

ROMÂNIA  
CURTEA DE APEL ALBA IULIA  
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL  
Dosar nr...../2011

**ÎNCHEIERE**

Ședința publică din data de 10 Noiembrie 2016  
Completul compus din:  
PREȘEDINTE:  
Grefier:

Pe rol se află pronunțarea asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu ocazia *rejudecării* cauzei de contencios administrativ și fiscal formulată de reclamantul **Vădan Lucrețiu Hadrian** în contradictoriu cu pârâtele **Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – prin reprezentant teritorial Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba**, având ca obiect obligația de a face.

Mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în Încheierea inițială de amânare a pronunțării din data de 19.10.2016, precum și în Încheierea ulterioară de amânarea pronunțării din data de 03.11.2016, care fac parte integrantă din prezenta.

**CURTEA DE APEL**

Asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene,

**I. Situația de fapt**

1.) Reclamantul Vădan Lucrețiu Hadrian este persoană fizică română domiciliat în Alba Iulia, Jud. Alba.

2.) Acesta a edificat un ansamblu rezidențial compus din 16 clădiri cu locuințe unifamiliale și colective, totalizând 90 de apartamente, finalizate în perioada 06.06.2006 – 08.09.2008.

3.) Pe lângă aceste construcții, reclamantul deținea mai multe terenuri pentru care a întocmit documentații de tip PUZ (Plan Urbanistic Zonal), aprobate prin hotărâri ale Consiliului Local al municipiului Alba Iulia, în vederea edificării de locuințe unifamiliale, potrivit adresei ...../08.06.2010 emisă de Primăria municipiului Alba Iulia (f.... vol. II dos ...../2011).

4.) În **anul 2006** dl. Vădan a efectuat un număr de 29 tranzacții cu terenuri și construcții (altele decât cele utilizate în scopuri personale) care au fost dobândite de către acesta cu titlu de cumpărare și construire, din care 17 operațiuni (16 terenuri și o casă) *anterior datei de 01.08.2006*, în perioada **01.01.2007-31.12.2009** a realizat un număr de 70 de tranzacții imobiliare constând în vânzări de *construcții noi* iar în perioada **2008-2009** reclamantul a vândut *terenuri construibile*, valoarea totală a operațiunilor fiind de **19.234.596 lei**.

5.) Întrucât, în cursul lunii **ianuarie 2006**, cifra de afaceri realizată de către reclamant a depășit plafonul de scutire de 200.000 lei, organele fiscale au considerat că reclamantul avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, iar începând cu data de **01.08.2006** acesta a devenit plătitor de TVA.

Totodată, persoana fizică Vădan Lucrețiu Hadrian a fost înregistrată din oficiu de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice Alba în scopuri de TVA la data de 26.01.2011 cu cod de înregistrare RO 27946001, iar până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr.400458/28.01.2011, acesta nu a depus decont de TVA, nefiind înregistrat în scopuri de TVA în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 2006-2009.

6.) Urmare a acestor constatări a fost emisă *Decizia de impunere nr.59/28.01.2011* de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Alba prin care s-a stabilit TVA în valoare de **3.071.069 lei**, pentru perioada 01.08.2006- 31.12.2009, **2.476.864 lei** majorări de întârziere și **460.660 lei** penalități de întârziere aferente.

7.) Prin *Decizia nr.326/19.08.2011*, dată în soluționarea contestației administrative formulată de reclamant, a fost desființată Decizia de impunere nr. 59/28.01.2011 pentru suma de 272.852 lei din care 161.523 lei reprezentând TVA stabilită pentru tranzacțiile constând în *vânzări de terenuri* efectuate în perioada 2008-2009, 87.101 lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, iar 24.228 lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același obligații bugetare ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute prin decizie. A fost respinsă contestația reclamantului ca neîntemeiată pentru suma de 5.735.741 lei din care 2.909.546 lei reprezentând TVA stabilită pentru vânzările de construcții și terenuri efectuate în anul 2006 și *vânzările de construcții din perioada 2007-2009*, 2.389.763 lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, iar 436.432 lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA.

## **II. Cadrul procesual**

8.) Reclamantul a contestat în instanță *Decizia nr.326/19.08.2011 și Decizia de impunere nr.59/28.01.2011* solicitând anularea acestora pe motiv că nu avea obligația de a se înregistra ca persoană impozabilă în scop de TVA, nu a colectat niciodată TVA de la beneficiari, motiv pentru care nu poate fi obligat la virarea vreunei sume cu acest titlu către bugetul de stat.

În calitate de beneficiar, a plătit TVA pentru toate livrările efectuate de către furnizorii de produse și servicii necesare edificării construcțiilor. Organul fiscal nu poate ignora plata acestor sume și ar trebui să țină seama de ele la stabilirea obligațiilor sale fiscale.

Nu este înregistrat ca plătitor de TVA și nu are obligația ținerii vreunei evidențe ori a colectării acestei taxe de la cumpărători. Pentru acest motiv, toate demersurile organului fiscal în scopul stabilirii în sarcina sa a vreunei obligații de plată a TVA sunt nelegale.

Critică de asemenea modul de calcul al TVA prin adăugarea taxei la prețul din contract în condițiile în care, în lipsa unei stipulații contrare aceasta ar trebui să fie inclusă.

Cu privire la soluția de admitere în parte a contestației, reclamantul arată că este una vădit nelegală, întrucât pârâta avea la dispoziție toate documentele și pârghiile procedurale pentru a realiza ea însăși un asemenea control, pentru a constata ea însăși că terenurile nu erau construibile și pentru a dispune anularea parțială a Deciziei de impunere pentru considerentul neechivoc că aceste bunuri sunt scutite de la aplicabilitatea taxei.

Consideră reclamantul că organul de soluționare a contestației trebuia să se pronunțe el însuși asupra fondului chestiunii și nu să dispună reverificarea, supunându-l la un nou control.

9.) Prin **Sentința nr.../2013** pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr.../.../2011, a fost respinsă acțiunea în contencios administrativ formulată și precizată de reclamantul **Vădan Lucrețiu Hadrian** însă prin **Decizia nr..../2014** pronunțată la data de 03.12.2014 de Înalta Curte de Casație și Justiție

– Secția Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr.../2011 a fost **admis recursul** declarat de reclamant, a fost casată sentința atacată și a fost trimisă cauza spre **rejudicare** aceleiași instanțe.

10.) Instanța de control judiciar a stabilit în mod **definitiv** că reclamantul *a dobândit calitatea de persoană impozabilă* începând cu data de **01.08.2006**, depășind plafonul de scutire în luna iunie 2006, că operațiunile de vânzare a terenurilor și de edificare a construcțiilor cu mai multe apartamente urmată de valorificarea lor ulterioară se circumscriu noțiunii de **activitate economică**.

11.) Referitor la **modalitatea de determinare a T.V.A.**, Înalta Curte a constatat că organele fiscale au considerat că *prețul tranzacțiilor*, menționat în contractele de vânzare-cumpărare încheiate în fața notarului public, *include T.V.A. aferentă* acestora și au procedat la determinarea TVA colectată *prin aplicarea procedurii sutei mărite*, conform dispozițiilor pct. 23 alin. 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, modalitate de calcul în acord și cu Hotărârea CJUE din 7 noiembrie 2013, pronunțată ulterior soluționării cauzei de către instanța de fond, în cauzele conexe C – 249/12 și C – 250/12 Tulică-Plavoșin (punctul 4.4. din Raportul de inspecție fiscală – fila 16 verso din vol. I dosar de fond).

12.) Cu privire la **dreptul de deducere**, Înalta Curte a reținut că instanța de fond a pronunțat o **hotărâre nelegală** întrucât, *„deși a menționat în considerentele hotărârii, expresis verbis, că „reclamantul prin înscrierea din oficiu în rândul persoanelor impozabile în scopuri de TVA beneficiază în mod indiscutabil de acest drept” a decis că nu poate valorifica concluziile celor două expertize cu simpla motivare că „nu a depus exemplarul original al documentelor privind achizițiile de bunuri și servicii aferente construcțiilor tranzacționate”*.

13.) *Or, instanța de fond a avut cunoștință despre lipsa documentelor originale încă de la momentul investirii sale cu judecarea acțiunii, însuși reclamantul afirmând această situație prin cererea de chemare în judecată, astfel cum a fost precizată, iar la punctul 4.3 din Raportul de inspecție fiscală, organul fiscal a argumentat prin invocarea dispozițiilor Codului fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a acestuia, de ce pretenția reclamantului nu este dovedită cu documente justificative în sensul actelor normative menționate. Tocmai de aceea, prima instanță a apreciat utilă și pertinentă administrarea probei cu cele două expertize efectuate în cauză, pentru ca prin acestea să se suplinească lipsa documentelor pe care organul fiscal le-a apreciat ca fiind obligatoriu de prezentat.(...)*

14.) *Asfel, prima instanță, nu a înlăturat motivat susținerile reclamantului în sensul că, atâta vreme cât la momentul realizării construcțiilor nu era înregistrat ca plătitor de T.V.A., nu avea obligația de a ține evidența plăților de T.V.A. către furnizorii de servicii și lucrări, pentru o eventuală exercitare a dreptului de deducere a acestei taxe, precum și afirmația acestuia în sensul că suma pe care a achitat-o cu titlu de T.V.A. către furnizori o depășește pe cea stabilită de organele fiscale, ca fiind datorată pentru tranzacțiile imobiliare.*

15.) *Pe de altă parte, instanța de fond avea obligația să se raporteze la textele din Codul fiscal și la normele metodologice de aplicare a acestora (art. 145 și urm. din Codul fiscal și Titlul VI din H.G. nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare la momentul efectuării prestărilor de servicii de către furnizori) care reglementează dreptul persoanei impozabile la deducerea T.V.A., să interpreteze aceste dispoziții legale, în funcție de situația de fapt concretă dedusă judecății de către reclamant, cu atât mai mult cu cât, nu a făcut nicio apreciere asupra celor stabilite prin cele două rapoarte de expertiză. (...)*

16.) Totodată, în baza rolului activ, prima instanță avea posibilitatea să solicite reclamantului suplimentarea probei cu înscrisuri, pentru o corectă apreciere a situației dacă, în cazul reclamantului, exista obligația de a dovedi dreptul de deducere a T.V.A. numai cu documente justificative în original sau și cu alte documente, dând eficiență principiului realității operațiunii economice efectuate și evitării unui formalism excesiv.

17.) În acest sens, Înalta Curte apreciază că ar fi utile soluționării cauzei, pe lângă contractele de vânzare - cumpărare încheiate de reclamant și depuse la dosarul instanței de fond și înscrisuri relative la serviciile prestate și lucrările executate de constructorul/constructorii imobilelor respective, curtea de apel urmând a aprecia asupra necesității refacerii rapoartelor de expertiză în funcție de eventualele documente noi prezentate instanței.”

### **III. Rejudecarea fondului și formularea întrebărilor**

18.) În **rejudecarea fondului**, cauza a fost înregistrată pe rolul Curții de Apel Alba Iulia - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal la data de 08.03.2016 sub dosar nr..../.../2011\* .

19.) În această fază procesuală reclamantul a adus în discuție o pretinsă *nerespectare a dreptului la apărare* cu ocazia inspecției fiscale precum și *proporționalitatea accesoriilor*, solicitând o reevaluare a aspectelor deja dezlegate de instanța de control judiciar, inclusiv cu privire la caracterul de *persoană impozabilă*, prin prisma principiului priorității dreptului unional, față de aspectele statuate în Hotărârea pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza **C-183/14 Salomie și Oltean**.

20.) Prin **Încheierea interlocutorie** pronunțată la **08.06.2016** Curtea de Apel Alba Iulia a stabilit următoarele:

- *reclamantul a devenit persoană impozabilă începând cu data de 01.08.2006, aspect confirmat prin Decizia de casare și care nu poate fi reanalizat prin prisma jurisprudenței C.J.U.E., având în vedere că, potrivit Tratatului de aderare la Uniunea Europeană, România este membră a Uniunii Europene începând cu data de 01.07.2007;*

- *potrivit dispozițiilor art.315 din C.p.c. raportat la dispozițiile art.218 alin.2 din C.p.f. și dispozițiile art.11 din Legea nr.554/2004, sunt tardive criticile referitoare la nerespectarea dreptului la apărare în faza inspecției fiscale;*

- *constată incidența principiilor jurisprudențiale din Hotărârea pronunțată în cauza Salomie & Oltean cu privire la proporționalitatea accesoriilor pentru tranzacțiile realizate începând cu data de 01.01.2007.*

- *pune în vedere reclamantului, potrivit pct.49 din Hotărârea CJUE Salomie & Oltean, să precizeze dacă a solicitat un punct de vedere scris organului fiscal, anterior demarării operațiunilor de construire, iar în caz afirmativ să îl depună la dosar.*

21.) Prin adresa din 06.09.2016 (f...vol. I rejud.) reclamantul Vădan Lucrețiu Hadrian a precizat că nu a solicitat organului fiscal un punct de vedere scris cu privire la calificarea operațiunilor, constând în vânzarea de terenuri, respectiv construcția și vânzarea de apartamente de către persoanele fizice, ca fiind supuse sau nu TVA-ului.

22.) Pe de altă parte, reclamantul a depus la dosar un înscris, respectiv adresa nr..... emisă la data de 15.02.2008 (confirmată sub aspectul autenticității de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili prin adresa nr..... emisă la data de 02.06.2016) și comunicată Camerei Notarilor Publici București, prin care A.N.A.F. face o *interpretare în sensul **incidenței prevederilor Codului fiscal în cazul***

persoanelor fizice neînregistrate în scopuri de TVA care, începând cu data de 01.01.2008, efectuează înstrăinări de construcții noi, părți ale acestora sau terenuri construibile.

23.) În același sens reclamantul înțelege să susțină că nu a fost nici o persoană fizică în situația înregistrării ca persoană impozabilă, în perioada de referință, solicitând pârâtei Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – prin reprezentant teritorial Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba - să comunice numărul exact de persoane fizice, la nivelul Județului Alba, aflate în situația reclamantului, care s-au declarat ca plătitoare de TVA, precum și numărul de persoane cărora li s-a impus, din oficiu, de către organul fiscal să plătească TVA, pentru intervalul de timp cuprins între 01.01.2006 - 01.01.2008 (f.259 verso- vol. II rejudecare).

24.) Relativ la regimul documentelor justificative, reclamantul arată că, la momentul edificării construcțiilor (2006-2008), la achiziționarea majorității bunurilor de către persoanele fizice erau emise bonuri de casă, nefiind obligatorie emiterea de facturi. Datorită timpului îndelungat de la care au fost emise bonurile de casă și pe care le deține reclamantul, tușul cu care au fost înscrise acestea s-a decolorat și nu mai pot fi citite, aspect ce se poate constata oricând.

25.) În acest sens, la solicitarea instanței de a depune, potrivit dispozițiilor Înaltei Curți, documentele justificative pentru a putea determina întinderea dreptului de deducere, reprezentanții reclamantului au arătat, cu ocazia dezbaterilor din 08.06.2016, că „în cele 3 (trei) cutii de acte pe care le deține reclamantul, sunt o serie de documente, respectiv chitanțe și bonuri de casă pe care nu mai pot fi observate sumele care au fost înscrise, deoarece de la emiterea acestora a trecut o perioadă destul de mare, respectiv de 10 ani de zile, iar tușul cu care au fost înscrise s-a decolorat.”

26.) Raportat la aceste circumstanțe concrete, reclamantul a adus în discuție următorul aspect: „ce se întâmplă în situația în care o persoană care, din punct de vedere formal coroborat cu starea de pasivitate și de lipsă a practicii fiscale, justificată inclusiv de răspunsuri scrise, nu are obligația să mențină o documentație, realizează o investiție care, printr-o estimare indirectă, prin evaluare, atestă realizarea unei introduceri în fluxul de TVA a unei sume estimate și care nu poate să beneficieze de dreptul de deducere pentru că nu și-a păstrat actele contabile, în contextul în care aproape nici o altă persoană nu și le-a păstrat, întrucât în acel interval de timp nimeni nu s-a declarat plătitor de TVA”?

27.) În consecință, la termenul de judecată din data de 28.09.2016, reclamantul **Vădan Lucrețiu Hadrian**, prin mandatarii acestuia-av....., av. .... și av. .... , a depus la dosar o cerere privind sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene (f.292-308), cu următoarele întrebări preliminare:

**Întrebarea nr. 1.** *Este compatibilă cu principiul respectării dreptului de apărare o practică administrativă de a emite o decizie în sarcina unui particular fără a-i da dreptul acestuia să deducă TVA-ul aferent cheltuielilor făcute cu edificarea acelei construcții în baza unei expertize judiciare care să stabilească valoarea exactă a acestor imobile?*

**Întrebarea nr.2.** *A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2005/92/CE a Consiliului din 12 decembrie 2005, Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă, care îndeplinește toate condițiile de fond pentru deducerea TVA-ului, în conformitate cu dispozițiile directivei menționate, poate fi privată de dreptul său de deducere prin intermediul unei reglementări sau al unei practici naționale care interzice deducerea TVA-ului plătit cu ocazia*

achiziționării de bunuri, în cazul în care se face dovada edificării construcției și dovada costului de edificare a construcției cu o expertiză tehnică evaluatorie ?

**Întrebarea nr.3.** Este conformă cu principiile neutralității și proporționalității, recunoscute în numeroase ocazii de Curtea de Justiție faptul că, trecând o perioadă de peste 8 ani de la realizarea unor construcții și că sunt imposibil de identificat documente justificative care să ateste dreptul de deducere al contribuabilului în procedura administrativă sau judiciară, autoritatea administrativă exclude ca și mijloc de probă a dreptului și întinderii deducerii expertiza tehnică evaluatorie dispusă în cauză?

28.) Pârâta **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – prin reprezentant teritorial Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba** a depus la dosar punctul său de vedere prin care a solicitat respingerea cererii de sesizare ca nerelevantă și inutilă soluționării cauzei, întrucât motivele invocate de reclamant nu prezintă nici o relevanță în cauză atâta timp cât acesta putea să obțină duplicate ale facturilor de la unitatea emitentă, în situația în care TVA-ul a fost calculat și virat către stat de către furnizorii de bunuri și servicii, în caz contrar, reclamantul-contestator nefiind îndreptățit la decontul de TVA, taxa nefiind virată la bugetul de stat. Ori, față de specificul TVA-ului nu prezintă relevanță motivele invocate de reclamant vizând stabilirea prin expertiză judiciară a bazei de impunere, întrucât această modalitate nu se poate dispune decât la stabilirea veniturilor impozabile pentru calcularea impozitului pe venit sau impozitului pe profit, ori TVA nu este un impozit asupra veniturilor ci o taxă asupra operațiunilor de vânzare a bunurilor și prestării serviciilor, neavând relevanță în cauză valoarea finală a construcțiilor executate, ci valoarea efectivă a fiecărei operațiuni de achiziție a bunurilor și serviciilor necesare executării acestor construcții de la furnizori și care a achitat TVA-ul aferent la stat.

#### **IV. Dispoziții legale și jurisprudență relevante**

##### ***A.) Dispoziții interne***

**Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, forma în vigoare începând cu **1 ianuarie 2007**

##### **Art. 145**

*(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;*

##### **Art. 146 alin. 1 lit. a)**

*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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;*

**HG nr. 44/2004, pentru aprobarea 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, în forma în vigoare **începând cu 1 ianuarie 2007**

#### **Titlul VI – pct. 46.**

(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 inițială.

## **B.) Dreptul Uniunii Europene**

**Directiva 2006/211/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 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 a-și exercita dreptul de deducere, o persoană impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

### **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.”

### **Articolul 273**

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

## **2.) Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene**

Principiile relative la dreptul de deducere **Hotărârea** pronunțată la 09.07.2015 în cauza **C-184/14 Salomie și Oltean**, (ECLI:EU:C:2015:454), în special paragrafele 56-64

”56 dreptul de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 30 și 31).

57 Acest regim urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția să fie ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 44, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 32).

58 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267 punctul 63, Hotărârea Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 39, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 42 și 43, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 38).

59 În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 40).

60 Înregistrarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitatea, prevăzută la articolul 213 din această directivă, nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 50, Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 32, și Hotărârea Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 32).

61 De aici rezultă în special că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi înregistrată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 51).

62 În plus, măsurile pe care statele membre le pot adopta în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu trebuie nici să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective, nici să repună în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52, Hotărârea Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 26, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 49, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014, 2429, punctele 36 și 37).

63 Astfel, faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării. O asemenea practică depășește totodată ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale, în sensul articolului 273 din Directiva 2006/112, întrucât poate determina chiar pierderea dreptului de



deducere dacă rectificarea declarației de către administrația fiscală nu se produce decât după expirarea termenului de decădere de care dispune persoana impozabilă pentru a proceda la deducere (a se vedea prin analogie Hotărârea Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 67 și 68).

64 În speță, reiese din dosarul prezentat Curții că cerințele de fond privind dreptul de deducere în amonte ar fi îndeplinite, iar reclamantii din litigiul principal ar fi fost considerați persoane impozabile în scopuri de TVA cu ocazia unui control fiscal. În astfel de condiții, amânarea aplicării dreptului de deducere a TVA-ului până la depunerea unui prim decont de taxă de către aceste persoane impozabile pentru simplul motiv că nu erau înregistrate în scopuri de TVA atunci când au efectuat operațiunile care fac obiectul TVA-ului, acestea din urmă trebuind în plus să achite taxa aferentă acestora, depășește ceea ce este necesar pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii.”

#### **V. Motivele care au determinat instanța să formuleze întrebarea preliminară**

29.) Cu ocazia rejudecării instanța de fond trebuie să se pronunțe asupra **dreptului de deducere**, în lumina dezlegărilor date de către Înalta Curte de Casație și Justiție (în special pct. 15-17 mai sus arătate), *obligatorii* potrivit art. 315 din Codul de procedură civilă 1865 iar marea majoritate a tranzacțiilor cu imobile *clădiri* au fost realizate **după** data de 01.01.2007 (pct.4).

30.) În acest context, curtea de apel trebuie să stabilească dacă, un *dezvoltator imobiliar* de tipul reclamantului (pct. 2,3), care *nu a realizat demersul prealabil* prevăzut în pct.49 din Hotărârea CJUE Salomie & Oltean (pct.21), dar care, *bazându-se pe aspecte specifice perioadei 2006-2008* (pct. 22,23), *nu s-a înregistrat* ca persoană impozabilă (deși avea această obligație potrivit legislației în vigoare, începând cu 01.08.2006 – pct. 10 și 20) și nici *nu a ținut o evidență contabilă* specifică persoanelor impozabile, **are dreptul de a beneficia de deducerea TVA-ului** aferent fluxului de numerar investit în edificarea construcțiilor vândute, în condițiile în care, deși construcțiile există și au fost livrate cumpărătorilor, documentele justificative deținute de reclamant (bonuri de casă, nefiind obligatorie emiterea de facturi pentru persoane fizice la momentul respectiv– pct.24), *altele decât facturile fiscale*, sunt *ilizibile* (pct. 24,25) și *insuficiente* pentru a determina întinderea dreptului de deducere.

31.) Într-o asemenea ipoteză este important de lămurit dacă **principiul neutralității TVA**, descris și la *pct. 56-58* din Hotărârea pronunțată în cauza C-184/14 Salomie și Oltean (ECLI:EU:C:2015:454), este *suficient de larg* pentru a permite **exercitarea dreptului de deducere** în condițiile în care, datorită unui *mix de factori obiectivi și subiectivi* (pct. 21-25), reclamantul *nu poate face dovada* îndeplinirii cerinței prevăzute de art. 178 din Directiva 112/2006/CE, transpus în legislația națională în art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, *nedeținând facturi fiscale*.

32.) În același sens trebuie lămurit dacă **principiul proporționalității**, astfel cum este descris și la *pct. 62-63* din Hotărârea CJUE Salomie & Oltean, se opune unei măsuri ce are ca efect restrângerea dreptului de deducere a TVA față de lipsa facturilor fiscale. Altfel spus, neacordarea dreptului de deducere unui contribuabil care, în condițiile *specifice* descrise la pct. 30, nu deține facturi, este o măsură adecvată și necesară pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale?

33.) În cazul în care aspectele de la pct. 31 și 32 pot fi soluționate în sensul de a permite exercitarea dreptului de deducere, ar trebui lămurit dacă 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 (aspecte asupra cărora instanța națională poate completa probațiunea).

34.) Față de aspectele mai sus arătate Curtea de apel a ajuns la concluzia că este necesar să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene două întrebări preliminare referitoare la interpretarea dispozițiilor art. 167, 168, 178, 179 și 273 din Directivă, respectiv a principiilor neutralității și proporționalității din perspectiva stabilirii *existenței* și *întinderii* dreptului de deducere al TVA aferent fluxului de numerar folosit pentru derularea de operațiuni taxabile, pentru o persoană impozabilă de tipul reclamantului, care, în circumstanțe precum cele prezentate anterior, nu este în măsură să facă dovada sumelor achitate cu titlul de TVA furnizorilor de mărfuri și servicii, prin prezentarea facturilor cerute de art. 178 din Directivă ci numai printr-o expertiză evaluatorie.

35.) În acest context, în raport de situația de drept reținută, Curtea urmează a reformula întrebările 2 și 3 propuse de reprezentanții reclamantului, în timp ce întrebarea nr. 1 va fi înlăturată ca inutilă, având în vedere că aspectele legate de dreptul la apărare nu sunt relevante în cauză față de considerentele expuse la pct.20.

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

În baza dispozițiilor art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

**Întrebarea nr.1:** *Directiva 2006/112 în general, dar și prevederile art. 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 livrări de bunuri și prestări de servicii prin prezentarea de facturi fiscale?*

**Întrebarea nr.2:** *În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, Directiva 2006/112 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?*

**Suspendă judecarea cauzei până la comunicarea răspunsului Curții de Justiție a Uniunii Europene.**

Pronunțată în ședința publică din 10 Noiembrie 2016.

Președinte,

Grefier,

