

Hotărârea CJUE în cauza C-664/16

Curtea de Justiție a Uniunii Europene („CJUE” sau „Curtea”) a pronunțat miercuri, 21 noiembrie 2018, hotărârea în cauza C-664/16, Vădan, având ca obiect cererea de decizie preliminară formulată, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, de Curtea de Apel Alba Iulia („instanța de trimitere”), cu privire la interpretarea articolelor 167, 168, 178 și 273 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată („TVA”), precum și a principiilor neutralității TVA și proporționalității.

Situația de fapt în litigiul principal și întrebările adresate CJUE

Reclamantul din litigiul principal a întreprins un proiect de construcție a unui ansamblu rezidențial finalizat între anii 2006-2008. Acesta deținea, de asemenea, mai multe terenuri. În perioada respectivă, a efectuat tranzacții imobiliare în valoare de 19 234 596 RON.

Întrucât, încă din anul 2006, cifra de afaceri realizată depășise plafonul legal de scutire de TVA, autoritățile fiscale au considerat că acesta avea calitatea de persoană impozabilă. În lipsa oricărei înregistrări a persoanei impozabile, reclamantul a fost obligat la plata unor sume cu titlu de TVA, majorări și penalități de întârziere. Reclamantul a contestat cuantumul acestei decizii la autoritățile administrative, care au admis în parte cererile sale.

Acesta a formulat la Curtea de Apel Alba Iulia o acțiune având ca obiect anularea deciziilor de impunere. Instanța a respins pretențiile reclamantului.

Înalta Curte de Casație și Justiție a casat sentința și a trimis cauza spre rejudecare la instanța de trimitere. Reclamantul a susținut că, în perioada 2006-2008, nicio persoană fizică nu s-a putut înregistra ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și că nu exista o obligație privind emiterea de facturi. În speță, el a prezentat alte documente care erau, însă, ilizibile și insuficiente pentru a stabili existența și întinderea unui drept de deducere.

Instanța de trimitere a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„Directiva [TVA] în general, dar și prevederile articolelor 167, 168, 178, 179 și 273 în mod special, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității pot fi interpretate în sensul că permit unei persoane impozabile, care îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea TVA-ului, să beneficieze de dreptul său de deducere, în condițiile în care, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, nu este în măsură să facă dovada sumelor achitate în amonte pentru bunuri și servicii prin prezentarea de facturi fiscale?”

În cazul în care răspunsul este afirmativ, Directiva [TVA], precum și principiul proporționalității și principiul neutralității pot fi interpretate în sensul că poate reprezenta o măsură admisibilă și adecvată pentru determinarea întinderii dreptului de deducere o modalitate de estimare indirectă (printr-o expertiză judiciară), realizată de către un evaluator independent, pe baza cantităților de lucrări/manoperă ce rezultă din expertiza în construcții, în condițiile în care livrările de bunuri (materialele de construcție) și prestările de servicii (manopera aferentă edificării construcțiilor) provin de la persoane impozabile în scop de TVA?”

Hotărârea CJUE

Pentru început, Curtea a subliniat că este competentă să răspundă la întrebări, numai în măsura în care acestea privesc operațiuni realizate începând de la data aderării României la Uniune.

Conform jurisprudenței Curții, dreptul de deducere a TVA-ului constituie un principiu fundamental, care, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru taxele aplicate operațiunilor efectuate în amonte de persoana impozabilă. Acest regim urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului.

Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Pentru a putea beneficia de el, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul directivei și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul să fie utilizate în aval de aceasta în scopul propriilor operațiuni taxabile și ca, în amonte, aceste bunuri să fie furnizate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă.

În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, din articolul 178 reiese că exercitarea dreptului este condiționată de deținerea unei facturi conforme cu articolul 226.

Curtea a statuat că principiul neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile. Administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește condițiile articolului 226. Astfel, aplicarea strictă a cerinței de formă de a furniza facturi ar avea drept efect să împiedice în mod disproportionat persoana impozabilă să beneficieze de neutralitatea fiscală.

Acesteia îi revine, însă, sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de această deducere, având obligația de a prezenta probe obiective. Acestea pot cuprinde, printre altele, documente aflate în posesia unor furnizori sau prestatori de la care persoana impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii pentru care a achitat TVA-ul. O expertiză poate, eventual, să completeze probele menționate sau să consolideze credibilitatea acestora, însă nu le poate înlocui. În speță, reclamantul a prezentat alte documente, care erau, însă, ilizibile și insuficiente pentru a stabili existența și întinderea dreptului de deducere. Cu privire la proba printr-o expertiză judiciară, s-a constatat că aceasta nu ar fi de natură să probeze că reclamantul a achitat efectiv taxa pentru operațiunile efectuate în amonte pentru construcții.

În acest context, CJUE a stabilit că: *Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolul 167, articolul 168, articolul 178 litera (a) și articolul 179 din aceasta, precum și principiile neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și proporționalității trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o persoană impozabilă care nu este în măsură să furnizeze proba cuantumului TVA-ului pe care l-a achitat în amonte prin prezentarea unor facturi sau a oricăror alte documente nu poate beneficia de un drept de deducere a TVA-ului exclusiv pe baza unei estimări rezultate dintr-o expertiză dispusă de o instanță națională.*

Hotărârea Curții este în linia observațiilor formulate de Guvernul României.