranzacții imobiliare.

- în mod eronat instanța de fond a respins ca inadmisibilă cererea reclamantei recurente de chemare în garanție a asociațiilor săi din contractul încheiat în data de ....2006, BP și MB

- celealte motive de recurs invocate de reclamantă: referitoare la încălcarea dreptului la apărare în procedura administrativă, la lipsa motivării raportului de inspecție fiscală, la nerespectarea principiului proporționalității în calcularea accesoriilor, la încălcarea unor dispoziții din dreptul UE referitoare la protecția datelor cu caracter personal, la efectuarea inspecției fiscale de către un organ necompetent și încălcarea dispozițiilor procedurale ce reglementează modul de realizare a inspecției fiscale, *au fost respinse*.

- Înalta Curte și-a înșușit argumentația cuprinsă în considerentele sentinței recurate *referitoare la aplicarea TVA tranzacțiilor realizate de recurenta-reclamantă*, reținând jurisprudența CJUE din Cauza C-183/14 (pct. 37), pentru a concluziona că în speță, dispozițiile pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art. 127 Cod fiscal sunt incidente numai în situația în care o persoană decide să vândă un bun proprietate personală, dobândit prin moștenire, fără intenția de a desfășura o activitate economică, or în cauză nu poate fi negată existența intenției reclamantei de a desfășura o activitate economică atât timp cât recurenta-reclamantă s-a asociat cu alte persoane în vederea edificării unui complex rezidențial, compus din opt blocuri de apartamente.

*Cu ocazia rejudecării Înalta Curtea de Casatie și Justiției a dispus ca:*

-instanța de fond să răspundă argumentelor esențiale neanalizate în primul ciclu procesual, urmând a stabili inclusiv dacă practica organelor fiscale a fost sau nu de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea TVA sumelor obținute din vânzarea unor imobile de către persoane fizice, conform hotărârii pronunțate de CJUE în cauza C-183/14

- va soluționa pe fond cererea de chemare în garanție

- în vederea asigurării unei judecăți unitare, instanța de fond va proceda la reanalizarea problematicii dreptului de deducere a TVA invocat de recurenta-reclamantă, în contextul lămuririi relevanței juridice a contractului de asociere încheiat la data de 14.11.2006, precum și la analizarea susținerilor cuprinse în motivele de recurs formulate de către părăță, dată fiind strânsa legătură dintre toate aceste aspecte.

## B. Al doilea ciclu procesual

### b.1. Prin sentința civilă nr. ... din ... 2019 Curtea de Apel ....:

Admite în parte cererea formulată de reclamanta ASA, CNP ..... în contradictoriu cu părăță DGRFP CJ-N.

Dispune anularea în parte a Deciziei nr. ..../....2012, Deciziei de impunere nr. ..../....2011 și a raportului de inspecție fiscală aferent, ..../....2011, în privința modului de calcul al TVA și a accesoriilor, acestea urmând a fi calculate în raport de dezlegările date de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-294/12 și C-250/12 (C-H Tulică), în sensul că prețul convenit în tranzacțiile efectuate cu reclamanta includ deja taxa pe valoare adăugată, precum și cât privește suma de 1.082 lei reprezentând drept de deducere.

Obligă părăță la plata în favoarea reclamantei ASA a sumei de 2.028 lei, reprezentând cheltuieli de judecată parțiale.

Respinge excepția prescripției dreptului la acțiune în raport de cererea de chemare în garanție.

Respinge cererea de chemare în garanție formulată de reclamantă în contradictoriu cu chemații în garanție BP și MB.

Obliga reclamanta sa plătească chemaților în garanție suma de 5.000 lei cu titlu de cheltuieli de judecată respectiv câte 2.500 lei pentru fiecare chemat în garanție.



Pentru a promunța această soluție s-a reținut în esență că: potrivit statuărilor Înaltei Curți de Casație și Justiție reclamanta este o persoană impozabilă în sensul art. 127 Cod fiscal desfășurând o activitate economică supusă TVA-ului, însă reclamanta nu se poate prevala în plan fiscal de contractul de asociere din data de ....2006 acesta nefiind opozabil organelor fiscale, este irelevant că la data efectuării inspecției fiscale reclamanta s-a prevalat de acest contract de asociere câtă vreme nu s-a prevalat de el la momentul încheierii contractelor de vânzare cumpărare când s-a desfășurat activitatea economică generatoare de TVA, prețul (care reprezintă baza de impunere) a intrat în patrimoniul reclamantei care împreună cu sora sa PP au avut calitatea de proprietari ai imobilelor înstrăinate; a fost valorificată jurisprudența CJUE din cauza C-183/14 Salomie și Oltean pentru a se reține că nu au fost încălcate principiile securității juridice și încrederii legitime; a fost valorificată jurisprudența CJUE din cauza C-249/12 Tulică și Plavoșin în privința modului de calcul al TVA.

În privința dreptului de deducere s-a reținut că în cadrul dosarului nr. ....\* unde parte este sora reclamantei, PP, aceasta la rândul ei a fost impusă pentru partea sa de imobile vândute, punându-se și problema exercitării dreptului de deducere, astfel că reclamanta nu-și poate deduce TVA-ul din facturile emise pe numele surorii sale care la rândul său a invocat dreptul de deducere în instanță, neputându-se exercita de două ori dreptul de deducere, totodată s-a reținut și că reclamanta nu-și poate deduce TVA-ul din facturile emise pe numele chemeților în garanție BP și MB deoarece nu ea a achitat TVA-ul în amonte și chemeții în garanție nu au calitatea de persoane impozabile (nefiind îndeplinite condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere); s-a valorificat jurisprudența din cauza CJUE C-664/16 Vadan pentru a se aprecia că acordarea dreptului de deducere nu se poate face pe baza raportului de expertiză în construcții întocmit în cauză de expert inginer FME în care doar s-a procedat la estimarea generică a costurilor (fără documente justificative), ori s-a acordat eficiență în mod nelegal impozitului plătit de reclamantă, deci fără să se aibă în vedere regulile privind dreptul de deducere anterior expuse.

În privința cererii de chemare în garanție: a fost respinsă excepția prescripției dreptului la acțiune în considerarea art. 92 alin. 3, art. 91 din Codul de procedură fiscală, termenul de 5 ani fiind termenul de prescripție aplicabil în cauză având în vedere scopul urmărit prin cererea de chemare în garanție, invocându-se de altfel art. 218 Cod procedură fiscală, specific unei acțiuni în contencios administrativ fiscal, care a început să curgă la data de ....2011, iar cererea de chemare în garanție a fost înregistrată pe rolul instanței la data de .... 2014; pe fond s-a apreciat că din modalitatea de formulare a cererii de chemare în garanție, reclamanta urmărește să modifice decizia de impunere atacată pe cale principală, solicitându-se practic stabilirea calității de debitor fiscal și pentru chemeții în garanție pentru cota de 2/3 din creația fiscală, reprezentând TVA și accesori, or reclamanta are calitate de persoană impozabilă nu și chemeții în garanție, TVA –ul stabilit prin decizia de impunere, sarcină pe care reclamanta solicită să fie partajată cu chemeții în garanție, se raportează la prețul de vânzare al apartamentelor și nu la quantumul beneficiilor rămase după scăderea cheltuielilor, conform art.2 și art.7 din contractul de asociere.

#### *Căile de atac exercitate împotriva acestei hotărâri:*

Împotriva sentinței civile nr. .... din .... 2019 a Curții de Apel .... au declarat recurs ambele părți litigante.

Reclamanta ASA a solicitat:

- în principal, admiterea recursului promovat și modificarea în parte a sentinței atacate, în sensul admiterii în integralitate a cererii introductory de instanță, anulării în întregime a Deciziei de soluționare a contestației administrative nr. .... din ....2012, a Deciziei de impunere nr. .... din ....2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .... din ....2011, cu consecința exonerării reclamantei de la plata obligațiilor fiscale în quantum de 1.010.556 lei , precum și a oricăror altor obligații fiscale calculate în continuare; cu cheltuieli de judecată;

- în subsidiar, admiterea recursului, admiterea cererii de chemare în garanție, în sensul obligării chemeților în garanție la plata sumei de 679.703,99 lei, reprezentând 2/3 din creația



fiscală compusă din TVA, dobânzi și majorări de întârziere stabilite prin Decizia de impunere privind taxa pe valoare a adăugată nr. ..../....2011; cu cheltuieli de judecată.

În motivarea căii de atac recurenta-reclamantă a formulat următoarele critici de nelegalitate cu privire la sentința contestată: **a)** instanța de fond a nesocotit dispozițiile art. 315 alin. (1) Cod procedură civilă deoarece nu a ținut seama de îndrumările date de Înalta Curte de Casație și Justiție prin decizia de casare; prima instanță s-a substituit organelor fiscale, depășind atribuțiile puterii judecătorești, din perspectiva legii fiscale, stabilirea quantumului TVA-ului încalcă principiul legalității în materie fiscală, instanța, în situația în care ar fi concluzionat în sensul că decizia de impunere contestată în cauză a fost emisă cu încălcarea legii fiscale, trebuia să procedeze la anularea acesteia și nu să se substituie organului fiscal procedând la calcularea TVA-ului de plată în sarcina contribuabilului; **b)** Curtea de Apel a calificat greșit contractul de asociere încheiat între aceasta și chemații în garanție, întrucât l-a considerat inopozabil fiscalului, deși acest înscris a fost primul prezentat în cadrul inspecției fiscale; **c)** în mod greșit judecătorul fondului a considerat convenția de asociere ca fiind un act simulat, cu caracter secret; **d)** Curtea de Apel avea obligația de a acorda dreptul de deducere solicitat de parte, după cum s-a statuat în decizia de casare, iar sumele pretinse au fost probate prin expertiza judiciară efectuată de d-na expert Marilena Feraru; **e)** în mod eronat, prima instanță nu a analizat proporționalitatea obligațiilor fiscale accesoriei prin raportare la dezlegările din cauza Salomie și Oltean.

Părâta DGRFP a solicitat admiterea recursului și modificarea în parte a sentinței atacate, în sensul respingerii acțiunii reclamantei în integralitate și exonerării de la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea căii de atac recurenta-părâță a formulat următoarele critici de nelegalitate cu privire la sentința contestată: prin anularea în parte a actelor administrative contestate fără a face referire la vreo sumă în dispozitivul sentinței recurate - ceea ce conduce la concluzia că organul fiscal are obligația recalculării TVA și a accesoriilor aferente, deși în motivarea hotărârii judecătorești atacate acestea au fost cuantificate - instanța de fond nu a ținut seama de prevederile art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căror obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emittere a actului administrativ fiscal; organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea TVA prin aplicarea cotei la prețul convenit între părțile contractante, în conformitate cu prevederile legale în vigoare la data efectuării tranzacțiilor, întrucât în cuprinsul contractelor nu se face nicio referire cu privire la TVA; accesoriile aferente debitului principal constatat ca fiind datorat au fost reduse în proporție de 16,16% față de cel stabilit de organul fiscal, rezultând sumele de 336.766 lei (majorări de întârziere) și 67.570 lei (penalități de întârziere), aceste calcule nu au ținut seama de prevederile art. 119-120 Cod procedură fiscală; prima instanță a acordat reclamantei drept de deducere pentru suma de 1.082 lei, deși partea nu au făcut dovada îndeplinirii condițiilor de fond și de formă.

**b.2. Prin decizia civilă nr. ..../....2020 Înalta Curtea de Casație și Justiție:**

*Cu opinie majoritară:*

Admite recursurile declarate de reclamanta ASA și părâta DGRFP prin AJFP CJ împotriva sentinței civile nr. ..../2019 din .... 2019 pronunțate de .....

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudicare aceleiași instanțe.

*În opinia minoritară s-a apreciat că se impunea respingerea recursurilor declarate de reclamanta ASA și părâta DGRFP prin AJFP CJ împotriva sentinței civile nr. ..../2019 ....2019 pronunțate de Curtea de Apel ...., ca nefondate.*

*Pentru a pronunța opinia majoritară Înalta Curtea de Casație și Justiție a reținut în esență că:*



- instanța de fond nu a respectat dipozitiiile art. 315 alin. 1 Cod procedură civilă deoarece nu a ținut seama de îndrumările date de Înalta Curte de Casație și Justiție prin decizia de casare în contextul în care nu a soluționat pe fond cererea de chemare în garanție, concluzia primei instanțe a fost aceea că cererea de chemare în garanție nu respectă exigențele art. 60 Cod procedură civilă întrucât nu se invocă o obligație de garanție sau o obligație de despăgubire a chemaților în garanție în raport cu reclamanta, ci se invocă o obligație a chemaților în garanție în raport cu părâta, organ fiscal, obligație care ar duce la diminuarea cuantumului obligației stabilite prin decizia de impunere contestată în cauză, în plus de aceasta, contractul de asociere nu produce efecte în plan fiscal, întrucât nu a fost înregistrat în condițiile legii, așa încât rămâne reclamantei posibilitatea de a se desocoti cu ceilalți membri ai asocierii nu în baza dispozițiilor Codului fiscal și a Codului de procedură Fiscală, ci pe terenul dreptului civil, or Înalta Curte de Casație și Justiție a apreciat că judecătorul fondului cauzei s-a raportat la un obiect greșit al cererii de chemare în garanție, în condițiile în care recurenta-reclamantă a invocat existența unei obligații de despăgubire, deoarece chemații în garanție au obținut beneficiile realizate în urma activității desfășurate în cuantum de 2/3, recurenta-reclamantă nu a invocat în cuprinsul cererii de chemare în garanție existența unei obligații a celor două persoane chemate în garanție în raport cu organul fiscal, obligație care ar conduce la diminuarea cuantumului obligației fiscale stabilite în sarcina sa de plată prin decizia de impunere contestată în cauză.

- au fost respinse criticiile recurentei reclamante referitoare la faptul că prima instanță nu ar fi analizat: dacă practica organelor fiscale a fost sau nu a fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent o încredere rezonabilă în neaplicarea TVA pentru anul 2008, în raport de dezlegarea dată prin hotărârea pronunțată de CJUE în cauza Salomie și Oltean; încălcarea principiilor securității juridice și certitudinii impunerii; proporționalitatea obligațiilor fiscale accesori prin raportare la dezlegările din cauza Salomie și Oltean

- au fost găsite întemeiate criticiile referitoare la acordarea dreptului de deducere și pentru clarificarea acestui drept, este necesară efectuarea unei expertize contabile care să verifice pe baza facturilor prezentate de parte existența și întinderea acestui drept.

- recursul părâtei a fost admis în raport de faptul că dispozitivul hotărârii recurate nu este în concordanță cu motivarea acesteia din modul de redactare a dispozitivului sentinței recurate rezultă faptul că TVA-ul și accesoriile aferente acestuia datorate de recurenta-reclamantă, în urma aplicării procedeului sutei mărite, prin includerea TVA-ului în prețul de vânzare al imobilelor, urmează să fie calculat de către organul fiscal la momentul punerii în executare a hotărârii judecătoarești, dar cu toate acestea, în motivarea sentinței atacate, judecătorul fondului cauzei a efectuat propriul calcul pentru a stabili că rezultă un TVA de plată mai mic, respectiv de 451.502 lei, în loc de 537.502 lei, diferența stabilită nelegal fiind de 85.785 lei, totodată, instanța a arătat că la această diferență se adaugă și suma de 1.082 lei, reprezentând drept de deducere, care diminuează cuantumul TVA-ului stabilit suplimentar, reprezentând o diferență totală stabilită nelegal de 86.867 lei, ceea ce înseamnă o proporție de 16,16% din TVA-ul stabilit în mod suplimentar, iar apoi cu această proporție se vor diminua în mod corespunzător și accesoriile: din majorările de întârziere în cuantum de 401.676 lei, 16,16% reprezintă 64.910 lei; din penalitățile de întârziere, în cuantum de 80.953 lei, 16,16% reprezintă 13.023 lei.

- au fost respinse criticiile recurentei părâte referitoare la: modul în care organul fiscal a aplicat cota legală de TVA la întreaga sumă plătită de cumpărător cu titlu de preț al vânzării, avându-se în vedere jurisprudența CJUE din cauzele C 249/12, C 250/12.



*Cu ocazia rejudecării Înalta Curtea de Casație și Justiție a dispus ca:*

- instanța de trimitere, pe baza suplimentării probatoriului cu expertiza contabilă având ca obiective calcularea TVA-ului datorat de recurenta-reclamantă, prin aplicarea procedeului sutei mărite, a accesoriilor aferente acestuia, precum și a dreptului de deducere de care beneficiază această parte, se va pronunța asupra acestor critici de nelegalitate și va soluționa pe fond cererea de chemare în garanție.

- instanța de fond va proceda la reanalizarea problematicii dreptului de deducere a TVA invocat de recurenta-reclamantă, în contextul lămuririi relevanței juridice a contractului de asociere încheiat la data de 14.11.2006, precum și la analizarea celorlalți susțineri cuprinse în memoriile de recurs, dată fiind strânsa legătură dintre toate aceste aspecte.

#### **>I.4.Chestiunile de fapt reținute de instanța de trimis:**

Prin decizia de impunere nr. ..../..... emisă de DGFP a jud. Cluj (în continuare DGFP Cluj, a cărei activitate, competență a fost preluată ulterior, în baza art. 10 alin. 4 din OUG 74/2013, de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca –în continuare DGRFP Cluj-Napoca), în baza raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, s-a stabilit în sarcina reclamantei ASA o obligație fiscală suplimentară în sumă totală de 1.019.556 lei, compunsă din: a) 537.287 lei taxă pe valoare adăugată; b) 401.676 lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată și c) 80.593 lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

Organele fiscale au reținut că în perioada .....2008-.....2008 persoana fizică ASA, singură și împreună cu asociata PP –sora ei, a desfășurat activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și pe cale de consecință intră în categoria persoanelor impozabile potrivit art. 127 alin. 1 și 2 Cod fiscal, activitatea desfășurată de către reclamantă (singură și împreună cu asociata PP) reprezintă operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA potrivit art. 126 alin. 1 din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 2 alin. 1 și 2 ale HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Având în vedere că parte din bunurile vândute au fost și în coproprietate, pentru stabilirea plafonului TVA s-a apreciat că această activitate este realizată de o persoană impozabilă sub forma unei asocieri în scopuri comerciale, fără personalitate juridică, în conformitate cu prevederile art. 125 indice 1 alin. 1 pct. 18 Cod fiscal care definesc noțiunea de persoană impozabilă prin raportare la înțelesul ce rezultă din art. 127 alin. 1 și care reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică.

Echipa de inspecție fiscală a mai menționat că în data de .....2008 reclamanta și sora sa au încasat suma de 1.854.850 lei, reprezentând valoarea a 10 apartamente, depășind astfel plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro, plafon prevăzut de art. 152 alin. 1 Cod fiscal, fără să se înregistreze în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului (adică .....2008), aşa cum prevede art. 152 alin. 6 din același act normativ, în forma în vigoare de la data tranzacțiilor, iar după această dată nu au depus deconturi de TVA și nici nu au colectat TVA –ul aferent.

În fine, echipa de inspecție fiscală a concluzionat că pentru tranzacțiile încheiate după data la care ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor TVA -01.07.2008 reclamanta a încasat din vânzarea de imobile suma de **2.827.830 lei** pentru care datorează TVA în sumă de **537.287 lei**, dobânzi în sumă de **401.676 lei** și penalități de întârziere în sumă de **80.593 lei**, calculate până la data de 19.10.2011.

Pentru a ajunge la aceste concluzii, organele fiscale au avut în vedere *în parte* contractul de asociere din data de .....2006, *neînregistrat fiscal, care însă a fost prezentat organelor fiscale la momentul începerii inspecției fiscale.*

Potrivit contractului de asociere în vedere edificării de imobile din data de .....2006 reclamanta ASA împreună cu asociația PP (sora sa), BP și MB au hotărât să se asocieze în vedere edificării unui complex de imobile –blocuri de apartamente, compus din 8 blocuri complex care se va edifica treptat, câte două imobile –blocuri. Reclamanta ASA împreună cu PP urmău să contribuie cu terenul în suprafață de 5.448 mp deținut în cote egale de  $\frac{1}{2}$  fiecare, iar BP și MB urmău să contribuie cu materiale de construcție și suportarea cheltuielilor pentru construirea imobilelor cu destinația de apartamente în cote egale de  $\frac{1}{2}$  parte fiecare. Cheltuielile pentru obținerea avizelor și a tuturor documentațiilor administrative necesare revineau lui Vintilă Răzvan Ion și Stelea Marius. *Ordinea de recuperarea a investițiilor se*



*făcea la edificarea și vânzarea fiecărui ansamblu de 2 imobile cu suprafața de teren aferentă din totalul de 5.448 mp, fiecare încasare (avans sau rată achitată de potențiali cumpărători ai apartamentelor ce urmau să fie edificate) se va defalca în 40% pentru recuperarea valorii terenului și 60% pentru cheltuieli efectuate de către BP și MB pentru edificarea construcției, după recuperarea cheltuielilor se vor împărți beneficiile. După recuperarea investițiilor se va încheia un proces verbal unde se va menționa că s-a finalizat recuperarea investițiilor – la fiecare etapă de căte 2 blocuri imobile de apartamente, urmând ca după acea dată să se procedeze la împărțirea beneficiilor, adică a profitului rezultat, care se face proporțional cu cota de participare a fiecărui asociat respectiv: PP și ASA -16,67% fiecare, Stelea Marius - 33% și Vintilă Răzvan Ion -33%. Valoarea terenului de 5448 mp a fost apreciată de părți la 100 euro/mp valoare ce urmează să fie recuperată de PP și ASA potrivit prezentului contract. Părțile au prevăzut ca următoarele obligații să fie comune: proiectarea, obținerea avizelor și a tuturor documentațiilor administrative necesare, îndeplinirea tuturor formalităților și demersurilor cerute de legile în vigoare pentru înscrierea în cartea funciară a imobilului și a apartamentelor pe care le conține, vânzarea către persoane fizice/juridice a apartamentelor din imobilele blocuri ce urmează să fie construite; deciziile urmând să fie luate de comun acord de către cele patru părți asociate.*

În cadrul acordului de asociere, părțile nu au desemnat un asociat administrator.

În urma asocierii, reclamanta ASA a construit împreună cu asociații PP, BP și MB, în județul ..., localitatea ...., strada ...., un complex de imobile compus din 8 blocuri. Terenul în suprafață de ... mp pe care s-a edificat construcția a fost în proprietatea reclamantei ASA și a surorii sale, PP, acesta fiind dobândit prin succesiune în cote de ½ pentru fiecare din cele două surori. Autorizațiile de construire au fost emise pentru deținătorii dreptului de proprietate asupra terenului, respectiv pentru reclamanta ASA și PP.

Pentru edificarea complexului de imobile au fost achiziționate bunuri și servicii: existând facturi fiscale emise pe asociații BP, MB și PP; reclamanta ASA a prezentat facturi, pentru servicii de energie electrică, emise pe ea; bunuri fiscale pe care reclamanta le-a indicat ca fiind achitate de către BP; bunuri fiscale emise pentru servicii de publicitate contractate și achitate de SC EA SRL; facturi și chitanțe emise pe BM (fost angajat al unei societăți deținute de familia M). Parte însemnată din materialele de construcție au fost achiziționate de la SC DI SRL, societate care are ca asociat și administrator pe MAL (soția lui MB).

În cauză a fost realizat un raport de expertiză în construcții de către expert inginer FME în care s-a procedat la estimarea generică a costurilor necesare edificării imobilelor (fără documente justificative) și s-a acordat eficiență impozitului plătit de reclamantă pe transferul proprietății bunurilor imobile.

În cadrul celor 8 imobile s-au realizat 56 de apartamente care au fost întabulate pe reclamanta ASA și PP, iar *în perioada 13.05.2008-28.11.2008 au fost vândute un număr de 53 apartamente după cum urmează*: 13 apartamente de reclamanta ASA în nume propriu în cotă de 100%, 14 apartamente de PP în nume propriu în cotă de 100%, 26 de apartamente de reclamanta ASA și PP în cotă de ½ fiecare.

Acste operațiuni juridice au fost încheiate de reclamantă fără a fi înregistrată în scopuri de TVA.

Potrivit contractelor de vânzare cumpărare, autentificate la notar public, proprietarii imobilelor, care au calitatea de vânzători, sunt reclamanta ASA și PP, iar în cuprinsul acestora nu se face vreo mențiune cu privire la asociații BP și MB, or cu privire la contractul de asociere din data de .....

Totodată, potrivit contractelor de vânzare-cumpărare, imobilele au fost vândute *fără a se face în conținutul lor vreo mențiune referitoare la TVA, însă se specifică de către părțile contractante faptul că*: prețul de vânzare declarat este cel real, a fost stabilit de comun acord de părțile contractante și a fost în întregime primit de vânzători anterior semnării contractului (excepție făcând unele contracte pentru care o diferență de preț urma să se achite vânzătorilor ulterior încheierii contractelor de vânzare cumpărare), nu există un alt act ascuns, încheiat, iar prețul declarat este în concordanță cu valoarea de circulație a imobilului, asumându-și consecințele legale ale acestei declarații.

În cadrul vânzărilor, *trei dintre acestea au fost încheiate și cu BP și MB*, contractul autentificat sub nr. ..../...2008 s-a încheiat de ASA și PP în calitate de vânzătoare cu BP căsătorit cu BCM și MB căsătorit MAL în calitate de cumpărători ai cotei de ½ parte fiecare; contractul autentificat sub nr. ..../...2008 s-a încheiat de ASA și PP în calitate de vânzătoare cu BP căsătorit cu BCM în calitate de cumpărător și contractul autentificat sub nr. ..../....2008 s-a încheiat de ASA și PP în calitate de vânzătoare cu MB căsătorit MAL în calitate de cumpărător.

În cauză, prealabil vânzării apartamentelor, au fost închise uneori și antecontracte de vânzare-cumpărare, constatație prin înscrisuri sub semnătură privată în cadrul cărora apare asociatul MB, în nume propriu și în calitate de mandatar al reclamantei ASA și al surorii acesteia, PP, având calitatea de prestator vânzător. Atât MB cât și BP au beneficiat de un mandat din partea reclamantei ASA și al surorii acesteia, PP, pentru ca în numele lor și pentru ele să vândă cui vor crede de cuviință, la prețul stabilit de comun acord cu cumpărătorul, dreptul de proprietate pe care ASA și PP îl au asupra tuturor apartamentelor care urmează a se construi.

În privința surorii reclamantei, PP, s-a emis decizia de impunere nr. ..../...2011 și raportul de inspecție fiscală din ....2011 cu același număr întocmit de DGFP Cluj, stabilindu-se în sarcina acesteia o obligație fiscală suplimentară în quantum total de 1.095.534 lei pentru partea sa de imobile vândute, contestația administrativă formulată a fost respinsă prin decizia nr. ..../.... 2012 de către DGFP Cluj - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, iar în prezent împotriva deciziilor menționate se află pe rolul Curții de Apel ...., în rejudicare, dosarul nr. ....\*\* în cadrul căruia s-a pus problema exercitării dreptului de deducere.

## II. Întrebările preliminare adresate CJUE

În prezent, Curtea de Apel Cluj urmează să soluționeze cauza în cadrul unui al treilea ciclu procesual, astfel că *în această fază procesuală, Curtea de Apel ..., având în vedere argumentele expuse de reclamantă sintetizate la secțiunea I.2 Poziția părților, I.2.1 Aspecte invocate de reclamantă în cadrul litigiului punctele B.b, C.b și C.c.; argumentele expuse de chemații în garanție BP și MB la secțiunea I.2.3. Aspecte invocate de chemații în garanție BP și MB în cadrul litigiului punctele b, c și d; deciziile de casare pronunțate de Înalta Curte de Casătie și Justiție în cauză în ciclurile procesuale anterioare* (expuse la pct. I.3 secțiunea A.a.2 și B.b.2), apreciază din oficiu că se se impune formularea unei cereri de hotărâre preliminară prin care să se se lămurească dacă:

1. Directiva TVA 2006/12 în general, dar și art. 9, art. 12, art. 14, art. 62, art. 63, art. 65, art. 73, art. 78, în special, pot fi interpretate, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în sensul:

- din perspectiva intervenției faptului generator în cazul operațiunilor taxabile de livrare de bunuri imobile și a modalității de formare a bazei de impunere aferentă, *calitatea de persoană impozabilă o au și persoanele fizice membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității dar care a fost prezentat acestora anterior emiterii actelor administrative fiscale?*

2. Directiva TVA 2006/112 în general, dar și art. 167, art. 168 lit. a, art. 178 lit. a, art. 179 în special, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității pot fi interpretate, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în sensul:

a) recunoașterii posibilității acordării dreptului de deducere unei persoane impozabile, în condițiile în care aceasta nu a datorat sau achitat *personal TVA în amonte* pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxabile, TVA fiind datorat/achitat în amonte de persoane fizice *ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile* însă sunt membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapa, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității,



**b)** recunoașterii posibilității acordării dreptului de deducere unei persoane impozabile, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în condițiile în care aceasta nu a datorat sau achitat *personal TVA* în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxabile, TVA fiind datorat/achitat în amonte de o persoană fizică ce are stabilită calitatea de persoană impozabilă, care este membră a unui contract de asociere fără personalitate juridică și care alături de persoana impozabilă urmărește deopotrivă să exercite sau putea să își exercite dreptul de deducere, acestea fiind ținute să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității,

3. În cazul unui răspuns negativ și/sau în raport și de principiul securității juridice:

este admisibilă o solicitare a persoanei impozabile în sarcina căreia s-a stabilit obligația de plată a TVA și accesoriilor aferente de a se regresa împotriva persoanelor fizice ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile și care sunt membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității, *pentru cota prevăzută pentru împărțirea beneficiilor ce revine acestora potrivit contractului de asociere în raport de obligațiile de plată a TVA și accesoriilor aferente stabilite în sarcina persoanei impozabile?*

Ulterior punerii în discuția părților a cererii de sesizare a CJUE cu întrebările preliminare, reclamanta ASA a considerat că se impune sesizarea CJUE și cu următoarele întrebări:

1. Se poate considera că o persoană fizică are calitatea de persoană impozabilă în sensul art. 9 pgf. 1 din Directiva 2006/112/CE în condițiile în care a) persoana fizică în cauză era proprietara unui teren dobândit prin succesiune, pe care l-a pus la dispoziția unui dezvoltator imobiliar, în scopul edificării și vânzării unor construcții, b) activitatea de construire și vânzare a construcțiilor a fost efectuată în totalitate de către respectivul dezvoltator imobiliar, care s-a prezentat drept mandatar al persoanei fizice proprietare a terenului, a solicitat în numele persoanei fizice autorizația de construire, a încasat și a păstrat prețul stabilit prin antecontracți și contractele de vânzare a construcțiilor, a construit efectiv bunurile imobile și a făcut publicitatea proiectului imobiliar, c) datorită specificului legislației naționale, persoana fizică proprietară a terenului pe care au fost edificate construcțiile apare drept titulară a autorizației de construire și respectiv titulară a dreptului de proprietate asupra construcțiilor în cauză; d) în schimbul dreptului de proprietate asupra terenului, persoana fizică păstrează dreptul de proprietate asupra unuia sau mai multor apartamente;

2. În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, calitatea de persoană impozabilă o are dezvoltatorul imobiliar care a efectuat activitățile de construire și vânzare a construcțiilor noi edificate pe terenul altuia?;

3. În condițiile descrise anterior și în funcție de răspunsul la întrebarea nr. 1, cine este titularul dreptului de deducere al TVA-ului pentru achizițiile efectuate în cursul activității de construire și vânzare a bunurilor imobile?

4. În interpretarea directivei TVA un contract care are ca obiect transferul dreptului de proprietate asupra unui teren în schimbul dreptului de proprietate al unor alte bunuri reprezintă un contract de asociere în participație sau un contract de schimb?

5. Este conformă cu dreptul la bună administrare, cu principiul securității juridice și principiul dreptului la apărare practica organelor fiscale de a ignora documentele depuse de către contribuabil și de a nu stabili în mod corect și complet starea de fapt fiscală, ignorând existența unui contract de asociere în participație și tratând o singură parte a acestuia ca persoană impozabilă, respectiv partea care figurează formal în contractele de vânzare-cumpărare?

Chemeții în garanție BP și MB au solicitat reformularea întrebării nr. 3 propusă de către instanță în sensul: 1. în cazul unui răspuns negativ și/sau în raport și de principiul securității juridice, în condițiile în care contractul prevede că beneficiile membrilor asocierii constau în cote-părți din sumele de bani rămase după scăderea din prețul de vânzare a



cheltuielilor și încasarea de către persoana impozabilă a valorii terenului pe care s-a construit, este admisibilă o solicitare a persoanei impozabile în sarcina căreia s-a stabilit obligația de plată a TVA și accesoriilor aferente *de a se regresa împotriva persoanelor fizice ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile* și care sunt membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității, *pentru cota prevăzută pentru împărțirea beneficiilor ce revine acestora potrivit contractului de asociere*, aplicată asupra obligațiilor de plată a TVA stabilite în sarcina persoanei impozabile; 2. în cazul unui răspuns negativ și/sau în raport și de principiul securității juridice, în condițiile în care decizia de impunere nu a fost comunicată persoanelor fizice ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile, este admisibilă o solicitare a persoanei impozabile în sarcina căreia s-a stabilit obligația de plată a TVA și accesoriilor aferente *de a se regresa împotriva persoanelor fizice ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile* și care sunt membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității, *pentru cota prevăzută pentru împărțirea beneficiilor ce revine acestora potrivit contractului de asociere*, aplicată asupra accesoriilor aferente obligațiilor de plată a TVA stabilite în sarcina persoanei impozabile.

Deliberând și asupra acestor solicitări ale reclamantei și chemeților în garanție, Curtea a ajuns la concluzia că pentru justă soluționare a cauzei este necesar să sesizeze Curtea de Justiție a Uniunii Europene și cu privire la chestiunile de principiu conținute în cadrul întrebării nr. 2 și 5 formulate de reclamantă, procedând însă la reformularea lor, de o manieră care să țină cont de specificul cauzei și să ofere posibilitatea unor dezlegări pertinente și utile în cauză, aspect redat în cadrul întrebării nr. 1 formulate de Curtea de Apel .....

În privința aspectelor care nu au fost cuprinse în întrebările adresate de Curte, instanța consideră că este în măsură să răspundă prin prisma unor principii generale de drept incidente, a jurisprudenței CJUE din cauza C-183/14 Salomie și Oltean, C-249/12, 250/12 Tulică și Plavoșin, C-331/14 Trgovia Prizma și a deciziilor de casare pronunțate de Înalta Curtea de Casație și Justiție în ciclurile procesuale anterioare.

### **III. Dispozițiile legale și jurisprudența relevantă**

#### *A. Dispoziții interne*

**1. Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință - Codul fiscal.

**ART. 86-** Reguli privind asocierile fără personalitate juridică

(2) În cadrul fiecărei asocieri fără personalitate juridică, constituită potrivit legii, asociații au obligația să încheie contracte de asociere în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:

- a) părțile contractante;
- b) obiectul de activitate și sediul asociației;
- c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;
- d) cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocietății corespunzătoare contribuției fiecărui;
- e) desemnarea asociațului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;
- f) condițiile de încetare a asocietății. Contribuțiiile asociaților conform contractului de asociere nu sunt considerate venituri pentru asociație. Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Organul fiscal



are dreptul să refuze înregistrarea contractelor, în cazul în care acestea nu cuprind datele solicitate conform prezentului alineat.

(3) În cazul în care între membrii asociați există legături de rudenie până la gradul al patrulea inclusiv, părțile sunt obligate să facă dovada că participă la realizarea venitului cu bunuri sau drepturi asupra cărora au drept de proprietate. Pot fi membri asociați și persoane fizice care au dobândit capacitate de exercițiu restrânsă.

(4) Asocierile au obligația să depună la organul fiscal competent, până la data de 15 martie a anului următor, declarații anuale de venit, conform modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, care vor cuprinde și distribuția venitului net/pierderii pe asociați.

(5) Venitul/pierderea anual/anuală, realizate în cadrul asocierii, se distribuie asociaților, proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere.

(6) Tratamentul fiscal al venitului realizat din asociere, în alte cazuri decât asocierea cu o persoană juridică, va fi stabilit în aceeași manieră ca și pentru categoria de venituri în care este încadrat.

(7) Profitul/venitul cuvenit unei persoane fizice, dintr-o asociere cu o persoană juridică română, microîntreprindere care nu generează o persoană juridică, determinat cu respectarea regulilor stabilite în titlul IV, este asimilat, în vederea impunerii la nivelul persoanei fizice, venitului din activități independente, din care se deduc contribuțiiile obligatorii în vederea obținerii venitului net.

## **Titlul VI -Taxa pe valoarea adăugată**

### **Articolul 125**

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu.

#### **Articolul 125<sup>1</sup>**

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. achiziție reprezentă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;

4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;

5. baza de impozitare reprezentă contravaloarea unei livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, a unui import impozabil sau a unei achiziții intracomunitare impozabile, stabilită conform cap. VII;

6. bunuri reprezentă bunuri corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de această natură se consideră bunuri corporale mobile;

8. codul de înregistrare în scopuri de TVA reprezintă codul prevăzut la art. 154 alin. (1), atribuit de către autoritățile competente din România persoanelor care au obligația să se înregistreze conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, sau un cod de înregistrare similar, atribuit de autoritățile competente dintr-un alt stat membru;

10. decont de taxă reprezintă decontul care se întocmește și se depune conform art. 156<sup>2</sup>;

12. factura reprezintă documentul prevăzut la art. 155;

14. întreprindere mică reprezintă o persoană impozabilă care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152 sau, după caz, un regim de scutire echivalent, în conformitate cu prevederile legale ale statului membru în care persoana este stabilită, conform art. 24 și 24 (a) ale Directivei a 6-a;

15. livrare intracomunitară are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (9);

16. livrare către sine are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (4);



17. perioada fiscală este perioada prevăzută la art. 156<sup>1</sup>;
18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;
19. persoană juridică neimpozabilă reprezintă persoana, alta decât persoana fizică, care nu este persoană impozabilă, în sensul art. 127 alin. (1);
20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;
21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;
22. plafon pentru achiziții intracomunitare reprezintă plafonul stabilit conform art. 126 alin. (4) lit. b);
27. taxă înseamnă taxa pe valoarea adăugată, aplicabilă conform prezentului titlu;
28. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 150-151<sup>1</sup>;
29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitare de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;
30. taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art. 145 alin. (2)-(4);
31. taxă dedusă reprezintă taxa deductibilă, care a fost efectiv dedusă;

#### **Articolul 126- - Operațiuni impozabile**

- (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:
- a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt assimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
  - b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
  - c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
  - d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

#### **Articolul 127- Persoane impozabile și activitatea economică**

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau assimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

(8) În condițiile și în limitele prevăzute în norme, este considerat ca persoană impozabilă unică un grup de persoane impozabile stabilite în România, care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic.

(9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.



(10) Asocierile în participație nu dă naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participație.

#### **Articolul 128- Livrarea de bunuri**

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altor persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.

#### **Articolul 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

#### **Articolul 134^1 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.



#### **Articolul 134^2 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;  
b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

#### **Articolul 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;

b) cheltuielile accesoriei, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac

obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;

c) dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere;

d) valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare;

e) sumele achitate de furnizor sau prestator, în numele și în contul clientului, și care apoi se decontează acestuia, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane.

#### **Articolul 141** Operațiuni scutite de taxă, Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel Tânăr până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

#### **Articolul 145** Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;

(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 art. 153.

#### **Articolul 146** Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g);

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1); și



2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;

#### **Articolul 147<sup>^1</sup>** Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2).

#### **Articolul 152** Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesoriile activității principale, cu excepția următoarelor:

- a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125 alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;
- b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

(7) După atingerea sau depășirea plafonului de scutire sau după exercitarea opțiunii prevăzute la alin. (3), persoana impozabilă nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de scutire.

(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

- a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;
- b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document;

c) este obligată să menționeze pe orice factură o referire la prezentul articol, pe baza căreia se aplică scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă.

### **Articolul 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.

(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

### **Articolul 156 -Evidența operațiunilor**

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.

(5) În cazul asociațiilor în participație care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociațului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.

**2. HG nr. 44/2004**, pentru aprobată Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal/ publicată în Monitorul Oficial al României Partea I, nr.112 din 6 februarie 2004, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare în perioada de referință

Norme de aplicare emise pentru art. 86 alin. 2 cod fiscal

**Pct. 184.** Sunt supuse obligației de încheiere și înregistrare a unui contract de asociere atât asociațiile fără personalitate juridica, ale caror constituire și funcționare sunt reglementate prin acte normative speciale, respectiv asociații familiale, cabinețe medicale grupate, cabinețe



medicale asociate, societate civilă medicală, cabinețe asociate de avocați, societate civilă profesională de avocați, notari publici asociați, asociații în participație constituite potrivit legii, cat și orice asociere fără personalitate juridică constituită în baza Codului civil.

**Pct. 185.** Asociațul desemnat conform prevederilor art. 86 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare are și urmatoarele obligații:

- să asigure organizarea și conducerea evidențelor contabile;
- să determine venitul net/pierdere obținut/obtinuta în cadrul asociației, precum și distribuirea venitului net/pierderii pe asociați;
- să depună o declaratie privind veniturile și cheltuielile estimate, la termenele stabilite, la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală;
- să înregistreze contractul de asociere, precum și orice modificare a acestuia la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Prin sediul asociației se înțelege locul principal de desfășurare a activității asociației;
- să reprezinte asociația în verificările efectuate de organele fiscale, precum și în ceea ce privește depunerea de obiecțiuni, contestații, plangeri asupra actelor de control încheiate de organele fiscale;
- să răspundă la toate solicitările organelor fiscale, atât cele privind asociația, cat și cele privind asociații, legate de activitatea desfășurată de asociație;
- să completeze Registrul pentru evidența aportului și rezultatului distribuit;
- alte obligații ce decurg din aplicarea titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Pct. 186.** Asociația, prin asociațul desemnat, depune până la data de 15 martie a anului următor, la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală, o declaratie anuală care cuprinde venitul net/pierdere realizat/realizata pe asociație, precum și distribuția venitului net/pierderii pe fiecare asociat.

O copie de pe declaratie se transmite de către asociațul desemnat fiecarui asociat. Pe baza acestei copii asociații vor cuprinde în declaratia de venit venitul net/pierdere ce le revine din activitatea asociației.

**Pct. 187.** Venitul net se consideră distribuit și dacă acesta rămâne la asociație sau este pus la dispoziție asociaților.

**Pct. 188** În cazul modificării cotelor de participare în cursul anului, pentru distribuirea venitului net anual se va proceda astfel:

- a) se determină un venit net/o pierdere intermediar/ intermediara la sfârșitul lunii în care s-au modificat cotele pe baza venitului brut și a cheltuielilor, astfel cum acestea sunt înregistrate în evidențele contabile;
- b) venitul net/pierdere intermediar/intermediara se aloca fiecarui asociat, în funcție de cotele de participare, până la data modificării acestora;
- c) la sfârșitul anului, din venitul net/pierdere anual/ anuală se deduce venitul net/pierdere intermediar/ intermediara, iar diferența se aloca asociaților, în funcție de cotele de participare ulterioare modificării acestora;
- d) venitul net/pierdere anual/anuală distribuit/distribuita fiecarui asociat se determină prin insumarea veniturilor nete/pierderilor intermediare determinate potrivit lit. b) și c).

**Pct. 2** emis în aplicarea prev. art. 126 Cod fiscal

(1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.

(2) În sensul art. 126 alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implica existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținuta. O operațiune este impozabilă în condițiile în care aceasta operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținuta este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este indeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata, sau în absenta platii, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Aceasta condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost masurabile cu exactitate sau au facut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existentei unei legături între operațiune și contrapartida obținuta este indeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de pret, sau nu este plătit direct de beneficiar ci de un tert.

**Pct. 3** emis în aplicarea prev. art. 127 Cod fiscal

(1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectiva este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plata, iar persoana fizica nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.

(2) Nu sunt considerate activități economice:

a) acordarea de bunuri și/sau servicii în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial;

b) livrarea următoarelor obiecte de cult religios: vase liturgice, icoane metalice sau litografiate, crucile, crucificele, cruciulitele și medalioanele cu imagini religioase specifice cultului, obiectele de colportaj religios, calendarele religioase, produsele necesare exercitării activității de cult religios precum tamaia, lumanările, dar cu excepția celor decorative și a celor pentru nunti și hotezuri.

**Pet. 4.** (1) În sensul art. 127 alin. (8) din Codul fiscal, grupul de persoane impozabile stabilite în România, independente din punct de vedere juridic și aflate în strânsă legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric, poate opta să fie tratat ca o persoană impozabilă unică, numită grup fiscal, cu următoarele condiții:

- a) o persoană impozabilă nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal; și
- b) opțiunea trebuie să se refere la o perioadă de cel puțin 2 ani; și

c) toate persoanele impozabile din grup trebuie să aibă aceeași perioadă fiscală;

(2) Grupul fiscal se poate constitui din două până la cinci persoane impozabile.

(3) Până la data de 1 ianuarie 2009, grupul fiscal se poate constitui numai de către persoane impozabile care sunt considerate mari contribuabili.

(4) Se consideră, conform alin. (1), în strânsa legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric persoanele impozabile al căror capital este detinut direct sau indirect în proporție de mai mult de 50% de către aceeași acționari.

(5) În vederea implementării grupului fiscal se depune la organul fiscal competent o cerere semnată de către toți membrii grupului, care să cuprindă următoarele:

a) numele, adresa, obiectul de activitate și codul de înregistrare în scopuri de TVA al fiecarui membru;

b) elementele care să demonstreze că membrii sunt în strânsa legătură în sensul alin. (2);

c) numele membrului numit reprezentant.

(6) Organul fiscal competent va lua o decizie oficială prin care să aprobe sau să refuze implementarea grupului fiscal și va comunica acea decizie reprezentantului grupului, precum



și fiecarui organ fiscal în jurisdicția căruia se află membrii grupului fiscal, în termen de 60 de zile de la data primirii cererii menționate la alin. (5).

(7) Implementarea grupului fiscal va intra în vigoare în prima zi din cea de-a doua lună următoare datei deciziei menționate la alin. (6).

(8) Reprezentantul grupului va notifica organului fiscal competent oricare dintre următoarele evenimente:

a) încetarea opțiunii prevăzute la alin. (1) de a forma un grup fiscal unic, cu cel puțin 30 de zile înainte de producerea evenimentului;

b) neîndeplinirea condițiilor prevăzute la alin. (1)-(4), care conduc la anularea tratamentului persoanelor impozabile ca grup fiscal sau a unei persoane ca membru al grupului fiscal, în termen de 15 zile de la producerea evenimentului care a generat această situație;

c) numirea unui alt reprezentant al grupului fiscal cu cel puțin 30 de zile înainte de producerea evenimentului;

d) părăsirea grupului fiscal de către unul dintre membri, cu cel puțin 30 de zile înainte de producerea evenimentului;

e) intrarea unui nou membru în grupul fiscal, cu cel puțin 30 de zile înainte de producerea evenimentului;

(9) În situațiile prevăzute la alin. (8) lit. a) și b), organul fiscal competent va anula tratamentul persoanelor impozabile ca grup fiscal sau, după caz, al unei persoane ca membru al grupului fiscal, astfel:

a) în cazul prevăzut la alin. (8) lit. a), de la data de 1 a lunii următoare celei în care a încetat opțiunea;

b) în cazul prevăzut la alin. (8) lit. b), de la data de 1 a lunii următoare celei în care s-a produs evenimentul care a generat această situație.

(10) În situațiile prevăzute la alin. (8) lit. c) - e) organul fiscal competent va lua o decizie oficială în termen de 30 de zile de la data primirii notificării și va comunica aceasta decizie reprezentantului, precum și fiecarui organ competent responsabil pentru membrii grupului fiscal. Aceasta decizie va intra în vigoare din prima zi a lunii urmatoare celei în care a fost transmisă reprezentantului. Până la primirea deciziei, persoanele impozabile care au solicitat parăsirea sau intrarea în grup a unui membru, sunt tratate ca grup fiscal unic format din membri care au depus initial opțiunea de a fi tratați ca grup fiscal unic și au fost acceptați în acest sens de către organul fiscal competent. În situația în care se solicită numirea unui alt reprezentant al grupului, organul fiscal competent, anulează calitatea reprezentantului grupului fiscal și în aceeași notificare va numi un alt reprezentant propus de membrii grupului.

(11) Organul fiscal competent va putea în urma verificărilor efectuate:

a) sa anuleze tratamentul unei persoane ca membru al unui grup fiscal în cazul în care acea persoana nu mai intruneste criteriile de eligibilitate pentru a fi considerata un asemenea membru în termenii alin. (1). Aceasta anulare va intra în vigoare începând cu prima zi a lunii urmatoare celei în care situația a fost constatată de organele fiscale competente;

b) sa anuleze tratamentul persoanelor impozabile ca grup fiscal în cazul în care acele persoane impozabile nu mai intrunesc criteriile de eligibilitate pentru a fi considerate un asemenea grup. Aceasta anulare va intra în vigoare începând cu prima zi a lunii urmatoare celei în care situația a fost constatată de organele fiscale competente;

(12) De la data implementării grupului fiscal unic conform alin. (7):

a) fiecare membru al grupului fiscal, altul decat reprezentantul:

1. va raporta în decontul de taxa mentionat la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intra-comunitara de bunuri sau orice alta operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;

2. va trimite decontul sau de taxa reprezentantului, iar o copie a acestui document, organului fiscal de care aparține;

3. nu va plati nici o taxa datorată și nu va solicita nici o rambursare conform decontului sau de taxa.

b) reprezentantul:

1. va raporta în propriul decont de taxa, mentionat în art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achizitie intra-comunitara de bunuri sau orice alta operațiune realizata de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;

2. va raporta într-un decont consolidat rezultatele din toate deconturile de TVA primite de la alti membrii ai grupului fiscal precum și rezultatele din propriului decont de taxa pentru perioada fiscala respectiva;

3. va depune la organul fiscal de care aparține toate deconturile de taxa ale membrilor precum și formularul de decont dc taxa consolidat;

4. va plati sau, după caz, va cere rambursarea taxei care rezultă din decontul de taxa consolidat.

(13) Fiecare membru al grupului fiscal trebuie:

a) să depună declaratia recapitulativa pentru livrari și achizitii intracomunitare mentionata în art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, la organul fiscal de care aparține;

b) să se supuna controlului organului fiscal de care aparține;

c) sa răspundă separat și în solidar pentru orice taxa datorata de el sau de orice membru al grupului fiscal pentru perioada cat aparține respectivului grup fiscal.

(14) Livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de fiecare membru al grupului sunt supuse regimului normal de impozitare prevăzut de titlul VI din Codul fiscal, indiferent dacă sunt realizate către terzi sau către ceilalți membri ai grupului fiscal.

**Pet. 5.** Evidența operațiunilor derulate de asocierile prevăzute la art. 127 alin. (10) din Codul fiscal se realizează potrivit prevederilor pct. 79 alin. (4).

**Pet. 37.** emis în aplicarea art. 141 Cod fiscal

(1) În sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent unui bun imobil, urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile.

(2) Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții care nu a suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a acesteia. În cazul unei construcții realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia bunul este înregistrat în evidențele contabile drept activ corporal fix.

(3) Data primei utilizări a unei construcții se referă la construcții care au suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Prin data primei utilizări se înțelege data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia cu valoarea transformării respective este majorată valoarea activului corporal fix.

(4) O construcție care nu a fost ocupată în sensul prevăzut la alin. (2) va fi considerată o construcție nouă până la data primei ocupări, chiar dacă livrarea intervine înainte de această dată.

(5) Excepția prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se aplică numai în cazul persoanelor care devin impozabile în sensul art. 127 din Codul fiscal pentru livrarea de construcții noi, de părți ale acestora sau de terenuri construibile.

**Pet. 45.** emis în aplicarea art. 145 Cod fiscal

(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în



decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dău drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate;

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.

**Pct. 46.** emis în aplicarea art. 146 Cod fiscal

(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura initială.

**Pct. 48.** emis în aplicarea art. 147 indice 1 Cod fiscal

În aplicarea art. 147<sup>1</sup> alin. (3), din Codul fiscal, persoana impozabilă va solicita deducerea prin scrisoare recomandată, însăși de facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, în original, la organele fiscale competente, care vor răspunde la cerere în termen de treizeci de zile lucratoare de la data scrisorii recomandate. Persoana impozabilă își va exercita dreptul de deducere în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, aferent perioadei fiscale în care respectiva persoana a primit autorizarea de deducere a taxei de la autoritatea fiscală competență.



**Pct. 61.** emis în aplicarea art. 152 alin. 1-3 Cod fiscal:

(1) Cursul de schimb valutar prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării.

**Pct. 62.** emis în aplicarea art. 152 alin. 6 Cod fiscal:

(1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să tina evidența livrarilor de bunuri și a prestarilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă

între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

**Pct. 66.** emis în aplicarea art. 153 Cod fiscal

(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

d) prima zi a lunii următoare celei în care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de înregistrare, în cazul prevăzut la art. 153 alin. (7) din Codul fiscal.

(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.

**Pct. 79.** emis în aplicarea prev. art. 156 Cod fiscal

(1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

a) evidențe contabile ale activității sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor de la pct. 76;

c) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică;

d) documentele vamale și, după caz, cele privind accizele legate de importul, exportul, livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară de bunuri realizate de respectiva persoană;

e) facturile și alte documente emise sau primite de respectiva persoană pentru majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, achizițiilor intracomunitare sau importurilor;

f) un registru al nontransferurilor de bunuri transportate de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul acesteia în afara României dar în interiorul Comunității pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (12) lit. f)-h) din Codul fiscal, precum și pentru alte situații în care se aplică măsuri de simplificare aprobată prin ordin al ministrului economiei și finanțelor. Registrul nontransferurilor va cuprinde: denumirea și adresa primitorului, un număr de ordine, data transportului bunurilor, descrierea bunurilor transportate, cantitatea bunurilor transportate, valoarea bunurilor transportate, data transportului bunurilor care se întorc după prelucrare sau expertiză, descrierea bunurilor returnate, cantitatea bunurilor returnate, descrierea bunurilor care nu sunt returnate, cantitatea acestora și o mențiune referitoare la documentele emise în legătură cu aceste operațiuni, după caz, precum și data emiterii acestor documente.

Nu trebuie completat acest registru pentru următoarele bunuri:

1. mijloacele de transport înmatriculate în România;

2. paleți, containere și alte ambalaje care circulă fără facturare;

3. bunurile necesare desfășurării activității de presă, radiodifuziune și televiziune;

4. bunurile necesare exercitării unci profesiei sau meseriei dacă:- prețul sau valoarea normală pe fiecare bun în parte nu depășește nivelul de 1.250 de euro la cursul de schimb din data la care bunul este transportat sau expediat în alt stat membru și cu condiția ca bunul să nu fie utilizat mai mult de 7 zile în afara României; sau- prețul sau valoarea normală pe fiecare bun în parte nu depășește nivelul de 250 de euro la cursul de schimb din data la care bunul este transportat sau expediat în alt stat membru și cu condiția ca bunul să nu fie utilizat mai mult de 24 de luni în afara României;

5. computerele portabile și alt material profesional similar care este transportat în afara României în cadrul unei deplasări de afaceri de către personalul unei entități economice sau de către o persoană fizică autorizată;



g) un registru pentru bunurile mobile corporale primite care au fost transportate din alt stat membru al Comunității în România sau care au fost importate în România sau achiziționate din România de o persoană impozabilă nestabilită în România și care sunt date unei persoane impozabile în România în scopul expertizării sau pentru lucrări efectuate asupra acestor bunuri în România, cu excepția situațiilor în care prin ordin al ministrului economiei și finanțelor nu se impune o asemenea obligație. Registrul bunurilor primite nu trebuie ținut în cazul bunurilor care sunt plasate în regimul vamal de perfecționare activă.

Acest regisztr va cuprinde:

1. denumirea și adresa expeditorului;
2. un număr de ordine;
3. data primirii bunurilor;
4. descrierea bunurilor primite;
5. cantitatea bunurilor primite;
6. data transportului bunurilor transmise clientului după expertizare sau prelucrare;
7. cantitatea și descrierea bunurilor care sunt returnate clientului după expertizare sau prelucrare;
8. cantitatea și descrierea bunurilor care nu sunt returnate clientului;
9. o mențiune referitoare la documentele emise în legătură cu serviciile prestate, precum și data emiterii acestor documente.

(2) Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;
2. livrări/prestări scutite de taxă sau pentru care locul livrării/prestării este în afara României;
3. livrările de bunuri și/sau prestările de servicii taxabile și cărora li se aplică cote diferite de taxă;

b) valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

1. achiziții intracomunitare de bunuri;
2. achiziții de bunuri/servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g) din Codul fiscal;
3. achiziții de bunuri, inclusiv provenite din import, și de servicii, taxabile, cărora li se aplică cote diferite de taxă;

c) taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;

d) taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;

e) calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, a taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro-rata, evidențierind distinct:

1. taxa dedusă conform art. 147 alin. (3) din Codul fiscal;
2. taxa nededusă conform art. 147 alin. (4) din Codul fiscal;

3. taxa dedusă pe bază de pro-rata conform art. 147 alin. (5) din Codul fiscal.

(3) Documentele prevăzute la alin. (2) nu sunt formulare tipizate stabilite de Ministerul Economiei și Finanțelor. Fiecare persoană impozabilă poate să-și stabilească modelul documentelor pe baza cărora determină taxa colectată și taxa deductibilă conform specificului propriu de activitate, dar acestea trebuie să conțină informațiile minimale stabilite la alin. (2) și să asigure întocmirea decontului de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal.

(4) În cazul asocierilor în participație sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participație conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociațului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. Prin drepturi și obligații legale se înțelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei



pentru achiziții conform prevederilor art. 145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiar și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile. Aceste prevederi se aplică numai în situația în care asociatul care contabilizează veniturile și cheltuielile efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii obținute de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere. Dacă membrii asociații acționează în nume propriu față de terți și față de ceilalți membri asociații, fiecare persoană va fi tratată drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (9) din Codul fiscal și tranzacțiile respective se impozitează distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI al Codului fiscal.

**3. Codul de procedură fiscală, OG nr. 92/2003**, Publicat în Monitorul Oficial nr. 513 din 31 iulie 2007, forma în vigoare în perioada de referință

**Articolul 17 -Subiectele raportului juridic fiscal**

(1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administrației publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

**Articolul 20 -Obligațiile reprezentanților legali**

(1) Reprezentanții legali ai persoanelor fizice și juridice, precum și ai asocierilor fără personalitate juridică sunt obligați să îndeplinească obligațiile fiscale ale persoanelor reprezentate, în numele și din averea acestora.

(2) În cazul în care, din orice motiv, obligațiile fiscale ale asocierilor fără personalitate juridică nu sunt achitate potrivit alin. (1), asociații răspund solidar pentru îndeplinirea acestora.

**Articolul 22 -Obligațiile fiscale**

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesoria;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

**Articolul 23 -Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

**Articolul 91 -Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale**

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.



(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creația fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătoarească definitivă.

**4. Codul civil din 26.11.1864**, publicat în Monitorul Oficial nr. 271/04.12.1864, forma în vigoare în perioada de referință:

**Articolul 1171** Actul autentic este acela care s-a făcut cu solemnitățile cerute de lege, de un funcționar public, care are drept de a funcționa în locul unde actul s-a făcut.

**Articolul 1173 alin. 1**

Actul autentic are deplina credință în privirea oricărei persoane despre dispozițiile și convențiile ce constata.

**Articolul 1174**

Actul cel autentic sau cel sub semnătura privată are tot efectul între părți despre drepturile și obligațiile ce constata, precum și despre aceea ce este menționat în act, peste obiectul principal al convenției, când menționarea are un raport oarecare cu acest obiect.

Dar mențiunile care au de obiect un fapt cu totul străin de acela al convenției, nu pot servi decât numai la un început de dovada.

**Articolul 1175**

Actul secret, care modifica un act public, nu poate avea putere decât între părțile contractante și succesorii lor universal; un asemenea act nu poate avea nici un efect în contra altor persoane.

**Articolul 1294**

Vinderea este o convenție prin care două părți se obligă între sine, una a transmite celeilalte proprietatea unui lucru și aceasta a plăti celei dintâi prețul lui.

**Articolul 1532**

Mandatul este un contract în puterea căruia o persoană se obligă, fără plata, de a face ceva pe seama unei alte persoane de la care a primit însărcinarea.

**Articolul 1546**

Mandantul este îndatorat să îndeplinească obligațiile contractate de către mandatar în limitele puterilor date.

Nu este îndatorat pentru tot ceea ce mandatarul ar fi făcut afară din limitele puterilor sale, afară numai când a ratificat expres sau tacit.



**5. Codul de procedură civilă din 09.09.1865**, publicat în Monitorul Oficial nr.

45/24.02.1948:

**Articolul 60**

(1) Partea poate să chemă în garantie o altă persoană împotriva careia ar putea să se îndrepte, în cazul când ar cădea în pretensiuni cu o cerere în garantie sau în despăgubiri.

**Articolul 315**

(1) În caz de casare, hotărările instanței de recurs asupra problemelor de drept dezlegate, precum și asupra necesității administrării unor probe sunt obligatorii pentru judecătorii fondului.

(3) După casare, instanța de fond va judeca din nou, ținând seama de toate motivele invocate înaintea instanței a carei hotărâre a fost casată.

**6. OUG 74/2013**, publicată în Monitorul Oficial nr. 389 din 29 iunie 2013

Art. 10 alin. 4 Direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, înființate potrivit prevederilor alin. (3), preiau activitatea și competențele tuturor direcțiilor generale județene

ale finanțelor publice absorbite din aria de competență, precum și a tuturor structurilor teritoriale subordonate acestora.

#### *B. Dreptul Uniunii Europene*

1. Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al TVA, publicată în Jurnalul Oficial L 347 din 11 decembrie 2006

#### **Articolul 2**

1. Următoarele tranzacții sunt supuse TVA: (a) livrările de bunuri cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

#### **Articolul 9**

(1) „Persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată „activitate economică”. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

#### **Articolul 11**

După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare "comitetul TVA"), fiecare stat membru poate considera ca unică persoană impozabilă orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții.

#### **Articolul 12**

(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), „clădire” înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii de „teren pe care se află o clădire”. Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.

(3) În sensul alineatului (1) litera (b), „teren construibil” înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.”



#### **Articolul 14**

1. "Livrare de bunuri" înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale ca proprietar.

#### **Articolul 62**

În sensul prezentei directive:

(1) "fapt generator" înseamnă faptul prin care sunt îndeplinite condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă;

(2) TVA devine "exigibilă" atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa debitorului acesteia, deși termenul plății poate fi amânat.

### **Articolul 63**

Faptul generator are loc și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

### **Articolul 65**

În cazul în care livrarea bunurilor sau prestarea de servicii au loc înainte de plata avansurilor, TVA devine exigibilă la încasarea plății și în funcție de suma încasată.

### **Articolul 73**

Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contraprezentații obținute sau care urmează să fie obținute de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.

### **Articolul 78**

Baza de impozitare include următorii factori:

- (a) impozite, prelevări și taxe, cu excepția TVA;
- (b) cheltuieli ocasionale, precum costuri pentru comisioane, împachetare, transport și asigurare, impuse de furnizor clientului.

În sensul primului paragraf litera (b), statele membre pot considera drept cheltuieli accesoriei cheltuielile care fac obiectul unui acord separat.

### **Articolul 167**

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

### **Articolul 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 datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

### **Articolul 178**

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 articolele 220 - 236 și cu articolele 238, 239 și 240;

(b) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (b), în ceea ce privește operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, aceasta are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

### **Articolul 179**

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. Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocasionale definite la articolul 12 să-și exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.

### **Articolul 213**

(1) Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă. Statele membre permit și pot să solicite ca declarația să se facă prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.

(2) Fără a aduce atingere alineatului (1) primul paragraf, orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri ce nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) are obligația de a declara că efectuează aceste achiziții, în cazul în care condițiile pentru a nu le supune taxei, stabilite de dispoziția respectivă, nu mai sunt îndeplinite.”

#### C. Jurisprudența CJUE

1. Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-137/02 Faxworld
2. Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-368/09 Pannon Gep Centrum
3. Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-280/10 Polski Trawertyn
4. Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-85/11 Comisia împotriva Irlanda
5. Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-324/11 Toth
6. Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-271/12 Petroma Transport SA
7. Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-424/12 Fatorie
8. Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-183/14 Salomie și Oltean
9. Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-664/16 Vădan

#### D. Jurisprudență națională incidentă în cauză

1. Decizia nr. 2408/4 octombrie 2016 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal

### IV. Motivele care determină instanța de trimisere să formuleze întrebările preliminare:

*Dintru-nceput*, trebuie menționat că în raport de art. 315 alin. 1 din Vechiul Cod de procedură civilă, văzând deciziile de casare pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție în ciclurile procesuale anterioare, aspectele referitoare la faptul că reclamanta ASA a desfășurat activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și pe cale de consecință în categoria persoanelor impozabile potrivit art. 127 alin. 1 și 2 Cod fiscal, iar activitatea desfășurată de către reclamantă (singură și împreună cu asociata PP) reprezintă operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA potrivit art. 126 alin. 1 din Codul fiscal corroborat cu prevederile pct. 2 alin. 1 și 2 ale HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, îndreptățirea reclamantei la a-i se analiza fondul dreptului de deducere (întinderea acestuia), au dobândit autoritate de lucru judecat.

#### 1. Relativ la prima întrebare preliminară adresată CJUE

Curtea observă că organele fiscale s-au prevalat de contractul de asociere din data de 14.11.2006, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității, pentru a concluziona că reclamanta a desfășurat activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și pe cale de consecință în categoria persoanelor impozabile, iar cu ocazia stabilirii plafonului TVA organele fiscale au avut în vedere dispozițiile art. 125 ind. 1 alin. 1 pct. 18 din Codul fiscal apreciind că activitatea a fost realizată de o persoană impozabilă sub forma unei asocieri în scopuri comerciale, fără personalitate juridică, însă cu ocazia impunerii fiscale asociații BP și MB nu au fost avuți în vedere de organele fiscale, împotriva acestora nefiind emise decizii de impunere pentru sursa TVA în legătură cu livrarea bunurilor imobile, aceștia în aprecierea organelor fiscale neavând calitatea de subiecți ai raportului juridic fiscal (art. 17 alin. 1 și 2 Cod procedură fiscală).

➤ Prima ipoteză ce ar putea fi avută în vedere.

La o primă vedere s-ar putea argumenta că organele fiscale au stabilit obligația de plată a TVA în sarcina reclamantei în conformitate cu prevederile art. 134 indice 1 alin. 3 din Cod fiscal forma în în vigoare de la data încheierii contractelor de vânzare-cumpărare, care



precizează că pentru livrările de bunuri imobile faptul generator intervine la data de la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, cu mențiunea că, potrivit art. 128 alin. 1 din același act normativ, este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, neputând fi omis că potrivit art. 137 alin. 1 lit. a Cod fiscal, în forma în vigoare de la momentul încheierii contractelor de vânzare-cumpărare, baza de impozitare pentru livrările de bunuri efectuate în interiorul țării este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului; iar potrivit art. 1294 din Codul civil 1864 vânzarea-cumpărarea este un contract prin care una dintre părți, vânzătorul, *strămută proprietatea unui bun al său* asupra celeilalte părți, cumpărătorul, care se obligă în schimb a plăti vânzătorului prețul bunului vândut.

Aceste aspecte sunt în concordanță cu art. 2 alin. 1 din Directiva TVA livrările de bunuri și prestările de servicii sunt supuse TVA-ului în cazul în care sunt efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare, art. 63 din Directiva TVA care prevede că faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile, art. 73 din Directiva TVA care prevede că baza de impozitare este considerată a fi contrapartida percepută efectiv, art. 14 din Directiva TVA care prevede că „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

Prin urmare, văzând mențiunile din contractele de vânzare cumpărare autentificate la notar, *prețul* (care reprezintă baza de impunere) a intrat în patrimoniul reclamantei ASA, care împreună cu sora sa PP, au avut calitatea de proprietari ai bunurilor imobile vândute, iar în cuprinsul contractelor de vânzare cumpărare nu se face vreo mențiune cu privire la asociații Stelea Marius și Vintilă Răzvan, or cu privire la contractul de asociere din data de 14.11.2006. Contractele de vânzare-cumpărare încheiate în formă autentică (contracte publice) se bucură de opozabilitate *erga omnes* a celor constatare prin înscrisul autentic.

Astfel nu prezintă relevanță faptul că potrivit contractului de asociere *BP și MB* urmău să contribuie cu materiale de construcție și suportarea cheltuielilor pentru construirea imobilelor cu destinația de apartamente, fiind de asemenea irelevant că părțile au prevăzut în contractul de asociere ca următoarele obligații să fie comune: proiectarea, obținerea avizelor și a tuturor documentațiilor administrative necesare, îndeplinirea tuturor formalităților și demersurilor cerute de legile în vigoare pentru înscrierea în cartea funciară a imobilului și a apartamentelor pe care le conține, vânzarea către persoane fizice/juridice a apartamentelor din imobilele blocuri ce urmează a fi construite; deciziile urmând a fi luate de comun acord de către cele patru părți asociate.

Totodată nici mandatul dat de reclamantă celor doi asociați *BP și MB* cu privire la vânzarea apartamentelor ce se vor construi nu prezintă relevanță deoarece potrivit art. 1.532, art. 1.546 din Codul civil în cazul contractului de mandat, ca urmare a actelor încheiate de mandatarul reprezentant, între mandant și terț se creează raporturi juridice directe; în fapt, terțul tratează cu mandatarul, în drept, contractează cu mandantul. Astfel, toate efectele legale active sau pasive ale actului încheiat de mandatar cu terțul se răsfrâng asupra mandantului (în cauză reclamanta) care devine personal creditorul, respectiv debitorul terțului, patrimoniul acesteia fiind cel în care se produc modificări rezultând din vânzarea dreptului de proprietate în favoarea terțului-cumpărătorul. Faptul că în anumite antecontracte de vânzare cumpărare constatare prin înscrisuri sub semnatură privată apare asociatul MB în nume propriu și în calitate de mandatar al reclamantei și surorii acesteia, având calitatea de prestator-vânzător, nu poate duce la concluzia că acesta a livrat bunurile imobile menționate în antecontracte, deoarece acestea nu sunt translative de proprietate, transferul proprietății realizându-se în baza contractului de vânzare-cumpărare. Că este așa o demonstrează inclusiv faptul că printre cumpărători s-au aflat și asociații *BP și MB*.

Prin urmare s-ar putea aprecia că din perspectiva intervenției faptului generator în cazul operațiunii taxabile de livrare de bunuri imobile și a modalității de formare a bazei de impunere aferente, sarcina impunerii trebuie suportată doar de reclamanta ASA și pp, iar *calitate de persoană impozabilă* în sensul art. 9 din Directiva TVA nu o au și persoanele

fizice membre ale contractului de asociere care nu au calitatea de proprietari vânzători ai apartamentelor, respectiv Vintilă Răzvan Ion și Stelea Marius.

➤ A doua ipoteză ce ar putea fi avută în vedere.

Curtea pornind de la dispozițiile art. 11 din Directiva TVA, art. 86 alin. 2 Cod fiscal, art. 20 Cod procedură fiscală, consideră însă că se poate reține și faptul că odată ce organele fiscale au luat în considerare contractul de asociere pentru a-și justifica impunerea operată în sarcina reclamantei, acestea nu puteau ignora apoi dispozițiile respectivului contract pentru motivul că acesta nu ar fi fost înregistrat fiscal înainte de începerea activității, deoarece, în mod evident, fără aportul celorlalți asociați *BP și MB* nu am fi putut discuta despre vreun complex de imobile, participarea asociațiilor *BP și MB* fiind esențială în realizarea celor 8 blocuri.

Într-adevăr contractul de asociere nu respectă în integralitate dispozițiile art. 86 alin. 2 Cod fiscal nefiind prevăzut sediul asociației, nu este desemnat asociațul care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice, contractul de asociere nu este înregistrat la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia.

Însă se poate observa că aceste curențe par a ține de condiții de formă și nu de fond ale asocierii.

Văzând jurisprudența CJUE din Cauza C-85/11 Comisia vs Irlanda, Curtea reține că termenii cu care operează art. 11 din Directiva TVA „ca persoană impozabilă unică” urmărește doar să permită ca mai multe persoane, nu în mod obligatoriu toate impozabile în accepțunea art. 9 alin. 1 din Directiva TVA, să fie tratate ca o entitate unică, iar acești termeni nu se raportează la o condiție de aplicare a articolului respectiv, ci la rezultatul său, care constă în a considera mai multe persoane ca persoană impozabilă unică, conexitatea fiind dată doar de existența unor strâns legături între ele, legături financiare, economice și organizaționale. Ori astfel cum am arătat și în precedent, între asociații *BP și MB* pe de o parte și asociații ASA și pp pe de altă parte, există o legătură indisolubilă în atingerea scopului prefigurat în contractul de asociere.

Din modul de redactare al art. 11, art. 9 alin. 2, art. 12 și art. 13 din Directiva TVA, din economia Titlului III al Directivei TVA nu pare a rezulta că persoane neimpozabile nu ar putea fi incluse într-un grup TVA, respectiv nu pare că o persoană care nu corespunde definiției generale menționate în art. 9 alin. 1 din Directiva TVA este exclusă în mod necesar dintre persoanele vizate de art. 11 din Directiva TVA. Astfel s-ar putea aprecia că persoanele vizate de art. 11 din Directiva TVA nu trebuie să corespundă în mod individual definiției generale a persoanei impozabile regăsită în art. 9 alin. 1 din directivă, corelarea celor două dispoziții pare a permite ca persoane private împreună, strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, să corespundă în mod cumulativ acestei definiții.

Prin urmare, în raport de atribuțiile asociațiilor *BP și MB* în cadrul contractului de asociere, a faptului că potrivit facturilor aferente cumpărării de materiale și servicii necesare edificării complexului de imobile majoritatea acestora au fost achiziționate de aceștia, s-ar putea consideră că și cei doi asociați ar fi trebuit să facă obiectul impunerii fiscale, deoarece un particular care dobândește bunuri în vederea desfășurării unei activități economice, în sensul acestei dispoziții, dobândește bunurile respective în calitate de persoană impozabilă, noțiunea de activitate economică constând în mai multe acte consecutive interdependente în cadrul cărora se află și activități pregătitoare de achiziționare a diverselor materiale de construcții necesare edificării complexului de imobile, angajarea unor cheltuieli cu serviciile necesare realizării proiectului imobiliar, cheltuieli de investiții ce au fost efectuate cu intenția confirmată de elemente obiective (a se vedea atribuțiile din contractul de asociere) de a desfășura o activitate economică, neputându-se aprecia că în raport de starea de fapt expusă, intervenția faptului generator în cazul operațiunii taxabile de livrare de bunuri imobile și modalitatea de formare a bazei de impozitare aferentă ar ține doar de persoanele ce au calitatea de proprietari ai bunurilor imobile vândute și în patrimoniul cărora se regăsește prețul vânzării.

Faptul că potrivit art. 11 alin. 2 din Directiva TVA un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru



prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispozitii, apreciem că nu poate fi considerat un just motiv pentru a refuza recunoasterea în plan fiscal al contractului de asociere în lumina jurisprudenței CJUE din Cauza C-183/14 Salomie și Oltean paragrafele 60-62, din Cauza C-324/11 Toth paragrafele 29-34 și apreciem că impunerea fiscală doar a reclamantei ASA și a associatei PP în privința cărora organele fiscale cu ocazia stabilirii plafonului TVA au apreciat că activitatea acestora a fost realizată de o persoană impozabilă sub forma unei asocieri în scopuri comerciale, fără personalitate juridică, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale întrucât poate determina chiar pierderea TVA-ului perceput în cazul insolabilității vreunei din persoanele pentru care s-a optat să se facă impunerea, organele fiscale putând uza de dispozițiile art. 20 alin. 2 din Codul de procedură fiscală.

Curtea apreciază deopotrivă că ignorarea contractului de asociere poate conduce chiar la stabilirea unei situații fiscale nereale.

În raport de art. 86 alin. 5 Cod fiscal tranzacțiile în cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile se atribuie fiecărui asociat, corespondator cotei de participare în asociere, însă efectul pe care organele fiscale îl-au acordat înregistrării asocierii la autoritatea fiscală poate fi apreciat ca fiind chiar neconform scopului urmărit de legislația internă.

Înregistrarea asocierii la autoritatea fiscală competență urmărește strict ținerea unei evidențe la nivelul organului fiscal în legătură cu persoanele care urmează să plătească impozitul pe venit sau pe profit.

Pornind de la jurisprudența CJUE din Cauza C-368/09 Pannon Gep Centrum paragraful 43, C-271/12 Petrom SA paragraful 34, Curtea apreciază că autoritatea fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere contractul de asociere prezentat de reclamantă la debutul inspecției fiscale, deci anterior emiterii deciziilor de impunere, pentru justă stabilire a situației fiscale.

Neînregistrarea asociației, nu poate conduce însă la ignorarea existenței acesteia, în condițiile în care există un contract de asociere, iar acel contract a fost prezentat organelor fiscale la momentul începerii inspecției, aşadar anterior emiterii actelor administrative fiscale, contract a cărei existență nu a fost contestată de către organele fiscale, chiar mai mult, astfel cum s-a arătat, acest contract a fost avut în vedere de organele fiscale pentru a se concluziona că reclamanta a desfășurat activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și pe cale de consecință intră în categoria persoanelor impozabile.

Neluarea în considerare a acestui contract de asociere are drept efect impositarea selectivă doar a unora din membrii asociației.

Astfel, dacă *calitatea de persoană impozabilă o au și persoanele fizice membre ale contractului de asociere care nu au calitatea de proprietari vânzători ai apartamentelor, respectiv BP și MB*, în raport de cele anterior expuse, văzând cotele de participare stabilite în contractul de asociere, în privința reclamantei discuția cu privire la o eventuală activitate economică, dar și la aceea privind calitatea de persoană impozabilă se poate aprecia că se poartă doar pentru cota de 16,67% din totalul tranzacțiilor încheiate în legătură cu apartamentele edificate, respectiv înstrăinate.



## 2. Relativ la a doua întrebare preliminară adresată CJUE

➤ Prima ipoteză ce ar putea fi avută în vedere.

În ceea ce privește chestiunea întinderii dreptului de deducere, de care beneficiază reclamanta ASA, pe care Curtea trebuie să o tranșeze, problema pe care o întâmpină instanța de trimis este dată de faptul că organele fiscale ignorând prevederile contractului de asociere și realizând impunerea fiscală doar a reclamantei ASA și a associatei PP, cum în privința asociaților BP și MB organele de inspecție fiscală au apreciat că aceștia nu au calitatea de subiecți ai raportului juridic fiscal, revăzând și modalitatea în care s-au efectuat/suportat cheltuielile expusă în starea de fapt, s-ar putea aprecia că în raport de principiul neutralității TVA-ului *nu ar trebui să fie refuzat de planu dreptul de deducere* al reclamantei ASA (persoană căreia i se percep TVA-ul în cadrul activității economice desfășurată) în privința

costului TVA-ului legat de operațiunile de investiții efectuate în scopul activității asocierii (în vederea edificării complexului de imoblie), *inclusiv pentru TVA-ul rezultat din facturi fiscale emise pe asociații BP, i MB, PP*, pentru simplul motiv că reclamanta ASA nu a datorat sau achitat personal TVA în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxabile.

Dacă această teză poate fi avută în vedere, în raport de circumstanțele cauzei, se naște și problema proporționalității dreptului de deducere al TVA-ului, mai exact, cum va opera degrevarea persoanei impozabile de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul activității economice realizate de „asociere” în contextul în care în dosarul nr. 1192/33/2012\*\* aflat în rejudicare pe rolul Curții de Apel Cluj, parte este sora reclamantei, asociata PP, care la rândul ei a fost impusă pentru partea sa de imobile vândute, dosar în cadrul căruia s-a pus și problema exercitării dreptului de deducere de către aceasta.

Această problemă rezidă din faptul că în cauză, Curtea apreciază că în raport de jurisprudență CJUE din Cauza C-137/02 Faxworld paragrafele 41-42, C-280/10 Polski Trawertyn, plecând de la premisa că un particular ce dobândește bunuri, servicii în vederea desfășurării unei activități economice și îndeplinește acte pregătitoare (achiziționează diverse materiale de construcție, angajează costuri cu diferite servicii pentru edificarea complexului de imobile, are atribuții în proiectarea, obținerea avizelor și a tuturor documentațiilor administrative necesare realizării construcțiilor), în sensul acestei dispoziții, achiziționează bunurile respective în calitate de persoană impozabilă, s-ar putea aprecia în contextul din cauză, cum ne aflăm în prezența unei asocieri fără personalitate juridică, că *dobândirea s-a făcut de oricare membru al asocierii pentru persoana care a fost considerată a fi persoană impozabilă de către organele fiscale*.

Doar în acestă măsură, instanța de trimis consideră că s-ar asigura respectarea principiului neutralității TVA-ului, și cum dobândirea bunurilor/serviciilor este făcută în vederea desfășurării activității economice preconizate, iar impunerea ulterioară realizată de organele fiscale privește doar unii din membrii asocierii, aceștia din urmă în calitate de persoane impozabile pot, în exercitarea dreptului de deducere, să uzeze proporțional și de dreptul de a deduce TVA-ul aferent cheltuielilor de investiții efectuate de oricare ceilalți membri ai grupului.

Totodată, s-ar putea aprecia și că nu se impune recunoașterea posibilității acordării dreptului de deducere reclamantei pentru TVA-ul datorat/achitat în amonte de PP, persoană fizică ce are stabilită calitatea de persoană impozabilă și care este membră a contractului de asociere fără personalitate juridică și care alături de reclamantă urmărește deopotrivă să-și exercite dreptul de deducere, deoarece, aceasta făcând obiectul unei impunerii fiscale individuale trebuie să i se recunoască dreptul personal și integral de a deduce TVA-ul pe care l-a suportat în amonte, independent de faptul că a făcut parte dintr-o asociere fără personalitate juridică, doar în acest mod s-ar evita exercitarea de două ori a dreptului de deducere și s-ar da eficiență deplină principiului neuralității TVA-ului.

Indiferent dacă se recunoaște sau nu dreptul reclamantei de a deduce TVA-ul datorat/achitat în amonte de PP, apreciem că nu s-ar putea refuza dreptul acesteia de a deduce TVA-ul rezultat din facturi fiscale emise pe asociații BP, MB, într-o proporție ce urmează a fi stabilită de CJUE, deoarece în raport de art. 91 din Codul de procedură fiscală organele fiscale nu mai pot recalifica operațiunea din prezenta cauză drept activitate economică supusă TVA-ului în privința asociațiilor Vintilă Răzvan Ion și Stelea Marius, iar asocierea nu mai poate fi privită de organele fiscale ca persoană impozabilă unică, neputându-se discuta în raport de art. 168 lit. a din Directiva TVA în privința acestora de vreo exercitare a dreptului de deducere.

Astfel, asociații ASA și PP care au fost considerați persoane impozabile în scopuri de TVA și sunt ținuți să achite taxa aferentă operațiunilor din aval, în contextul în care ceilalți asociați BP și MB și asocierea însăși nu pot să exercite drept de deducere, trebuie să beneficieze de posibilitatea de a se elibera de costul TVA-ului legat de operațiunile de investiții efectuate în scopul asocierii de asociații BP și MB.

În raport de aceste aspecte, cum revine în principiu autorităților și instanțelor naționale obligația să refuze beneficiul dreptului de deducere dacă acesta a fost invocat în mod



fraudulos sau abuziv, Curtea consideră necesar a se lămuri și dacă s-ar putea refuza dreptul de deducere pentru motivul că la momentul vânzării apartamentelor reclamanta ASA nu face vreo mențiune cu privire la asociații *BP și MB*, or cu privire la contractul de asociere din data de 14.11.2006

➤ *A doua ipoteză ce ar putea fi avută în vedere.*

Pornind de la jurisprudența CJUE din Cauza C-664/16 Vădan paragraful 44 potrivit căruia persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-lui și pentru care a achitat efectiv TVA-ul, având în vedere faptul că doar reclamanta ASA și asociata PP au calitatea de persoane impozabile, iar asociații *BP și MB* nu au calitatea de subiecți ai raportului juridic fiscal, văzând că în dosarul nr.1192/33/2012\*\* al Curții de Apel Cluj s-a pus problema exercitării dreptului de deducere de către sora reclamantei PP, care la rândul ei a fost impusă pentru partea sa de imobile vândute, *s-ar putea reține că*: reclamanta ASA nu-și poate deduce TVA-ul din facturile emise pe numele surorii sale, care la rândul său a invocat dreptul de deducere în instanță, deoarece dreptul de deducere nu se poate exercita de două ori și reclamanta nu a achitat TVA-ul aferent în amonte, acesta fiind achitat de PP (o ipoteză apropiată de cea din cauză, fiind vorba de operațiuni similare, respectiv impunere de TVA rezultat din livrări imobiliare, regăsim în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție –SCAF, Decizia nr..../... 2016, în care s-a menținut soluția instanței de fond care a respins dreptul de deducere al unui soț, când facturile au fost emise pe numele celuilalt soț, care la rândul său și-a exercitat dreptul de deducere 100% cu privire la facturile pe care le deținea și pe care le-a prezentat organului fiscal, drept de deducere ce i-a fost recunoscut integral printr-o hotărâre judecătorească, astfel că nu se poate susține că pentru aceleași achiziții să se exercite de 2 ori dreptul de deducere); totodată TVA-ul aferent facturilor emise pe numele asociațiilor *BP și MB* nu poate fi dedus de reclamantă întrucât, pe de o parte, reclamanta nu a achitat TVA-ul în amonte, iar, pe de altă parte, acești asociați nu au calitatea de persoane impozabile; astfel în cauză nu sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute de art. 168 litera a din Directiva TVA pentru acordarea dreptului de deducere.

**3. Relativ la a treia întrebare preliminară adresată CJUE**

Curtea pornind de la jurisprudența CJUE din cauza C-424/12 Fatorie paragraful 46, apreciază că este necesar să se răspundă și la această întrebare deoarece în raport de construcția juridică –cauza cererii de chemare în garanție, temeiurile de drept pe care reclamanta ASA le-a avut în vedere în formularea acesteia, văzând dispozițiile relevante din contractul de asociere, s-ar putea reține că în mod indirect, un particular pune în discuție situația fiscală a unor persoane fizice ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile, în contextul în care potrivit art. 91 din Codul de procedură fiscală organele fiscale nu mai pot recalifica operațiunea din prezenta cauză drept activitate economică supusă TVA-ului în privința asociațiilor *BP și MB*.

Această interpretare rezultă din faptul că prin cererea de chemare în garanție, reclamanta a solicitat obligarea chemeților în garanție *MB* și *BP* la plata sumei de 679.703,99 lei, reprezentând 2/3 din creația fiscală ce a fost stabilită prin decizia de impunere în sarcina sa.

Însă trebuie observat că TVA-ul stabilit prin decizia de impunere în sarcina reclamantei, la plata căreia, în parte, aceasta solicită să fie obligați chemeții în garanție, se raportează la prețul de vânzare al apartamentelor, baza de impozitare pentru livrările de bunuri fiind constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor (vânzător) din partea cumpărătorului, deci baza de impozitare nu se raportează la cantumul beneficiilor rămase după scăderea cheltuielilor astfel cum părțile au prevăzut în contractual de asociere.

Astfel, din modalitatea de formulare a cererii de chemare în garanție s-ar putea aprecia că reclamanta urmărește să modifice decizia de impunere atacată pe cale principală,

solicitându-se practic stabilirea calității de persoană impozabilă, debitor fiscal și pentru chemeații în garanție pentru cota de 2/3 din creația fiscală, reprezentând TVA și accesorii. În cazul în care instanța ar stabili pentru prima oară că cei doi chemeați în garanție au obligația de a suporta o parte din TVA și accesorii, ca urmare a activității economice continue desfășurate, ar însemna ca aceștia să fie lipsiți de drepturile recunoscute de Codul de procedură fiscală contribuibililor pe parcursul inspecție fiscale (dreptul de a fi ascultat, dreptul la apărare, invocarea dreptului de deducere etc).

Pentru aceste motive, în temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, instanța va solicita CJUE să se pronunțe cu privire la problemele indicate anterior și văzând și dispozițiile art. 244 alin. 1 pct. 1 Cod procedură civilă va suspenda judecata cauzei până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

**În temeiul art. 105 din Regulamentul de procedură al CJUE, instanța de trimitere solicită aplicarea procedurii accelerate la pronunțarea hotărârii prealabile, având în vedere că prezentul litigiu se află pe rolul instanțelor naționale din data de 02.07.2012.**

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DISPUNE:**

În baza art. 267 din TFUE, sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

**1.** Directiva TVA 2006/12 în general, dar și art. 9, art. 12, art. 14, art. 62, art. 63, art. 65, art. 73, art. 78, în special, pot fi interpretate, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în sensul:

- din perspectiva intervenției faptului generator în cazul operațiunilor taxabile de livrare de bunuri imobile și a modalității de formare a bazei de impunere aferentă, *calitatea de persoană impozabilă* o au și persoanele fizice membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana imposabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității dar care a fost prezentat acestora anterior emiterii actelor administrative fiscale?

**2.** Directiva TVA 2006/112 în general, dar și art. 167, art. 168 lit. a, art. 178 lit. a, art. 179 în special, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității pot fi interpretate, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în sensul:

**a)** recunoașterii posibilității acordării dreptului de deducere unei persoane imposabile, în condițiile în care aceasta *nu* a datorat sau achitat *personal TVA în amonte* pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxabile, TVA fiind datorat/achitat în amonte de persoane fizice *ce nu au stabilită calitatea de persoane imposabile* însă sunt membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana imposabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapa, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității,

**b)** recunoașterii posibilității acordării dreptului de deducere unei persoane imposabile, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în condițiile în care aceasta *nu* a datorat sau achitat *personal TVA în amonte* pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxabile, TVA fiind datorat/achitat în amonte de o persoană fizică *ce are stabilită calitatea de persoană imposabilă*, care este membră a unui contract de asociere fără personalitate juridică și care alături de persoana imposabilă urmărește deopotrivă să exercite



sau putea să își exerce dreptul de deducere, acestea fiind ținute să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității,

**3. În cazul unui răspuns negativ și/sau în raport și de principiul securității juridice:**

este admisibilă o solicitare a persoanei impozabile în sarcina căreia s-a stabilit obligația de plată a TVA și accesoriilor aferente *de a se regresa împotriva persoanelor fizice ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile* și care sunt membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității, *pentru cota prevăzută pentru împărțirea beneficiilor ce revine acestora potrivit contractului de asociere în raport de obligațiile de plată a TVA și accesoriilor aferente stabilite în sarcina persoanei impozabile?*

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

Cu drept de recurs pe durata suspendării.

Pronunțată în ședința publică din data de 28 iunie 2021.

**PREȘEDINTE:**

.....

**GREFIER:**

.....

