

FISCALITATE AVANSATA

Jurisprudenta TVA

Directiva TVA

Stagiul CECCAR
Anul III

www.ceccar.ro



Agenda

1. Introducere
2. Sistemul comun al privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) și sfera de aplicare a TVA
3. Operațiuni impozabile și persoane impozabile
4. Operațiunile impozabile
5. Locul livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii
6. Faptul generator și exigibilitatea TVA
7. Cota și baza de impozitare
8. Dreptul de deducere a TVA



1. INTRODUCERE



Ce este TVA?

- Impozit pe consum
- Colectat prin intermediul persoanelor inregistrate in scop de TVA
- Persoana inregistrata in scop de TVA = platitor de TVA
- Persoana neinregistrata in scop de TVA = neplatitor de TVA
- Nu este un cost pentru plătitorul de TVA.
- Este un cost pentru neplătitorul de TVA.



Legislație aplicabilă

La nivelul national:

Legea 227/2015, Titlul VII TVA

La nivel european:

Directiva 112/2006 privind TVA (a înlocuit Directiva a VI)

Directiva 8/2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor

Jurisprudenta:

Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE)



Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE)

- Interpretează legislația comunitată pentru a se asigura că aceasta se aplică uniform în toate statele membre.



Prerogative CJUE – în materie fiscală

- **Cauze de interpretare a legislației (hotărâri preliminare).**
- **Cauze referitoare la respectarea legislației** (acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor sau proceduri de infringement).
- **Anularea unor acte legislative ale UE** (acțiuni în anulare) - dacă un stat membru, Consiliul UE, Comisia sau (în anumite condiții) Parlamentul European consideră că un anumit act legislativ al UE încalcă drepturile fundamentale sau tratatele Uniunii



Hotărârile preliminare CJUE

- CJUE este competentă să emită hotărâri preliminare privind interpretarea tratatelor, regulamentelor sau directivelor sau tratatelor.
- Orice instanță națională de ultim grad poate solicita CJUE să se pronunțe într-o anumită cauză sub forma unei hotărâri preliminare.
- În momentul trimiterii către CJUE a unei cereri pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare de către aceasta, instanța națională este obligată să suspende procedura națională până la pronunțarea hotărârii preliminare.
- Doar instanța poate solicita pronunțarea CJUE și nu părțile implicate în proces.



Hotărârile preliminare CJUE

- O hotărâre preliminară nu va viza niciodată aspectele de fapt ale litigiului trimis acesteia, întrucât aceste elemente intră în competența exclusivă a instanței naționale.
- CJUE va analiza și interpreta dreptul comunitar așa cum rezultă din actele normative europene.
- CF din România - juristprudența europeană prevalează în fața normelor interne



Dreptul comunitar și juristprudența CJUE

- Art. 1, alin 3 CF: *Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelui tratat.*
- Sursa primară a legislației UE o reprezintă Tratatul TFUE
- Legislație secundara:
 - regulamentele,
 - directivele și
 - deciziile emise de instituțiile Uniunii Europene



Dreptul comunitar și juristprudența CJUE

- Statele membre trebuie să aibă în vedere implementarea directă a directivelor în legislația națională
- **Efect direct al reglementărilor** - conferirea persoanelor de drept privat dreptul de a proteja în fața reglementărilor naționale contrare dreptului comunitar.
- **Cauza Van Gend & Loos**



Cauza 26/62 Van Gend & Loos

- Van Gend & Loos, societate de drept olandez a importat uree-formaldehidă din Germania
- Statul olandez a reglementat perceperea unei de taxe de import de 8% la importul de uree-formaldehidă din Germania
- Societatea a contestat, explicand ca in Tratatul UE este prevazut ca se interzice introducerea taxelor e import intre statele membre si cazul a ajuns la CJUE.
- Guvernul olandez a contestat competența Curții de Justiție de a soluționa cazul explicând faptul că în speță nu este fi vorba de o interpretare, ci privind aplicarea tratatului



Cauza 26/62 Van Gend & Loos

- CJUE a explicat ca:
- *Tratatul UE implică faptul că acest tratat este mai mult decât un acord care dă naștere doar unor obligații reciproce între statele contractante. Mai mult, misiunea CJUE al cărui scop este de a asigura interpretarea uniformă a tratatului de către instanțele naționale, confirmă faptul că statele au recunoscut dreptului comunitar o autoritate care poate fi invocată în fața acestor instanțe*



Cauza 8/81 (Becker)

- Ursula Becker, un negociator de credite independent, care a invocat în fața instanței fiscale naționale (Republica Federală Germania) un articol din Directiva de TVA care impunea statelor membre să scutească de TVA, operațiunea de acordarea și negocierea de credite.
- Chiar dacă Directiva impunea statelor membre să transpună în legislația națională această dispoziție la un anumit termen, statul german a întârziat 2 ani acest lucru.
- Becker dorea să aplice scutirea încă din anul în care directiva a intrat în vigoare și trebuia transpusă în legislația națională germană, dar autoritățile fiscale nu au acceptat acest lucru pe motivul că legislația națională la acel moment prevedea în continuare TVA pentru operațiunile respective



Cauza 8/81 (Becker)

- CJUE a explicat în acest caz ca:
- *În conformitate cu articolul 189 (at. 288 din prezentul tratat TFUE) al treilea paragraf din tratat, „directiva este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele”.*
- *Prin urmare, statul membru care nu a adoptat în termenul stabilit măsurile de punere în aplicare impuse de directivă nu poate invoca împotriva particularilor propria neîndeplinire a obligațiilor prevăzute de această directivă.*
- *Astfel, în toate cazurile în care prevederile unei directive apar, din punct de vedere al conținutului acestora, ca fiind necondiționale și suficient de precise, pot fi invocate, în lipsa unor măsuri de punere în aplicare adoptate în termen, împotriva oricărei dispoziții naționale incompatibile cu directiva sau în măsura în care aceste prevederi sunt apte să definească drepturi pe care particularii le pot invoca împotriva statului.*



3 principii de baza a TVA

- **1. Principiul neutralității**
- **2. Principiul proporționalității** - orice măsură luată de o autoritate publică care afectează drepturile indivizilor trebuie să fie corespunzătoare atingerii unui scop legitim, necesară în vederea atingerii aceluși scop și în același timp cea mai rezonabilă.
- **3. Prevalență fond versus forma** are în vedere, așa cum menționează și numele, faptul că în analiza operațiunilor economice în materie de TVA fondul trebuie să prevaleze în fata formei. Cu alte cuvinte analiza unei nu trebuie să se aibă în vedere documentelor justificative, ci fondului tranzacțiilor, iar aceasta trebuie analizată în consecință.



Cauza C-126/88 Boots

- The Boots Company PLC comercializa diverse tipuri de mărfuri prin magazine situate în Regatul Unit. Acesta folosea, printre altele, o schemă de promovare care implică cupoane tipărite pe ambalajul anumitor mărfuri pe care le distribuie.
- Cupoanele, obținute gratuit de către clienți la achiziționarea mărfurilor respective, dau dreptul persoanelor care le prezintă la o achiziție ulterioară la o reducere de preț egală cu valoarea nominală indicată pe acestea. Cheltuielile cu promoțiilor efectuate de Boots este, în funcție de caz, suportat fie în totalitate de către Boots, fie de către furnizorii săi, caz în care, în baza contractelor încheiate cu Boots.
- Societatea nu a inclus în declarații de TVA valoarea nominală a cupoanelor utilizate de aceasta pe motivul că valoarea TVA colectat se limitează la suma plătită de cumpărătorul, deci valoarea produsului mai puțin cuponul promoțional.



Cauza C-126/88 Boots

- Autoritățile fiscale au considerat că contravaloarea bunurilor a cuprins nu numai suma de bani plătită, ci și valoarea cuponului predat.
- CJUE: „reduceri și rabaturi” nu sunt incluse în valoarea impozabilă și constituie o reducere a prețului la care este oferit în mod legal clientului un produs, deoarece vânzătorul este de acord să renunțe la suma reprezentată de reducere, pentru a induce clientul să cumpere bunul.
- Deși pe cupon este indicată o „valoare nominală”, cuponul nu este obținut de către cumpărător cu titlu oneros și nu este altceva decât un document care încorporează obligația asumată de Boots pentru a permite purtătorului cuponului, în schimbul acestuia, să beneficieze de o reducere



Legea 60/2019 - Tipuri de cupoane valorice

- **Cupon valoric cu utilizare unică** - cele care se referă la o achiziție specifică de bunuri/servicii, pentru care se cunoaște la momentul emiterii locul livrării sau al prestării și TVA datorată pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric.
- **Cupon valoric cu utilizare multiplă** - altele decât cele cu utilizare unică.



Cupon valoric cu utilizare unică

Exemplu: O SC emite un voucher care poate fi folosit doar pentru achiziția unui televizor de la un distribuitor specificat.

- **Fiecare transfer de cupoane valorice cu utilizare unică** este asimilat cu o livrare de bunuri sau cu o prestare de servicii și **este supus TVA**
- **Predarea bunurilor sau prestarea serviciilor** în schimbul cuponului cu utilizare unică **nu este o operațiune separată în sfera TVA**
- Dacă valoarea cuponului nu acoperă integral contrapartida cerută pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, se consideră că are loc o tranzacție separată



Cupon valoric cu utilizare multiplă

Exemplu: O SC emite un voucher care poate fi folosit pentru achiziția de diverse bunuri din librării.

- **Predarea bunurilor sau prestarea serviciilor** în schimbul cuponului cu utilizare multiplă **este o operațiune în sfera TVA**
- **Transferuri anterioare** a cuponului cu utilizare multiplă **nu intră în sfera TVA**
- **Valoarea înscrisă pe un cupon valoric** cu utilizare multiplă și acceptată drept contrapartidă pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se consideră că **este o valoare brută, ce include și TVA**



2.SFERA DE APLICARE A TVA



Aplicare teritorială

Uniunea Europeană = State membre UE – Teritorii excluse + teritorii incluse

State Membre: Austria, Belgia, Bulgaria, Cipru, Republica Cehă, Croatia, Danemarca, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, Ungaria, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxembourg, Malta, Olanda, Polonia, Portugalia, România, Republica Slovacia, Slovenia, Spania si Suedia.



Sfera de aplicare

- Conform Directivei TVA, alin 2, *următoarele operațiuni sunt supuse TVA:*
- **livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;**
- achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:
- **prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;**
- importul de bunuri.



Cauza 240/81 (Senta Einberger I)

- Posibilitatea includerii în rândul operațiunilor impozabile din punctul de vedere a taxei a acelor ce rezultă din operațiuni ilegale??
- Dna. Einberger care făcea comerț cu morfină. Morfină ca fost introduse în mod ilegal în Republica Federală Germania, si ulterior a fost vânduta în Elveția.
- Dnei Einberger i s-a fost solicitat să plătească taxe vamale și TVA pentru operațiunile pe care le-a desfășurat.
- CJUE a interpretat astfel art. 2 din actuala Directiva de TVA și a menționat faptul că *niciun impozit pe cifra de afaceri de afaceri la import (TVA la import) nu ia naștere cu ocazia importului ilegal, în Comunitate, de substanțe stupefiante care nu fac parte **din circuitul economic strict supravegheat de autoritățile competente** în vederea utilizării acestora în scopuri medicale și științifice.*



C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum) și C-484/03 (Bond House Systems)

- Frauda tip carusel



Frauda tip carusel - Missing trader

- Sistemul intracomunitar de TVA a fost adesea utilizat în mod abuziv prin așa-numită schemă de fraudă intracomunitară cu firme „fantomă” (missing trader intra-community fraud)
- **Metoda clasica (la intrare)** – se bazeaza pe efectuarea unei achizitii intracomunitare de catre o firma “fantoma” (“bidon”, “veriga lipsa”, “tip sageata”, cu administrator “om de paie”).
- Astfel, firma fantoma face taxare inversa la achizitie si apoi factureaza cu TVA la livrarea ulterioara, fara insa a plati TVA statului.
- Poate avea in circuit 3 firme sau in unele cazuri chiar mai multe (pentru a da aparenta de legalitate in cazul firmei care face evaziunea fiscala).

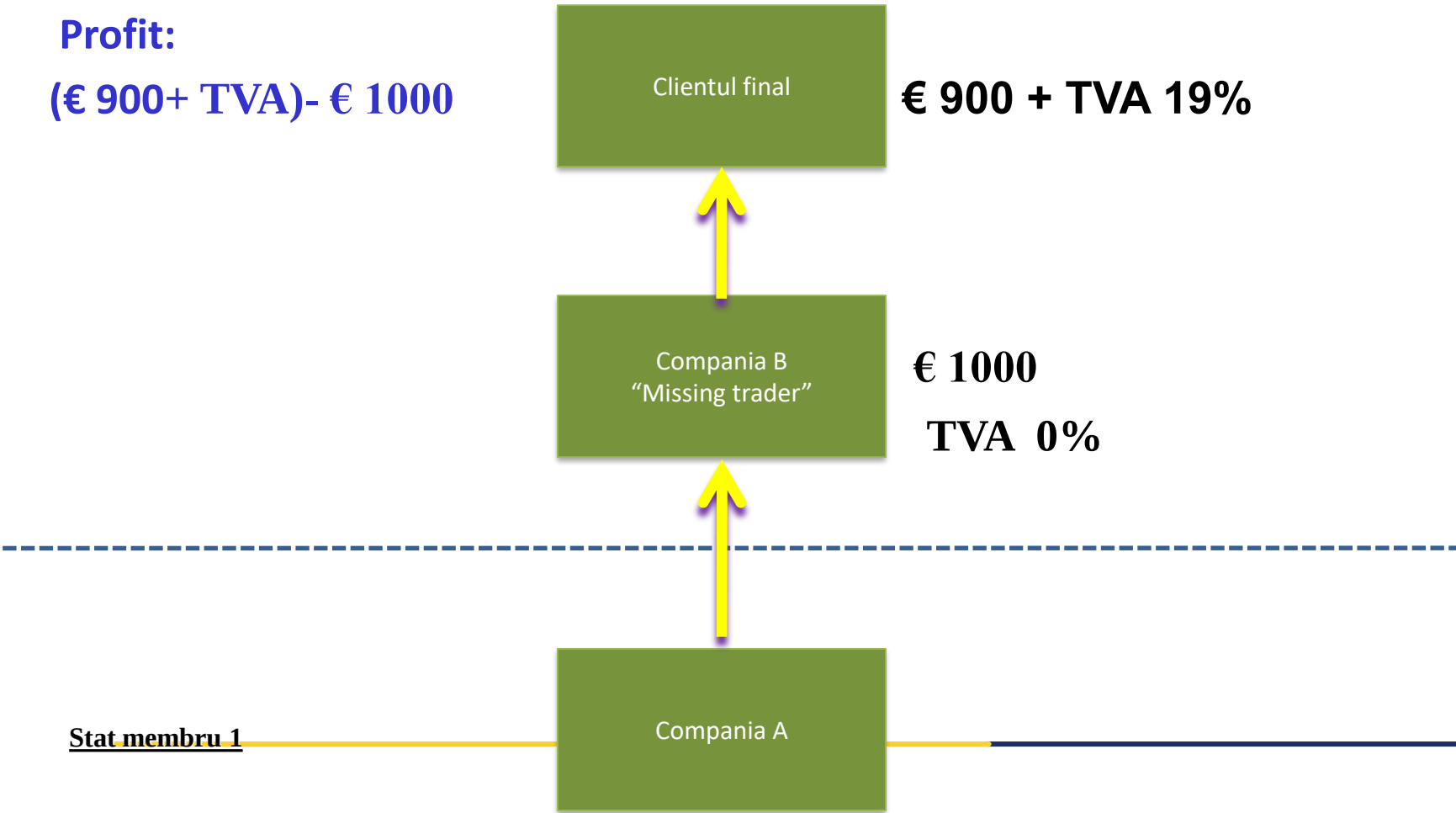


Exemplu Missing Trader

Stat membru 2

Profit:

(€ 900+ TVA)- € 1000



Frauda tip carusel - Missing trader

Frauda tip carusel la iesire (livrari simulate)

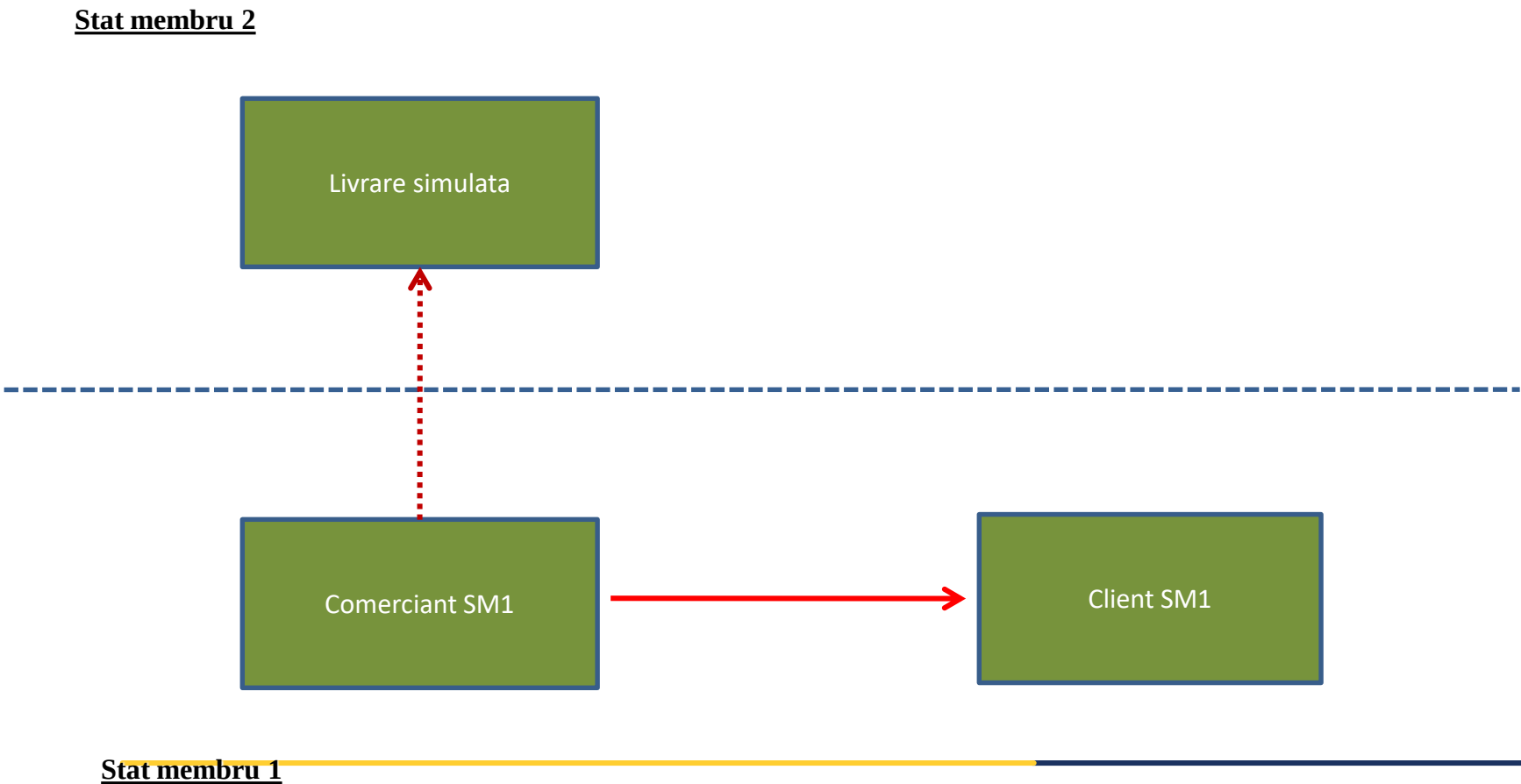
Se bazeaza pe simularea unor livrari intracomunitare sau exporturi, in timp ce in realitate are loc o comercializare pe piata interna, la negru

Se bazeaza pe solicitarea rambursarii de TVA si apoi volatilizare (apare o problema daca partenerul extern nu declara operatiunea)

Se poate face cu sau fara complicitatea unui partener extern.



Exemplu Missing Trader (2)



C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum) și C-484/03 (Bond House Systems)

- Optigen, Fulcrum și Bond House sunt societăți comerciale care activau în domeniul achiziționării de cipuri de calculatoare de la societăți stabilite în Regatul Unit și vânzării acestora către cumpărători stabiliți în alt stat membru. Societățile au solicitat rambursări de TVA, dar solicitarea le-a fost respinsă pe motivul că, operațiunile în discuție făceau parte dintr-un lanț de distribuție care implica o societate fantomă existând astfel o fraudă de tip carusel.
- CJUE a judecat cazurile și a concluzionat faptul că sfera de aplicare a TVA este una foarte largă, astfel încât noțiunea de activitate economică trebuie evaluată ca atară, fără a ține seama de scopul sau rezultatele acesteia. Prin urmare, chiar dacă pe lanțul de operațiuni se constată o fraudă, operațiunea se consideră ca fiind în sfera TVA.



Cauza C-264/14 – Skatteverket v David Hedqvist

- Furnizeze servicii care constau în schimbul de monede tradiționale cu moneda virtuală „bitcoin” și invers.
- „bitcoin” este utilizată în principal pentru plățile dintre particulari pe internet, precum și în anumite magazine online care acceptă această monedă. Moneda virtuală menționată nu are un emitent unic, ci este creată direct în cadrul unei rețele, prin intermediul unui algoritm special.
- Operațiunile s-ar limita, așadar, la cumpărarea și vânzarea de unități ale monedei virtuale „bitcoin” în schimbul monedelor tradiționale, cum ar fi coroana suedeză, sau invers. Din decizia de trimitere nu rezultă că acestea ar privi plăți în „bitcoin”.



Cauza C-264/14 – Skatteverket v David Hedqvist

- 1) Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că operațiunile care îmbracă forma a ceea ce s-a descris ca reprezentând schimb de monedă virtuală cu monedă tradițională și invers, efectuat pe baza unei contraprestații cuprinse de furnizor în calculul cursului de schimb, constituie prestări de servicii efectuate cu titlu oneros?
- 2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, articolul 135 alineatul (1) din [această directivă] trebuie interpretat în sensul că operațiunile de schimb descrise anterior sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată?”



Cauza C-264/14 – Skatteverket v David Hedqvist

- În final decizia CJUE este că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA **trebuie interpretat în sensul că reprezintă prestări de servicii efectuate cu titlu oneros operațiuni care constau în schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale „bitcoin” și invers**, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care operatorul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care le vinde clienților săi.
- Totodată, articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că **prestări de servicii**, precum cele în discuție în litigiul principal, **care constau în schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale „bitcoin” și invers**, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care operatorul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care le vinde clienților săi, **constituie operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, în sensul acestei dispoziții.**



3. OPERAȚIUNI IMPOZABILE ȘI PERSOANE IMPOZABILE



Operațiuni cuprinse în sfera TVA

Conditii (art. 268):

- ☒ constituie sau sunt asimilate cu o **livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată**;
- ☒ **locul de livrare** a bunurilor sau **de prestare** a serviciilor este considerat a fi în **România**;
- ☒ sunt efectuate de **persoane impozabile**;
- ☒ rezultă **din activități economice** reglementate prin lege.



Persoane impozabile și activitatea economică (art. 269)

Persoana impozabilă:

- ✓ orice persoana (juridica sau fizica)
- ✓ desfășoară activități economice
- ✓ indiferent de loc
- ✓ de o manieră independentă
- ✓ oricare ar fi scopul
- ✓ Indiferent de rezultat

Persoane neimpozabile:

- Instituțiile publice
- Organizațiile fără scop patrimonial
- Salariații etc.



Cauza 268/83 (Rompelman)

- Soții Rompelman au dobândit un drept de creanță cu privire la transferul viitor al dreptului de proprietate asupra două loturi în locul cărora urma să fie construit un imobil. În cadrul proiectului de imobil, cele două loturi au fost menționate ca „săli de expoziție”.
- Odată finalizate construcțiile, soții Rompelman intenționau să le închirieze, ei informând în prealabil autoritățile că doresc să opteze pentru aplicarea TVA asupra chiriilor care vor fi plătite de locatari.
- Aceștia au cerut ca să poată deduce TVA în amonte inclusă în plățile în tranșe ale prețului de achiziție datorate ca urmare a evoluției lucrărilor. Autoritățile fiscale au refuzat să acorde un drept de deducere a acestui TVA menționând că până la realizarea de operațiuni impozabile de către soții Rompelman, aceștia nu desfășurau o activitate economică și nu au statutul de persoane impozabile.



Cauza 268/83 (Rompelman)

- CJUE a considerat că o persoană devine impozabilă din punctul de vedere al TVA în această cauză *atunci când persoana care închiriaza un bun imobil a început exploatarea acestui bun, adică încă din momentul în care l-a cumpărat ca proprietate viitoare.*
- CJUE a explicat că *dobândirea unui drept de creanță cu privire la transferul viitor al dreptului de proprietate asupra unei părți a unui imobil a cărui construcție nu a fost finalizată încă, cu intenția de a o închiria la momentul oportun, poate fi considerată ca o activitate economică (...), înțelegându-se că această dispoziție nu se opune faptului ca administrația fiscală să impună ca intenția declarată să fie confirmată de elemente obiective, precum capacitatea specifică a locațiilor proiectate pentru o exploatare comercială.*



Persoane impozabile și activitatea economică

Activitățile economice

- activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.
- exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

De analizat:

- *Cazul unei persoane fizice ce vinde proprietăți imobiliare*
- *Cazul unei companii de asigurari*



Cauza C-186/89 (Van Tiem)

- Domnul Van Tiem a cumpărat un teren și i s-a perceput TVA la cumpărare. Acesta, mai departe a acordat unei societăți pe care o deținea, dreptul de folosință a terenului pentru o perioadă 18 ani, primind astfel o plată anuală.
- În consecință, acesta a dedus TVA la achiziția terenului. Autoritățile fiscale au emis o înștiințare de plată pentru TVA-ul dedus, pe motiv că dl Van Tiem nu realiza o activitate economică.
- CJUE a explicat că „exploatarea” bunurilor corporale se referă la toate operațiunile indiferent de forma lor juridică, prin care se urmărește obținerea de venituri cu caracter permanent din bunurile respective. Prin urmare, acordarea unui drept de folosință prin care se permite beneficiarului să folosească bunul imobiliar pentru o anumită perioadă de timp, în schimbul unei remunerații, trebuie considerată ca fiind o exploatare a unui bun corporal în vederea obținerii de venituri cu caracter permanent



Cauza C-230/94 (Renate Enkler)

- Renate Enkler lucra în cadrul societății de consultanță fiscală a soțului său. Aceasta a notificat autorităților fiscale privind inițierea unei activități economice ce presupune închiriere de rulote.
- Dna Enkler a achiziționat o rulotă și a dedus TVA la achiziție. Aceasta declarat un TVA colectat scăzut pentru activitatea economică, principalul client fiind chiar soțul acesteia.
- Autoritățile fiscale au emis ulterior o înștiințare privind TVA-ul dedusă în cazul rulotei, pe motiv că dna Enkler nu era persoană impozabilă, întrucât nu desfășurase o activitate economică și, prin urmare, nu avea dreptul de deducere.



Cauza C-230/94 (Renate Enkler)

- CJUE în acest a decis ca noțiunea de activitate economică nu include activități desfășurate cu caracter ocazional, deoarece trebuie să aibe un caracter de continuitate. Totuși, pentru ca închirierea rulotei să fie o activitate economică trebuie realizată o analiză dacă această operațiune a fost realizată în scopul obținerii de venit.
- CJUE a menționat faptul că răspunsul dacă este sau nu o activitate economică nu poate fi determinat numai pe baza rezultatelor efective ale activității ci trebuie avuți în vedere și alți factori care ar putea fi luați în considerare ca natura bunurilor, durata perioadei de închiriere, numărul de clienți sau valoarea veniturilor, dar acest aspect se analizează de la o operațiune la alta.



Cauzele unite C-180/10 și C-181/10 (Słaby și Kuć)

- Cele 2 persoane au dobândit în calitate de persoane fizice care nu exercita o activitate economică, terenuri clasificate drept zonă agricolă în planul de amenajare a teritoriului. După ce a utilizat terenul desfășurând activități agricole, planul de amenajare a terenului a fost modificat de autorități, terenul respectiv devenind constructibil.
- Persoanele au împărțit terenurile în parcele, pe care le-a vândut unor persoane fizice, treptat. Autoritățile fiscale au considerat că operațiunile respective constituiau o activitate economică, iar producătorul agricol este o persoană impozabilă care exercită o activitate economică, având în vedere amploarea și sfera operațiunilor realizate.



Cauzele unite C-180/10 și C-181/10 (Słaby și Kuć)

- În ambele situații deciziile autorităților fiscale au fost contestate, iar instanța națională poloneză a solicitat în acest caz o clarificare la CJUE:
- *să stabilească dacă o persoană fizică ce a exercitat o activitate agricolă pe un teren dobândit cu scutire de TVA și recalificat drept teren destinat construcției, în urma unei modificări a planurilor de amenajare a teritoriului, intervenită din motive independente de voința acestei persoane, trebuie considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA în cazul în care vinde terenul menționat.*



Cauzele unite C-180/10 și C-181/10 (Słaby și Kuć)

- Cu alte cuvinte, CJUE menționează că pentru a vorbi de o operațiune impozabilă, trebuie să existe o persoană impozabilă ce desfășoară o activitate economică. Totuși în speța menționată trebuie avute în vedere două aspecte:
 - simpla exercitare a dreptului de proprietate de către titularul acestuia nu poate fi considerată prin ea însăși o activitate economică
 - numărul și mărimea vânzărilor realizate în speță nu sunt determinante în sine. Mărimea vânzărilor nu poate constitui un criteriu de distincție între activitățile unui operator care acționează cu titlu privat, care se situează în afara domeniului de aplicare al Directivei TVA, și cele ale unui operator ale cărui operațiuni constituie o activitate economică. Vânzări semnificative pot fi efectuate și de operatori care acționează cu titlu privat .



Cauzele unite C-180/10 și C-181/10 (Słaby și Kuć)

- Concluzia finală CJUE:
- *O persoană fizică ce a exercitat o activitate agricolă pe un teren recalificat drept teren destinat construcției, în urma unei modificări a planurilor de amenajare a teritoriului, intervenită din motive independente de voința acestei persoane, nu trebuie considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA conform Directivei TVA, dacă vinde terenul respectiv, în ipoteza în care aceste vânzări se înscriu în cadrul administrării patrimoniului privat al acestei persoane.*
- *Dacă, în schimb, această persoană, în vederea realizării vânzărilor menționate, ia măsuri active de comercializare a terenului prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii în sensul Directivei TVA, această persoană trebuie considerată că exercită o „activitate economică” în sensul articolului menționat și, în consecință, trebuie considerată persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.*



Regimul special pentru întreprinderile mici – Metoda de calcul al cifrei de afaceri anuale ce servește drept referință în scopul aplicării regimului special pentru întreprinderile mici – Noțiunea de «operațiune imobiliară accesorie» – Închirierea unui bun imobil de către o persoană fizică ce exercită mai multe profesii liberale



C-716/18 CT

- În anul 2016, reclamantul din litigiul principal a fost supus unei inspecții fiscale privind TVA-ul aferent activității sale economice în calitate de persoană fizică, la finalizarea căreia AJFP Caraș-Severin a constatat că, în cursul anului 2012, cifra sa de afaceri fusese mai mare de 220 000 RON (aproximativ 65 000 de euro), constituind în acea perioadă plafonul de referință pentru aplicarea regimului special pentru întreprinderile mici în România.
- Pentru a stabili dacă cifra de afaceri anuală a reclamantului din litigiul principal depășise acest plafon de referință în anul 2012, AJFP Caraș-Severin a luat în considerare veniturile obținute de acesta nu numai din exercitarea diferitelor sale profesii liberale și din drepturile sale de autor, ci și din închirierea imobilului menționat.



C-716/18 CT

- În anul 2012, cuantumul total al veniturilor reclamantului din litigiul principal relevant în vederea aplicării regimului special pentru întreprinderile mici provenea în proporție de 69 % din activitatea de practician în insolvență, de 17 % din închirierea imobilului al cărui coproprietar era și de 14 % din activitatea de expertiză contabilă și de consultanță în domeniul fiscal, AJFP Caraș-Severin a considerat că activitatea principală a persoanei interesate era, în cursul aceluși an, activitatea de practician în insolvență.
- Această autoritate a precizat că închirierea imobilului nu putea fi calificată drept „operațiune accesorie” acestei activități principale, în sensul articolului 152 alineatul (2) din Codul fiscal, veniturile obținute din aceasta neputând fi astfel excluse din calculul cifrei de afaceri care servește drept referință pentru a determina aplicarea regimului special pentru întreprinderile mici.



- Dacă, în împrejurări precum cele din litigiu, în care o persoană fizică desfășoară activitate economică prin exercitarea mai multor profesii liberale, precum și prin închirierea unui bun imobil, obținând astfel venituri cu caracter de continuitate, dispozițiile articolului 288 [primul paragraf] punctul 4 din Directiva [TVA] impun identificarea unei activități profesionale determinate, ca activitate principală, pentru a se verifica dacă închirierea poate fi calificată ca operațiune accesorie la aceasta, iar în caz afirmativ, pe baza căror criterii ar putea fi identificată acea activitate principală, sau trebuie interpretate în sensul că toate activitățile profesionale prin care se realizează activitatea economică a acelei persoane fizice reprezintă «activitate principală»?
- În condițiile în care bunul imobil închiriat de o persoană fizică unui terț nu este destinat și utilizat pentru desfășurarea restului activității economice a acesteia, neputându-se deci stabili legătura dintre acesta și exercitarea diferitelor profesii ale acelei persoane, dispozițiile articolului 288 [primul paragraf] punctul 4 din Directiva [TVA] permit calificarea operațiunii de închiriere ca «operațiune accesorie», cu consecința excluderii acesteia din calculul cifrei de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicării regimului special de scutire pentru întreprinderile mici?
- În ipoteza descrisă la cea de a doua întrebare, prezintă relevanță pentru calificarea ca «accesorie» a operațiunii de închiriere faptul că aceasta a fost realizată în beneficiul unui terț, persoană juridică în cadrul căreia persoana fizică are calitatea de asociat și administrator, care are sediul stabilit în acel imobil și care desfășoară activități profesionale de aceeași natură cu persoana fizică în discuție?”



C-716/18 CT

- Trebuie să se stabilească dacă articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în ceea ce privește o persoană impozabilă în calitate de persoană fizică a cărei activitate economică constă în exercitarea mai multor profesii liberale, precum și în închirierea unui bun imobil, o astfel de închiriere constituie o „operațiune accesorie”, în sensul acestei dispoziții, în vederea aplicării regimului special pentru întreprinderile mici.
- Noțiunea de „operațiune accesorie”, în sensul acestei dispoziții, constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii care trebuie interpretată în mod uniform pe teritoriul Uniunii.
- Noțiunea de „operațiune accesorie” desemnează anumite operațiuni care nu țin de activitatea profesională obișnuită a persoanei impozabile.



C-716/18 CT

- Calificarea unei operațiuni drept „operațiune accesorie” a persoanei impozabile nu impune nici să se identifice un element constitutiv al activității economice a acestei persoane impozabile ca fiind principal, nici ca ea să fie legată de vreo altă activitate economică a persoanei impozabile menționate. Această expresie trebuie considerată o noțiune autonomă.
- O activitate economică nu poate fi calificată drept „accesorie” dacă, printre altele, constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității profesionale taxabile obișnuite a întreprinderii în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 31).



C-716/18 CT

- **Constatare:** Sediul activității de practician în insolvență desfășurate de reclamantul din litigiul principal este stabilit la adresa imobilului închiriat aflat în coproprietatea acestuia. Pe de altă parte, imobilul respectiv, compus din spații cu destinație de birouri, este închiriat de reclamantul din litigiul principal unei persoane juridice la care este asociat-administrator. În plus, această persoană juridică are sediul în imobilul menționat și exercită activități de aceeași natură cu cele exercitate de reclamantul din litigiul principal.
- **Articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva 2006/112/CE, trebuie interpretat în sensul că, în ceea ce privește o persoană impozabilă în calitate de persoană fizică a cărei activitate economică constă în exercitarea mai multor profesii liberale, precum și în închirierea unui bun imobil, o astfel de închiriere nu constituie o „operațiune accesorie”, în sensul dispoziției menționate, atunci când această operațiune este efectuată în cadrul unei activități profesionale obișnuite a persoanei impozabile.**



Caracteristica de a acționa independent

Art 269, alin 4, CF 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.



Cauza C-355/06 (Van der Steen)

- Dl van der Steen a devenit director și acționar unic al societății cu răspundere limitată J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV.
- Dl van der Steen încheiase cu societatea un contract de muncă.
- Acesta era unic asociat, administrator și singurul angajat al societății. Dl van der Steen a facturat serviciile sale de administrare a societății, iar în temeiul dreptului olandez, un administrator era angajat al societății, dar că, spre deosebire de un angajat obișnuit, el nu se afla într-o poziție de subordonare față de societate.
- În acest sens, dl van der Steen a solicitat inspectorului atribuirea un număr de TVA distinct de cel al societății.



Cauza C-355/06 (Van der Steen)

- Autoritățile olandeze au respins atribuirea unui cod de TVA și instanța olandeză unde s-a contestat decizia a solicitat o hotărâre preliminară asupra întrebării:
- *Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care o persoană fizică are ca activitate unică executarea efectivă a tuturor lucrărilor care rezultă din activitatea unei societăți închise al cărei unic administrator, acționar și «membru al personalului» este, aceste lucrări nu sunt activități economice pentru că sunt executate în cadrul gestionării și al reprezentării societății închise și nu fac parte, prin urmare, din circuitul economic?*



Cauza C-355/06 (Van der Steen)

- Concluzia finală a CJUE în acest caz menționează că *în scopul aplicării Directivei TVA, o persoană fizică ce execută toate lucrările în numele și în contul unei societăți impozabile, în temeiul unui contract de muncă încheiat cu această societate, al cărei unic acționar, administrator și membru al personalului este, nu reprezintă ea însăși o persoană impozabilă în sensul Directivei TVA.*



4. OPERAȚIUNILE IMPOZABILE



Operațiuni cuprinse în sfera TVA

- Operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a taxei sunt:
 - livrarea de bunuri (art. 270);
 - prestarea de servicii (art. 271);
 - achizițiile intracomunitare de bunuri (AIC) (art. 273);
 - importul de bunuri (art. 274).



Livrarea de bunuri

- **Livrarea de bunuri** = transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.



Cauza C-320/88 (Shipping & Forwarding Enterprise (SAFE))

- Shipping & Forwarding Enterprise („SAFE”) societate de drept olandez, a vândut drepturile asupra unei case și asupra terenului către Kats Bouwgroep („Kats”) în schimbul unei sume de bani. Conform contractului, SAFE și-a asumat să transfere un drept de proprietate necondiționat societății Kats care practic a dobândit dreptul de a dispune de bun, dar SAFE și-a asumat să transfere efectiv titlul de proprietate la orice dată ulterioară precizată de Kats.
- Kats a demolat clădirea și terenul a fost transformat în „teren construibil”.
- Kats a intrat în faliment, iar terenul a fost vândut în cadrul procedurii de lichidare unei terțe societăți Abreka, SAFE în cele din urmă transferând proprietatea juridică societății Abreka.
- Autoritățile fiscale au emis către SAFE o înștiințare de plată a TVA pentru această operațiune, bazată pe faptul că avusese loc o livrare de bunuri cu ocazia transferului proprietății juridice moment la care livrarea era una de teren construibil.
- CJUE a decis că era clar că în Directiva TVA noțiunea „livrare de bunuri” nu se referea la transferurile juridice de proprietate în temeiul procedurilor prescrise de legislațiile naționale. Se referă la dreptului de a dispune de bun ca proprietar, nu presupune transferul titlului juridic efectiv acelei persoane. Evaluarea realității economice este un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun TVA.



Cauza C-78/12 (Evita-K)

- Pe scurt societatea Evita-K având ca activitate economică principală comerțul cu animale. Aceasta a achiziționat viței de la societatea Ekspertis-7.
- Mai mult Evita-K a declarat că a exportat viței vii în Albania.
- În urma unui control asupra societății Ekspertis-7 s-au descoperit *lacune în contabilitatea acesteia și în îndeplinirea formalităților veterinare referitoare printre altele la titlul de proprietate asupra acestor animale și la crotaliile lor, autoritățile respective au considerat că nu s-a demonstrat realizarea efectivă a livrărilor amintite și că, în consecință, Evita-K nu se putea prevala de dreptul de deducere a TVA-ului aferent acestor livrări*
- Pentru a justifica achiziționarea animalelor respective, Evita-K a prezentat, pe lângă cele nouă facturi emise de Ekspertis-7, certificate de greutate, extrase de cont privind plata acestor facturi, contractul de livrare de viței încheiat cu Ekspertis-7, certificate veterinare în care se precizau crotaliile animalelor, precum și certificate veterinare destinate transportului de animale pe teritoriul național.



Cauza C-78/12 (Evita-K)

- Intrebări preliminare:
- *Noțiunea «livrare de bunuri» trebuie interpretată în sensul că permite ca destinatarul unei livrări să dobândească dreptul de dispoziție asupra bunurilor (bunuri mobile determinate doar generic) prin dobândirea proprietății asupra acestor bunuri prin posesie de bună-credință obținută cu titlu oneros de la un neproprietar.*
- *Dovada efectuării unei «livrări de bunuri» în legătură cu exercitarea a dreptului la deducerea TVA-ului efectiv plătit, menționat pe factură, presupune faptul că destinatarul livrării face dovada drepturilor de proprietate ale furnizorului, în cazul în care obiectul livrării îl constituie bunuri mobile determinate doar generic, în cazul achiziției de bunuri de la un neproprietar pe baza posesiei obținute cu bună-credință și cu titlu oneros?*



Cauza C-78/12 (Evita-K)

- CJUE a răspuns că noțiunea „livrare de bunuri” nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun.
- Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că, în contextul exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, noțiunea „livrare de bunuri” în sensul acestei directive și dovada realizării efective a unei astfel de livrări nu sunt legate de forma de dobândire a dreptului de proprietate asupra bunurilor respective. Trebuie realizată o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor pentru a determina dacă livrările de bunuri în discuție în litigiul principal au fost efectiv realizate și dacă, eventual, dreptul la deducere poate fi exercitat pentru respectivele livrări. Prin urmare dreptul de a dispune de bun ca proprietar nu este același lucru cu transferul dreptului de proprietate conform normelor interne ale unui stat membru.



Operațiuni intracomunitare

- **Livrarea intracomunitară (LIC)** = o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un SM în alt SM de furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.
- **Achiziția intracomunitară (AIC)** = obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.



Prestari de servicii

- **Prestarea de servicii** reprezintă orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri (art 271, Cod Fiscal).



Cauza C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)

- Faaborg-Gelting era o societate de feribot daneză care exploata feriboturi între Danemarca și Germania.
- La bord era un restaurant unde pasagerii puteau servi masa, lucru pentru care societatea percepea o taxă suplimentară.
- Autoritățile fiscale germane au considerat că mesele oferite reprezentau o livrare de bunuri și, prin urmare, erau supuse TVA germane, atunci când feriboturile se aflau în apele teritoriale germane.
- Societatea Faaborg-Gelting a contestat decizie, iar cazul a ajuns la CJUE. Curtea de Justiție a considerat în acest caz că furnizarea de mese în cadrul unui restaurant era o prestare de servicii.
- CJUE a menționat că furnizare pe produse alimentare în regim de restaurant (servirea la masă, luarea comenzii, eliberarea mesei etc.) reprezintă în marea lor majoritate servicii. Situația ar fi însă diferită în cazurile în care furnizarea presupune prea puțin din perspectiva serviciilor, spre exemplu în cazul restaurantelor de tip fast food sau la pachet.



Cauza C-40/09 (Astra Zeneca UK)

- Astra Zeneca UK Limited („Astra Zeneca”) o societate care activează în sectorul farmaceutic, oferă angajaților săi posibilitatea de a fi plătiți parțial în tichete valorice în loc de bani, care pot fi apoi cheltuite la anumiți distribuitori cu amănuntul.
- Tichetele valorice sunt contabilizate în salariul angajaților la o valoare inferioară valorii lor nominale.
- De exemplu, un tichet valoric de 10 lire sterline ar putea fi contabilizat, în componența salariului, la o valoare de 9,5 lire sterline: astfel angajatul poate achiziționa bunuri în valoare de 10 lire sterline, deși a „cheltuit” numai 9,5 lire sterline din salariul său.



Cauza C-40/09 (Astra Zeneca UK)

- Aici au apărut câteva întrebări:
- Astra Zeneca trebuie să factureze angajaților săi TVA inclusă în tichetele valorice
- În cazul în care această facturare nu este necesară, Astra Zeneca poate deduce TVA aferentă achizițiilor pe care a plătit-o (când a cumpărat tichetele de la intermediar).
- CJUE a menționat că *în măsura în care tichetele respective nu transferă imediat dreptul de a dispune de un bun, punerea lor la dispoziție nu constituie o „livrare de bunuri” ci o „prestare de servicii”*.
- Sunt „prestări de servicii efectuate cu titlu oneros” ?



Cauza C-40/09 (Astra Zeneca UK)

- CJUE a fost că punerea la dispoziția angajaților săi a unui tichet valoric de către o societate care l-a achiziționat la un preț ce include TVA, în schimbul renunțării de către acești angajați la o parte din remunerația lor în bani, constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul acestei dispoziții.



Importul de bunuri

- intrarea pe teritoriul Comunității de bunuri care nu se află în liberă circulație în înțelesul art. 24 din Tratatul de înființare a Comunității Europene;
- pe lângă operațiunile prevăzute mai sus intrarea în Comunitate a bunurilor care se află în liberă circulație, provenite dintr-un teritoriu terț, care face parte din teritoriul vamal al Comunității.



Cauza C-181/97 (Van der Kooy)

- Produselor aflate în liberă circulație în țările și teritoriile de peste mări pot fi importate în Comunitate, în scopuri TVA.
- Cauza are în vedere intrarea în Olanda a unor bunuri provenind din Antilele Olandeze. S-a pus problema dacă acest lucru trebuie considerat import, deci cu alte cuvinte o intrare în spațiul UE sau este o operațiune scutită (având în vedere că teritoriul este controlat de Olanda).
- CJUE a menționat că dacă anumite produse care sunt în liberă circulație în țările și teritoriile de peste mări pot fi importate în Comunitate fără taxe vamale și taxe cu efect echivalent, acest lucru nu modifică problematica TVA. Astfel, TVA la importul produselor nu conține ingredientele unei taxe cu efect echivalent taxelor vamale, prin urmare nu se pune problema scutirii de TVA a operațiunii.



C-43/19 Vodafone

- Vodafone (Portugalia) încheie cu clienții săi contracte de prestări de servicii, dintre care unele prevăd clauze promoționale speciale supuse unor condiții de contractare a acestor clienți pentru o perioadă minimă predeterminată.
- Clienții se angajează să mențină un raport contractual cu Vodafone, precum și să utilizeze bunurile și serviciile furnizate de aceasta pentru o astfel de perioadă, în schimbul unor condiții comerciale avantajoase, în special în ceea ce privește prețul care trebuie plătit pentru serviciile subscrise.
- Perioada de contractare poate varia în funcție de aceste servicii. Aceasta are ca obiect să permită Vodafone să recupereze o parte din investiția sa privind echipamentele și infrastructurile, precum și alte costuri, cum sunt cele legate de activarea serviciului și avantajele speciale acordate clienților. Nerespectarea de către clienți a perioadei de contractare din motive imputabile acestor clienți implică plata de către clienții menționați a sumelor care sunt prevăzute de contracte. Aceste sume urmăresc să descurajeze nerespectarea de către aceiași clienți a perioadei de contractare.



C-43/19 Vodafone - Dreptul național

- Suma care trebuie plătită în caz de nerespectare a perioadei de contractare este calculată proporțional cu partea din perioada de contractare care s-a scurs. Acest quantum nu poate depăși costurile pe care Vodafone le-a suportat pentru instalarea exploatației.
- Vodafone a fost obligată să aplice TVA pentru aceste sume. Aceasta a prezentat apoi un recurs împotriva actului de taxare, în măsura în care această societate considera că sumele în discuție în litigiul principal nu erau supuse TVA-ului.



Intrebarile preliminare:

- Art. 2 alin. (1) lit. (c) și articolele 9, 24, 72 și 73 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că **perceperea de către un operator de comunicații electronice de la foștii săi clienți, a unei sume** care, din motive juridice, nu poate depăși costurile pe care societatea furnizoare le-a suportat pentru instalarea serviciului, care trebuie să fie proporțională cu avantajul acordat clientului, identificat și cuantificat ca atare în contract și care nu poate să corespundă în mod automat valorii totale a sumelor restante la data rezilierii contractului, **constituie o prestare de servicii supusă la plata TVA-ului?**
- Faptul că se solicită restituirea sumelor după rezilierea contractului, în cazul în care operatorul nu mai prestează servicii clientului, și că nu a fost realizat un consum concret după încetarea contractului **se opune calificării sumelor respective drept contraprestație pentru o prestare de servicii?**



Intrebarile preliminare:

- Este necesar să se excludă faptul că suma respectivă constituie o contraprestație pentru prestarea de servicii prin faptul că operatorul și foștii săi clienți au definit în prealabil, în virtutea legii, în cadrul unui contract de adeziune, formula de calcul al sumei pe care trebuie să o plătească foștii clienți în cazul în care nu respectă perioada contractuală prevăzută în contractul de prestări de servicii?
- Este necesar să se excludă faptul că suma respectivă constituie o contraprestație pentru prestarea de servicii atunci când suma în discuție nu corespunde celei pe care operatorul ar fi primit-o în perioada contractuală rămasă, în cazul în care contractul nu ar fi fost reziliat?



C-43/19 Vodafone

- Este supusă TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.
- În ceea ce privește legătura directă dintre serviciul furnizat beneficiarului și contravaloarea efectivă primită, Curtea a statuat deja că contravaloarea prețului plătit la momentul semnării contractului privind prestarea unui serviciu este constituită din dreptul clientului de a beneficia de executarea obligațiilor care decurg din contract, indiferent dacă clientul pune în aplicare acest drept. Astfel, prestatorul de servicii efectuează această prestație atunci când permite clienților să beneficieze de aceasta, astfel încât existența legăturii directe sus-menționate nu este afectată de faptul că clientul nu face uz de dreptul menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17).



C-43/19 Vodafone

Curtea a considerat că o sumă prestabilită percepută de un operator economic în cazul rezilierii anticipate de către clientul său sau pentru un motiv imputabil acestuia din urmă a unui contract de prestări de servicii care prevede o perioadă minimă de contractare, sumă care corespunde celei pe care acest operator ar fi primit-o în restul perioadei respective în lipsa unei asemenea rezilieri, **trebuie să fie considerată remunerație pentru o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și supusă ca atare TVA-ului**, chiar dacă o asemenea reziliere presupune dezactivarea produselor și serviciilor prevăzute prin contract înaintea expirării perioadei minime de contractare convenite.



C-43/19 Vodafone

Concluzia CJUE

Interpretare art. 2 alin. (1) litera (c) din **Directiva 2006/112/CE**

Sumele percepute de un operator economic în cazul rezilierii anticipate, pentru motive proprii clientului, a unui contract de prestări de servicii care prevede respectarea unei perioade contractuale, în schimbul acordării în favoarea acestui client a unor condiții comerciale avantajoase, trebuie considerate ca reprezentând remunerarea unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții.



C-235/18 - Vega International

- Transportator de vehicule utilitare ale unor constructori cunoscuți, de la uzina de fabricație la clienți.
- Acest serviciu este asigurat prin intermediul mai multor filiale ale Vega International, care au sediile sociale în diferite state membre, printre care și filiala Vega Poland.
- Vega International organizează și gestionează aprovizionarea tuturor societăților sale cu carduri de carburant emise de diferiți furnizori de carburant. Vehiculele transportate de Vega Poland sunt alimentate cu ajutorul unor carduri de carburant nominale, eliberate conducătorilor auto. Pentru motive de organizare și ținând seama de cuantumul cheltuielilor, toate operațiunile efectuate prin intermediul cardurilor de carburant sunt centralizate de societatea mamă din Austria, care primește de la furnizorii de carburant facturile care fac dovada, printre altele, a achiziționării carburantului cu TVA.
- Vega International refacturează filialelor sale, printre care și Vega Poland, carburantul pus la dispoziție pentru furnizarea serviciului de transport al vehiculelor, cu o majorare de 2 %.



C-235/18 - Vega International - Dreptul național

- Autoritățile fiscale din Polonia au refuzat Vega International restituirea TVA-ului pentru perioada cuprinsă între lunile aprilie și iunie 2012. Acestia au motivat că un astfel de acord cu privire la gestionarea carburantului nu ar reprezenta un contract de livrare de carburant, ci mai degrabă un contract de finanțare a achiziționării acestuia.
- Practic, Vega International nu efectuează „livrări de bunuri”, în cazul de față carburant, pentru care TVA-ul poate fi recuperat, ci furnizează Vega Poland prestări de servicii de finanțare care nu ar fi impozabile în Polonia întrucât sunt scutite de TVA.



C-235/18 - Vega International

Intrebarea preliminară

În noțiunea menționată la articolul 135 alineatul (1) litera (b) din [Directiva 2006/112] (*operatiuni scutite - acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă*) sunt incluse și activitățile ce constau în punerea la dispoziție a cardurilor de carburant, precum și negocierea, finanțarea și plata achizițiilor de carburant prin intermediul acestor carduri sau astfel de activități complexe pot fi considerate ca fiind operațiuni în lanț al căror obiectiv principal îl constituie livrarea de carburant?



Vega International C-235/18

Interpretare CJUE

- CJUE precizează ca nu trebuie să se considere că livrarea de carburant este efectuată către Vega International, iar aceasta din urmă revinde ulterior acest bun către Vega Poland, efectuând la rândul său o livrare de carburant către aceasta.
- În schimb trebuie arătat că Vega International se limitează să pună la dispoziția filialei sale poloneze, prin intermediul cardurilor de carburant, un simplu instrument care îi permite să achiziționeze acest carburant, neavând astfel decât un rol de intermediar în cadrul operațiunii de achiziționare a acestui bun.
- În consecință, în lipsa unei livrări a unui bun, mai precis carburant, în cauza principală, din perspectiva Vega International, aceasta din urmă nu poate solicita restituirea TVA-ului achitat pe facturile care îi sunt adresate, aferent alimentării cu carburant efectuată de Vega Poland la stațiile de benzină.



Vega International C-235/18

- Nu se contestă că toate operațiunile efectuate prin intermediul cardurilor de carburant puse la dispoziția filialelor de Vega International, sunt centralizate de societatea-mamă în Austria, care primește din partea furnizorilor de carburant facturile care fac dovada în special a achiziționării carburantului cu TVA.
- Ulterior, la sfârșitul fiecărei luni, Vega International refacturează filialelor sale carburantul pus la dispoziție pentru furnizarea serviciului de transport al vehiculelor cu o majorare de 2 %.



C-235/18 - Vega International

Concluzia CJUE

Interpretare art. 135 alin.(1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE

In împrejurări precum cele din cauza principală, punerea la dispoziția filialelor a unor carduri de carburant de către o societate-mamă, ceea ce face posibilă pentru filiale alimentarea cu carburant a vehiculelor al căror transport îl asigură, poate fi calificată drept serviciu de acordare de credite scutit de TVA potrivit acestei dispoziții.



5. LOCUL LIVRĂRILOR DE BUNURI ȘI PRESTĂRILOR DE SERVICII



Locul livrării de bunuri

- **Regula generală:** *locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul*

Cazuri particulare

- ***locul unde se efectuează instalarea sau montajul***, de către furnizor sau de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau al unui montaj
- ***locul unde se găsesc bunurile*** atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate
- ***locul de plecare a transportului de pasageri***, în cazul în care livrările de bunuri sunt efectuate la bordul unui vapor, avion sau tren



Locul livrării de bunuri cf Directivei TVA

- în cazul în care **bunurile nu sunt expediate sau transportate**, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care este efectuată livrarea.
- atunci când **bunurile sunt expediate sau transportate** de furnizor sau de client sau de o terță persoană, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client.



Cauza C-111/05 (Aktiebolaget NN)

- Locul livrării de bunuri în condițiile în care operațiunea presupune mai multe state membre.
- Societatea NN exercită, în sectorul telecomunicațiilor, activități care constau, printre altele, în instalarea, întreținerea și repararea de cabluri din fibre optice.
- Aceasta a încheiat contracte privind furnizarea și instalarea între Suedia și un alt stat membru a unui cablu submarin din fibre optice care va fi utilizat de către cumpărător pentru a oferi servicii de transmisie către diverși operatori de telecomunicații. Proprietatea a fost transferată către client după ce cablul a fost pus și primele teste efectuate.
- Autoritățile fiscale din Suedia au apreciat că operațiunea este o prestare de serviciu în Suedia deoarece aceasta nu prezintă caracteristici care să permită aplicarea normelor speciale de stabilire a locului operațiunii. Societatea NN a susținut că instalarea cablului în cauză constituie un serviciu care privește un bun imobil și că, în consecință, TVA-ul este datorat numai pentru serviciile prestate pe teritoriul continental, în apele interioare și în marea teritorială a Suediei.



Cauza C-111/05 (Aktiebolaget NN)

- Întrebări preliminare:
 - dacă operațiune impozabilă cu privire la livrarea și fixarea unui cablu instalat pe teritoriile a două state membre, precum și în afara teritoriului comunitar, în care prețul cablului propriu-zis reprezintă o parte în mod evident preponderentă din costurile totale, trebuie considerată o livrare de bunuri sau o prestare de servicii (legată de un bun imobil).
 - dacă operațiunea trebuie divizată în funcție de amplasarea geografică a cablului



Cauza C-111/05 (Aktiebolaget NN)

Răspunsul CJUE

- Trebuie să se determine dacă, în ceea ce privește TVA-ul, livrarea și instalarea unui cablu trebuie să fie considerate două operațiuni impozabile distincte sau o operațiune complexă unică alcătuită din mai multe elemente.
- Societatea NN are ca obiect cesionarea, după finalizarea instalării și realizarea probelor de funcționare, a unui cablu instalat și aflat în stare de funcționare. Practic toate elementele care compun operațiunea în discuție în acțiunea principală apar ca fiind necesare pentru realizarea sa și că, pe de altă parte, sunt strâns legate.
- Conform Directivei TVA, un bun corporal poate face obiectul unei instalări sau al unei asamblări cu sau fără realizarea unei funcționări de probă de către furnizor sau în numele său, fără ca operațiunea să își piardă în mod necesar calificarea de „livrare de bunuri”.



Cauza C-111/05 (Aktiebolaget NN)

- CJUE a concluzionat că o operațiune care privește livrarea și instalarea unui cablu din fibre optice care leagă două state membre și este situat parțial în afara teritoriului comunitar trebuie să fie privită ca o livrare de atunci când, ca urmare a probelor de funcționare efectuate de către furnizor, cablul va fi transferat clientului, care va putea dispune de el în calitate de proprietar, prețul cablului propriu-zis va reprezenta o parte în mod evident preponderentă din costul total al operațiunii respective și serviciile furnizorului se vor limita la instalarea cablului, fără a-i modifica natura și fără a-l adapta nevoilor specifice ale clientului.
- Directiva TVA trebuie să fie interpretată în sensul în care competența de impunere a livrării și a instalării unui cablu din fibre optice care leagă două state membre și este situat parțial în afara teritoriului comunitar revine fiecărui stat membru, proporțional cu lungimea cablului care se află pe teritoriul său



Locul achiziției intracomunitare de bunuri

Regula generala:

- Locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor



Cauza C-245/04 (EMAG)

- Cauza are în vedere situația în care mai multe societăți din două sau mai multe state membre încheie succesiv contracte pentru achiziționarea acelorași bunuri.
- Societatea austriacă K GmbH („K”) care a vândut o anumită cantitate de plumb moale companiei EMAG Handel Eder OHG , Klagenfurt („EMAG”). K a cumpărat plumbul moale de la societăți înregistrate în Italia și Olanda, bunurile fiind transportate prin Rotterdam (Olanda) sau Trieste (Italia). De acolo, bunurile au fost predate de către furnizorii societății K la un agent de expediție, care a expediat bunurile la destinația specificată la EMAG sau unul dintre clienții EMAG.
- K a considerat operațiune imposibilă și astfel a perceput societății EMAG TVA austriacă, cu cota de 20%. Când societatea EMAG a solicitat deducerea taxei, aceasta i-a fost refuzată pe motivul că operațiunea trebuia tratată ca o livrare intracomunitară și trebuia facturată deci scutită. EMAG a atacat decizia și astfel s-a solicitat opinia CJUE referitor la următoarele:
 - Dacă locul în care începe expediția sau transportul este relevant dacă există o tranzacție în lanț între mai multe societăți pentru furnizarea acelorași mărfuri în condițiile în care vorbim de o singură circulație a mărfurilor (un singur transport)?
 - Dacă livrările succesive trebuie tratate ca scutiri intracomunitare dacă există o tranzacție în lanț între mai multe societăți pentru furnizarea acelorași mărfuri în condițiile în care vorbim de o singură circulație a mărfurilor (un singur transport)?



Cauza C-245/04 (EMAG)

- Chiar dacă două livrări succesive dau naștere unui singur transport, acestea nu pot apărea simultan ci trebuie considerate ca fiind succesive în timp.
- Intermediarul care a achiziționat bunurile poate transfera dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar celei de-a doua persoane care achiziționează bunurile numai în cazul în care dreptul i-a fost anterior transferat de către primul furnizor.
- Astfel, în cazul în care două livrări succesive ale acelorași bunuri, efectuate cu titlu oneros și care dau naștere unui singur transport intracomunitar, acest transport nu poate fi atașat decât uneia din cele două livrări, livrare care va fi scutită de taxă.
- CJUE a explicat că în conformitate cu art. 32 din Directiva TVA, locul acelei livrări este considerat a fi în statul membru de plecare a expedierii sau a transportului de bunuri. Întrucât cea de-a doua livrare nu implică expedierea sau transportul, locul livrării este considerat, în conformitate cu art. 31 din Directiva TVA, a fi locul unde bunurile în momentul în care are loc livrarea.



Livrări succesive – Reguli Cod Fiscal

Livrările succesive:

- Aceleași bunuri sunt livrate (facturate sau vândute) între mai multe PI.
 - Bunurile sunt transportate de la primul furnizor direct la ultimul client.
-
- Două livrări succesive care dau naștere unui singur transport nu pot apărea simultan, ci trebuie considerate ca fiind succesive în timp.
 - Intermediarul care a achiziționat bunurile poate transfera dreptul de a dispune de bunuri numai în cazul în care acesta i-a fost anterior transferat de către primul furnizor.
 - Dacă 2 livrări succesive dau naștere unui singur transport, acest transport nu poate fi atașat decât uneia din cele 2 livrări.
 - Pana la apariția acestor modificări: Existau dificultăți în vederea considerării LIC / AIC în cazul în care transportul este realizat de intermediar.



Conditii pentru o tranzactie in lanț (art. 36a Directiva 112)

- ☐ Bunurile trebuie livrate succesiv, prin urmare sunt necesare cel puțin 3 persoane implicate in tranzactia in lanț;
- ☐ Bunurile trebuie expediate sau transportate dintr-un SM într-un alt SM;
- ☐ Bunurile trebuie expediate sau transportate de la primul furnizor la ultimul cumpărător din lanț.



Tranzactii ce nu intra in sfera acestor modificari

 Do not enter	Tranzacții in lanț ce implica importuri si exporturi
 Do not enter	Tranzacții in lanț ce implica doar livrări pe teritoriul unul singur stat
 Do not enter	Tranzacții in care o PI facilitează prin intermediul unei interfațe electronice de timp marketplace, platformă, portal, etc.: – Vânzări la distanta de bunuri importate in consignație sub 150 eur sau – Livrarea de bunuri in UE de către o PI nestabilă in UE către o persoană neimpozabila (C).



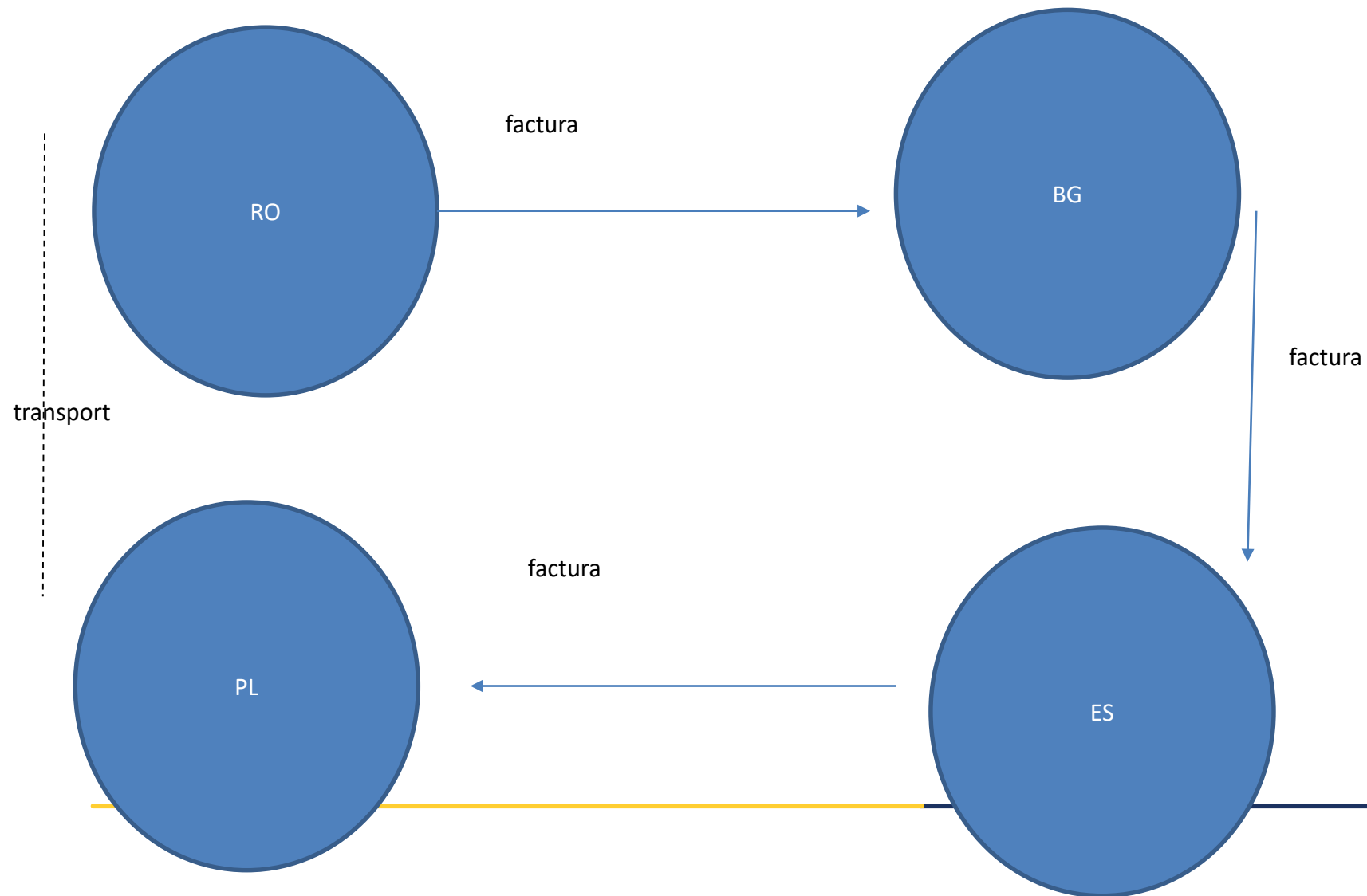
Livrări succesive

Art. 275 alin. (9) – (11) noi/ Art. 36a alin. (1) –(3) (Directiva 1910/2018)

☞ (9) În cazul în care aceleași bunuri sunt livrate succesiv și sunt expediate sau transportate dintr-un SM în alt SM direct de la primul furnizor la ultimul client din lanț, expedierea sau transportul **este atribuit numai livrării efectuate către operatorul intermediar.**

☞ (10) Prin **derogare** de la dispozițiile alin. (9), expedierea sau transportul **este atribuit numai livrării de bunuri efectuate de către operatorul intermediar** în cazul în care operatorul intermediar a comunicat furnizorului său numărul de identificare în scopuri de TVA care i-a fost eliberat de către SM din care sunt expediate sau transportate bunurile.





Livrări succesive

- ☞ (11) În sensul prezentului articol, ”**operator intermediar**” înseamnă un furnizor din lanț, altul decât primul furnizor din lanț, care expediază sau transporta bunurile, fie el însuși, fie prin intermediul unei terțe părți care acționează în numele sau.
- ☞ Operatorul intermediar este de cea mai mare importanță pentru aplicarea regulii. În funcție de opțiunea operatorului intermediar, expedierea sau transportul mărfurilor va fi alocat livrării făcute acestuia sau de către acesta.



Locul importului de bunuri

Regula generala:

- pe teritoriul statului membru în care se află bunurile când intră pe teritoriul european



Cauza C-371/99 (Liberexim)

- Cauza are în vedere loturi de lapte praf originar din Lituania (stat care în acel moment nu se afla în Uniunea Europeană) care au fost expediate în Olanda.
- Transportul din Lituania a fost efectuat în conformitate cu carnete TIR. Loturile de lapte praf au fost încărcate în Lituania în vehicule constând dintr-un camion cu o semiremorcă, ambele înregistrate în această țară cu destinația Portugalia, deci urmau să circule într-un regim vamal suspensiv de tranzit.
- Mărfurile au fost duse la o locație din Germania, unde, fără ca autoritățile vamale să fie informate, semiremorca a fost atașată la un tractor care poartă număr de înmatriculare olandez. Bunurile au fost duse în Olanda și vândute societății Liberexim.
- Autoritățile vamale olandeze i-a solicitat companiei societății Liberexim să plătească TVA pentru import.



Cauza C-371/99 (Liberexim)

- Întrebări preliminare:

- Cum se poate determina timpul și locul în care bunurile transportate pe cale rutieră, în cadrul regimului vamal suspensiv de tranzit, încetează să se mai afle sub incidența acestui regim, dacă aceste bunuri sunt aduse pe piața comunitară, după ce au fost efectuate o serie de operațiuni ilegale în diferite state membre.
- Dacă o operațiune care scoate bunurile din regimul vamal suspensiv de tranzit fără respectarea prevederilor aplicabile ale dreptului UE și le pune practic în circulație, are efect asupra TVA-ului și taxelor vamale?



Cauza C-371/99 (Liberexim)

- Potrivit CJUE, în situația în cauză, momentul și locul în care bunurile nu se mai află sub incidența regimului vamal suspensiv este atunci și acolo când a apărut prima neregulă care poate fi considerată o sustragere de la reglementările vamale în vigoare.
- Locul în care este suportată datoria vamală este și locul unde ar trebui suportat TVA



Locul prestarii de servicii

Reguli generale:

- *locul unde beneficiarul este stabilit*, în relația persoană impozabilă către persoană impozabilă (B2B)
- *locul unde prestatorul este stabilit*, în relația persoană impozabilă către persoană neimpozabilă (B2C)
- Exceptii de la B2B si B2C
- Exceptii de la B2C



Locul prestării serviciilor

Excepții de la regulile B2B și B2C

Prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile (cazare, construcții, arhitectura etc.)	Locul unde sunt situate bunurile imobile
Servicii de transport calatori	Locul unde se efectuează transportul în funcție de distanțele parcurse
Inchirierea pe termen scurt a mijloacelor de transport	Locul unde mijlocul de transport este efectiv pus la dispoziția clientului



Locul prestarii serviciilor

Exceptii de la regulile B2B si B2C

Servicii de restaurant si catering (cu exceptia celor furnizate efectiv la bordul navelor, aeronavelor, trenurilor in timpul unei parti a unei operatiuni de transport de calatori efectuata in Comunitate)	Locul prestarii efective
Servicii de restaurant si catering furnizate efectiv la bordul navelor, aeronavelor, trenurilor in timpul unei parti a unei operatiuni de transport de calatori efectuata in Comunitate	Locul de plecare a transportului de calatori



SERVICII LEGATE DE BUNURI IMOBILE



Cauza C-37/08 (RCI Europe)

- Cază se referă servicii care constau în facilitarea schimbului, între titulari, al unor drepturi de ocupare a unui bun imobil cu destinație turistică.
- RCI Europe (UK) realizează o activitate ce constă în a permite și a organiza schimbul, între membrii săi, al drepturilor lor de folosință pe durată limitată a unor locuințe de vacanță situate în afara Angliei.
- Programul RCI Weeks permite membrilor să depună propriile drepturi de folosință aferente perioadelor de vacanță, deținute asupra unor bunuri imobile aflate în regim de multiproprietate, la un fond de locuințe aflat în regim de multiproprietate (denumit în continuare „Weeks Pool”) și să primească drepturile de folosință depuse de alți membri.



Cauza C-37/08 (RCI Europe)

- Membrii programului RCI Weeks plătesc taxe de înregistrare ce acoperă o perioadă cuprinsă între un an și cinci ani, precum și abonamente anuale. În plus, aceștia trebuie să achite taxe de schimb la momentul depunerii cererii de schimb.
- O mare parte a membrilor săi sunt rezidenți în Marea Britanie, dar în schimb, o parte importantă a imobilelor vizate de programul de schimb RCI Weeks sunt situate în Spania.
- Având în vedere această situație, atât autoritățile fiscale britanice, cât și cele spaniole au solicitat plata TVA-ului pentru operațiunile efectuate de RCI Europe, situație care, în final, determină o dublă impunere în două state membre diferite.



Cauza C-37/08 (RCI Europe)

- Întrebări preliminare:
- 1) *În contextul serviciilor furnizate de RCI Europe prin perceperea următoarelor sume taxă de înregistrare, abonament și taxă de schimb plătite de membrii sistemului RCI Weeks al acesteia, care sunt factorii care trebuie luați în considerare în stabilirea faptului dacă serviciile sunt «în legătură» cu bunuri imobile în înțelesul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA*
- 2) *În măsura în care unul sau toate serviciile furnizate de [RCI Europe] sunt «în legătură» cu bunuri imobile ..., bunurile imobile cu care anumite servicii sau toate serviciile sunt în legătură reprezintă bunuri imobile depozitate într-un fond comun sau bunuri imobile solicitate în schimbul bunurilor imobile depozitate ori ambele categorii de bunuri?*
- 3) *În măsura în care anumite servicii sau toate serviciile sunt «în legătură» cu ambele categorii de bunuri imobile, cum trebuie clasificate aceste servicii în conformitate cu Directiva TVA*



Cauza C-37/08 (RCI Europe)

Răspuns CJUE:

- Baza de impozitare a unei prestări de servicii este constituită de tot ceea ce se primește în contrapartidă pentru serviciul furnizat și că o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care există o legătură directă între serviciul prestat și contrapartida primită.
- Serviciul prestat de RCI Europe nu este imediat. Aceasta se angajează totuși să furnizeze, pe viitor, serviciul solicitat în cazul unei cereri din partea unuia dintre membrii săi.
- Titularul unui asemenea drept înscris în programul RCI Weeks care plătește în mod regulat abonamentele anuale are posibilitatea să schimbe dreptul său cu cel al altui proprietar, plătind numai taxele de schimb. Astfel, taxele de înregistrare și abonamentele anuale sunt plătite de un membru în contrapartida unui serviciu prestat sau care urmează a fi prestat de RCI Europe mai degrabă în vederea facilitării schimbului de drepturi de folosință.



Cauza C-37/08 (RCI Europe)

- Proprietarul care dorește să schimbe dreptul său de folosință pe durată limitată cu dreptul altui proprietar nu intră în contact direct cu acesta din urmă, ci cu RCI Europe. Ceea ce diferențiază sistemul RCI Weeks de o simplă locațiune prin intermediul unei agenții de turism oarecare este faptul că, în cadrul unui asemenea sistem, persoana vizată nu mai achită contravaloarea unui sejur, ci serviciul furnizat de RCI Europe pentru facilitarea schimbului dreptului său asupra unui imobil specific.
- CJUE a interpretat că locul prestărilor de servicii furnizate în scopul de a organiza schimbului între membrii săi al drepturilor lor de folosință pe durată limitată a locuințelor de vacanță, în contrapartida cărora această asociație percepe de la membrii săi taxe de înregistrare, abonamente anuale, precum și taxe de schimb, este locul în care este situat imobilul în privința căruia membrul respectiv este titularul dreptului de folosință pe durată limitată.



Cauza C-155/12 (RR Donnelley Global Turnkey Solutions)

- Cauză are în vedere analiza noțiunea «prestări de servicii legate de bunuri imobile, atunci când vorbim de un serviciu complex de depozitare de mărfuri.
- RR Donnelley Global Turnkey Solutions (RR) furnizează operatorilor economici, plătitori de TVA și cu sediul în alte state membre decât Republica Polonă, un serviciu complex de depozitare de mărfuri. Această prestare de servicii cuprinde printre altele preluarea mărfurilor în antrepozit, plasarea acestora în spații de depozitare adecvate, păstrarea acestor mărfuri, ambalarea lor pentru clienți, precum și predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor.
- Punerea la dispoziție a spațiilor de depozitare reprezintă numai unul dintre numeroasele elemente care fac parte din procesul logistic gestionat de RR



Cauza C-155/12 (RR Donnelley Global Turnkey Solutions)

- Partenerii contractuali ai RR care au comandat serviciul de depozitare nu au sediul și nici un sediu comercial fix pe teritoriul polonez.
- RR a interpretat că locul unde este efectuată o prestare de servicii de tipul celei pe care o oferă trebuie să fie acela al sediului beneficiarului prestării, pe regula generală.
- Autoritățile fiscale poloneze a considerat în schimb că serviciile de depozitare de mărfuri aveau caracterul unor prestări de servicii legate de un bun imobil.
- Întrebările preliminare au vizat exact aceste aspecte.



Cauza C-155/12 (RR Donnelley Global Turnkey Solutions)

Răspuns CJUE:

- Curtea a considerat că suntem în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă.
- Depozitarea mărfurilor trebuie, în principiu, să fie considerată ca fiind prestația principală, iar preluarea, amplasarea, predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor ca fiind numai prestații accesorii. Astfel, pentru clienți, aceste din urmă prestații nu reprezintă în principiu un scop în sine, ci constituie operațiuni care le permit să beneficieze în cele mai bune condiții de serviciul principal.



Cauza C-155/12 (RR Donnelley Global Turnkey Solutions)

- Pentru ca o prestare de servicii să fie legată de un bun imobil această legătură trebuie să fie determinată în mod expres. Dacă există un număr mare de servicii ce au legătură într-un mod sau altul cu un bun imobil, este necesar, în plus, ca prestarea de servicii să aibă ca obiect bunul imobil în sine. CJUE menționează în decizie că bunul imobil trebuie să fie determinat în mod expres și trebuie să fie considerat un element constitutiv al unei prestări de servicii, întrucât ar trebui să constituie un element central și indispensabil al acesteia.
- CJUE în acest caz este că o prestare a unui serviciu complex de depozitare, constând în preluarea mărfurilor într-un antrepozit, amplasarea lor în spații de depozitare adecvate, păstrarea acestor mărfuri, ambalarea, predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor, intră în domeniul de aplicare al acestui articol numai dacă depozitarea constituie prestația principală a unei operațiuni unice și dacă se acordă beneficiarilor acestei prestații un drept de utilizare a întregului sau a unei părți dintr-un bun imobil expres determinat.



PRESTĂRI DE SERVICII DE TRANSPORT

- Locul de prestare a serviciilor de transport de călători este locul unde are loc transportul, proporțional cu distanțele parcurse.
- Locul de prestare a transportului de bunuri către persoanele fizice cade sub incidența normei generale.



Cauza C-116/96 (Reisebüro Binder)

- Societatea Binder, o agenție de turism din Germania, care a organizat excursii transfrontaliere cu autocarul. Autoritatea fiscală germană, interpretând Directiva TVA, a perceput TVA pe baza faptului că contravaloarea pe care a primit-o Binder ar trebui să fie repartizată între țările în cauză, pe baza distanțelor parcurse. Având în vedere această situație, societatea Binder a reclamat faptul că timpul petrecut în țările în cauză ar putea fi, de asemenea, luat în considerare.
- Referitor la acest aspect, CJUE a menționat faptul că singurul criteriul specific prevăzut la articolul 9(2)(b) din Directiva TVA prevede ca alocarea să fie efectuată pe bază pro rata, având în vedere distanțele parcurse în fiecare dintre statele membre în cauză. Cu alte cuvinte, nici un alt criteriu nu poate sta la baza colectării TVA.



Cauza C-288/16 „L.Č.”IK

⇒ Scutiri la export – Prestarea de servicii legate direct de exportul sau de importul bunurilor – Noțiune”



Fapt judecat

- „Atek” SIA s-a angajat să asigure transportul de mărfuri pentru anumiți expeditori aflate în regim de tranzit, din portul Riga (Letonia) până în Belarus.
- „Atek” a încredințat „L.Č.” execuția efectivă a acestui transport.
- Transportul a fost efectuat cu vehiculele lui „Atek”, care au fost închiriate către „L.Č.”, reieșind că „Atek” a acționat în calitate de transportator.
- „L.Č.” și-a asumat conducerea, reparațiile și aprovizionarea cu carburant, precum și formalitățile vamale la punctele de trecere a frontierelor, paza mărfurilor, transferul lor la destinatar și operațiunile necesare pentru încărcare și descărcare.
- Considerând că a furnizat servicii legate de tranzit, „L.Č.” a aplicat o cotă **0%** de TVA.



Fapt judecat

„L.Č.” a făcut obiectul unui control fiscal privind perioada ianuarie -decembrie 2010.

Rezultat: Administrația fiscală a calculat un supliment de TVA care trebuia plătit la bugetul de stat, o amendă și dobânzi de întârziere.

Motiv:

„L.Č.” nu avea dreptul de a aplica o cota de TVA de 0 % în cazul serviciilor pe care le-a furnizat în cadrul contractului cu „Atek”, întrucât:

- ☞ în lipsa unui raport juridic cu expeditorul sau cu destinatarul mărfurilor transportate, aceste servicii nu puteau fi asimilate unor servicii de expediere sau de comisionare de mărfuri și,
- ☞ nefiind titulară a licenței cerute de dreptul leton, „L.Č.” nu putea fi considerată ca având calitatea de transportator și nu era autorizată, în consecință, să efectueze transporturi de marfă.



Intrebari preliminare

1. Art. 146 alin. (1) lit. (e) din D 112 trebuie interpretat în sensul că se aplică o scutire de la plata taxei numai în cazul în care există un raport juridic direct sau relații de afaceri reciproce între prestatorul serviciilor, pe de o parte, și destinatarul sau expeditorul mărfurilor, pe de altă parte?
2. Care sunt criteriile care trebuie respectate de relația directă menționată de directiva pentru a se putea aprecia că un serviciu asociat importului sau exportului de mărfuri este scutit de la plata TVA?



shutterstock.com • 174279347

Cauza C-288/16 „L.Č.”IK

- În speță, serviciile furnizate de „L.Č.” sunt, desigur, necesare pentru realizarea efectivă a operațiunii de export în discuție în cauza principală. Totuși, aceste servicii nu sunt furnizate direct destinatarului sau exportatorului acestor mărfuri, ci unui cocontractant al acestuia din urmă, respectiv „Atek”.
- Serviciile menționate au fost furnizate utilizându-se vehicule care aparțin „Atek”, care a acționat în calitate de transportator față de expeditorii mărfurilor menționate.



Interpretare art. 146 alin. (1) lit. (e) din D 112:

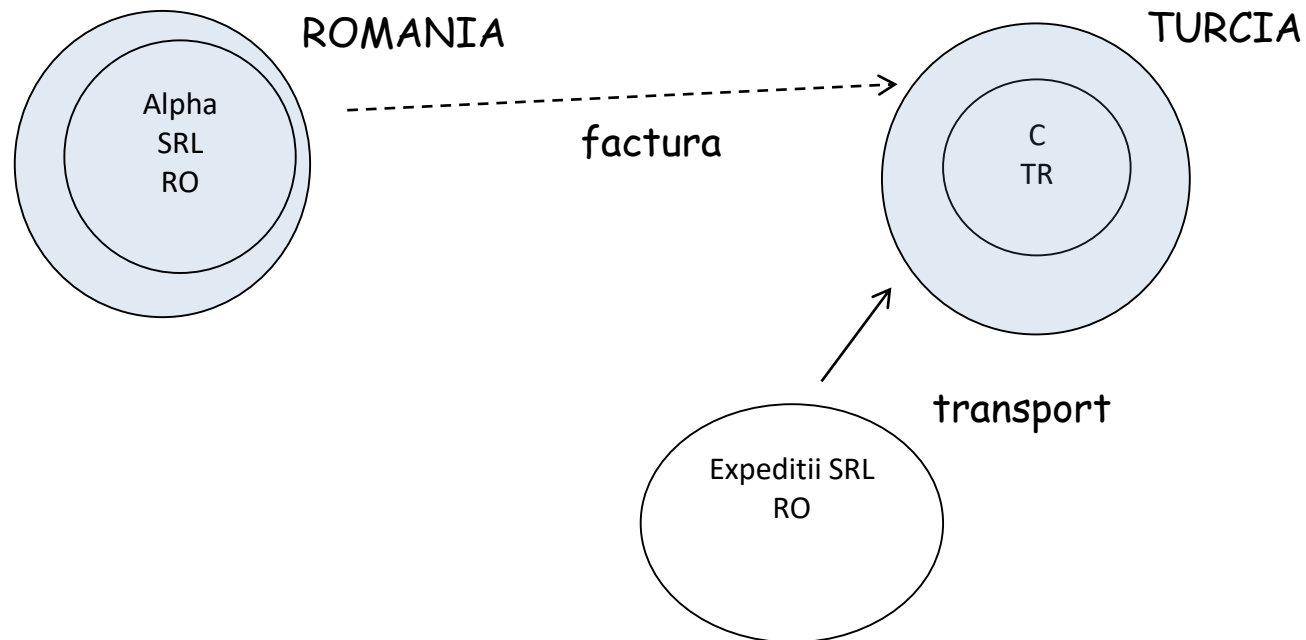
Scutirea prevăzută în această dispoziție **nu se aplică** în cazul unei prestări de servicii precum cea în discuție în cauza principală, referitoare la o operațiune de transport al unor bunuri cu destinația într-o țară terță, atunci când aceste servicii **nu sunt furnizate direct expeditorului sau destinatarului acestor bunuri.**



Condiții de scutire - OMFP 103/2016

Casa de expeditii

- Alpha SRL, stabilita și înregistrată în scopuri de TVA în RO, realizează un export de bunuri către Turcia. Bunurile aparțin societății Alpha SRL.
- Alpha SRL achiziționează servicii de transport de la o casa de expeditii Expeditii SRL, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în RO.
- Expeditii SRL subcontractează serviciile de transport de la ConducBine SRL, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România. Serviciul are legătură cu transportul de bunuri legat de exportul realizat de Alpha SRL, transportul fiind pe ruta Iasi – Istanbul.



Condiții de scutire - OMFP 103/2016

Casa de expeditii

Conform OMFP 2148/2020 si Cauza C-288/16 „L.Č.”IK:

- ❑ ConducBine SRL emite factura către Expeditii SRL cu TVA 19%;
- ❑ Expeditii SRL facturează către Alpha SRL scutire de TVA cu drept de deducere.

Justificarea scutirii de TVA pentru prestările de servicii de transport legate direct de un export de bunuri:

- ❑ factura;
- ❑ contractul încheiat cu beneficiarul, care poate fi doar exportatorul sau destinatarul bunurilor;
- ❑ documentele de transport (CMR, carnet TIR, etc);
- ❑ documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate.



Cauza C-275/18/ Milan Vinš

⇒ Scutire a livrărilor de bunuri expediate sau transportate în afara UE – Condiție pentru scutire prevăzută de dreptul național – Plasarea unor bunuri sub un anumit regim vamal – Dovada plasării sub regimul de export



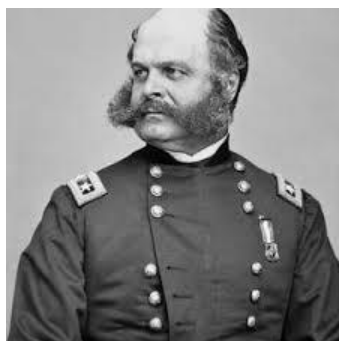
Cauza C-275/18/ Milan Vinš - Fapt judecat

- Între anul 2012 și anul 2014, dl Vinš a expediat în fiecare lună, prin poștă, între 400 și 500 de obiecte de colecție din domeniul militar în afara Uniunii. El nu a depus pentru aceste mărfuri o declarație privind TVA, considerând că livrările în cauză erau scutite de TVA întrucât vizau bunuri destinate exportului.



- Prin decizia din 27 august 2015, Direcția fiscală pentru soluționarea contestațiilor a confirmat în esență deciziile de impunere emise de autoritățile fiscale prin care domnul Vinš a fost obligat la plata TVA-ului aferent livrărilor de mărfuri în cauză.

Motiv: Acesta nu demonstrase că a plasat aceste mărfuri sub regimul vamal de export, astfel încât aceste livrări nu puteau beneficia de scutirea la export.



Cauza C-275/18/ Milan Vinš

- Domnul Vinš (în recurs la instanța de trimitere) arată că, pentru a îndeplini condițiile de scutire, ceea ce contează este faptul că **bunurile în cauză au părăsit teritoriul Uniunii** și, prin urmare, că **au fost efectiv livrate într-un stat terț**.



- Un astfel de fapt ar putea fi demonstrat prin confirmarea biroului vamal sau prin alte mijloace de probă, inclusiv documentele eliberate de serviciile poștale.
- Face trimitere la C-563/12 Hungary Trading, din care deduce că însăși condiția plasării bunurilor în cauză sub un regim vamal depășește ceea ce SM pot impune în temeiul art. 131 din Directiva 112.



Cauza C-275/18/ Milan Vinš - Intrebari preliminare

1. Dreptul de a beneficia de scutire de TVA pentru bunuri destinate exportului, în sensul art. 146 din Directiva [TVA], poate fi condiționat de plasarea prealabilă a bunurilor în cauză într-un regim vamal specific?
2. O astfel de reglementare națională poate fi justificată în lumina art. 131 din D 112, ca o condiție menită să prevină orice evaziune, fraudă sau abuz?



shutterstock.com • 174279347

Cauza C-275/18/ Milan Vinš - Raspunsul Curtii

Interpretare art. 146 alin. (1) lit. (a) din D 112 coroborat cu art. 131:

Se opune ca o dispoziție legislativă națională să **supună scutirea de TVA** prevăzută pentru bunurile destinate exportului în afara UE **condiției ca aceste bunuri să fi fost plasate sub regimul vamal de export** într-o situație în care s-a dovedit că sunt îndeplinite condițiile de fond ale scutirii, în special cea care impune ieșirea efectivă a bunurilor în cauză de pe teritoriul Uniunii.

CONCLUZIE: Justificarea exportului poate fi realizată și prin alte mijloace de probă dacă ieșirea de pe teritoriul UE al bunurilor nu poate fi probată prin documente vamale.



**Prestarea de servicii culturale,
artistice, sportive, științifice,
educaționale, de divertisment și de
alte servicii similare, de servicii
auxiliare transportului, precum și
de servicii de evaluare a bunurilor
mobile și privind efectuarea de
lucrări asupra acestora**

- Locul în care activitățile se desfășoară efectiv

Cauza C-327/94 (Dudda)

- Dudda, un inginer de sunet, ce presta servicii pentru concerte și evenimente similare. Activitatea acestuia consta în faptul că mai întâi evalua ce echipament de sunet era pentru a obține un sunet clar la evenimente.
- Autoritatea fiscală germană a considerat că acesta trebuie să achite TVA-ul din Germania și în cazul evenimentelor organizate în afara Germaniei.
- CJUE a explicat că stabilirea locului efectuării operațiunilor taxabile efectuate este un element important și care ar trebui evaluat corect de fiecare autoritate fiscală având în vedere elementele care sunt la baza operațiunii. Având în vedere că prestarea de servicii de inginerie de sunet, inclusiv anumite efecte, pentru un eveniment artistic sau de divertisment este o condiție prealabilă pentru punerea în scenă a respectivului spectacol, aceasta trebuie să fie considerată un serviciu auxiliar, deci în aferent evenimentului.



Locul prestarii serviciilor

Exceptii de la regula B2C

Servicii de intermediere	Locul operatiunii principale
Transport de bunuri, altul decat cel intracomunitar	Locul unde se desfasoara transportul, proportional cu distantele parcurse
Serviciile de transport intracomunitar	Locul de plecare al TIC



Locul prestarii serviciilor

Exceptii de la regula B2C

Lucrarile si evaluarile bunurilor mobile corporale Serviciile accesorii transportului	Locul în care activitățile se desfășoară efectiv
Serviciile de telecomunicații; Serviciile de radiodifuziune și televiziune; Serviciile furnizate pe cale electronică.	Locul unde beneficiarul este stabilit
Servicii principale si auxiliare legate de activitati culturale, artistice, sportive, stiintifice (inclusiv organizarea evenimentului)	Locul prestarii efective



Locul prestarii serviciilor

Exceptii de la regula B2C



Servicii intangibile:

- închirierea/leasing bunurilor mobile corporale, cu exceptia mijloacelor de transport
- transferul și/sau cesiunea drepturilor de autori si altele similare
- serviciile de publicitate
- serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare, precum și prelucrarea de date și furnizarea de informații
- operațiunile de natură financiar-bancară și de asigurări, inclusiv reasigurări, cu excepția închirierii de seifuri;
- punerea la dispoziție de personal etc.

Locul unde beneficiarul este stabilit **daca acesta este o persoana neimpozabila stabilita in afara UE**

Cauza C-222/09 (Kronospan Mielec)

- Această cauză are în vedere locul prestării de servicii de către ingineri ce realizează lucrări de cercetare și de dezvoltare.
- Societatea Kronospan, care are sediul în Polonia, a efectuat, pentru un client stabilit în Cipru, prestări de servicii cu privire la studii, precum și la analize tehnice și a realizat lucrări de cercetare și de dezvoltare în domeniul științelor naturale și al tehnologiei.
- Prestările de servicii menționate privesc mai exact lucrări care cuprind studii și măsurări de emisii, în special studii cu privire la emisiile de dioxid de carbon (CO₂) și întocmirea și controlul documentației aferente acestor lucrări, precum și analiza surselor potențiale de poluare legate de fabricarea produselor compuse în principal din lemn.
- Aceste lucrări sunt efectuate în vederea dobândirii de cunoștințe noi și de date tehnologice care să permită obținerea de noi materiale



Cauza C-222/09 (Kronospan Mielec)

- Societatea Kronospan a considerat că aceste servicii trebuiau calificate, în ansamblu, ca lucrări prestate de ingineri, astfel încât locul prestării serviciilor trebuia să fie situat, astfel cum se prevede la articolul actual 59 din Directiva TVA, la locul în care este stabilit clientul serviciilor menționate.
- Administrația fiscală poloneză a apreciat, în schimb, că anumite operațiuni constituiau activități științifice și că, prin urmare, locul prestării serviciilor era situat, așadar, în Polonia.
- CJUE a răspuns că prestările de servicii care constau în realizarea de lucrări de cercetare și de dezvoltare în domeniul mediului înconjurător și al tehnologiei, efectuate de ingineri stabiliți într-un stat membru la comanda și în beneficiul unui client stabilit într-un alt stat membru, trebuie calificate drept „servicii prestate de ingineri”.



6. FAPTUL GENERATOR ȘI EXIGIBILITATEA TVA



Faptul generator

Regula generala:

Faptul generator intervine la:

- data livrării bunurilor
- data prestării serviciilor



Faptul generator - exceptii

Situație	Data livrării/prestării
Livrarea bunurilor de la consignat la consignatar în baza unui contract de consignație	Data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi
Bunurile sunt transmise în vederea testării sau verificării conformității	Data acceptării bunurilor de către beneficiar
Contracte cu plata în rate sau care prevăd că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente (excepție făcând contractele de leasing)	Data la care bunul este predat beneficiarului
Stocuri la dispoziția clientului	Data la care bunurile sunt retrase de client



Faptul generator - exceptii

Situație	Data livrării/prestării
Prestări de servicii care Determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză	Data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru și alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate / data acceptării acestora de către beneficiari
Operațiuni de închiriere, leasing, concesionare, arendare de bunuri etc.	Data specificată în contract pentru efectuarea plății Data emiterii unei facturi



Exigibilitatea TVA

Regula generala: Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Exceptii:

- la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
- la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.
- la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare;
- la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează pentru sistemul TVA la încasare



Cauza C-10/92 (Balocchi)

- Căuă se are în vedere situația plății anticipate a TVA pentru tranzații care nu s-au efectuat încă.
- Potrivit normelor italiene privind TVA, la acea dată, persoanele impozabile care aveau obligația de a face plăți lunare trebuiau să plătească, nu mai târziu de 20 decembrie, o sumă egală cu 65% din plata efectuată (sau pe care ar fi trebuit să o efectueze) pentru luna decembrie a anului precedent.
- În cazul în care anticipau că suma datorată pentru luna decembrie a anului respectiv urma să fie mai mică decât suma plătită pentru aceeași lună a anului precedent, persoanelor impozabile li se permitea să aleagă să plătească, în același termen limită, o sumă egală cu 65% din TVA pe care considerau că ar trebui să o plătească pentru luna decembrie în curs.



Cauza C-10/92 (Balocchi)

- CJUE a constatat că această normă a legislației italiene consta în faptul că li se cerea persoanelor impozabile care se aflau în situația să nu datoreze TVA pentru luna respectivă să facă o plată calculată pe baza unei cifre de afaceri care avea să fie atinsă într-o perioadă ce nu expirase încă.
- CJUE a menționat că printr-un astfel de sistem se poate ajunge ca persoanele impozabile să fie obligate să plătească TVA aferentă unor tranzacții care nu au fost încă efectuate, în condițiile în care poate cea mai importantă parte a cifrei de afaceri se realizează în ultimele zile ale anului.
- Aceste dispoziții sunt contrare prevederilor Directivei, în temeiul cărora statele membre ar trebui să solicite ca TVA să fie plătită doar pentru tranzacțiile care au fost efectuate.



7.COTA ȘI BAZA DE IMPOZITARE



Cota de impozitare

- Art. 96 din Directiva TVA - *Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.*
- Directiva TVA menționează totuși că nivelul cotei standard nu poate fi mai mică de 15 %.
- Art. 98 din Directiva TVA – Statele Membre pot, dacă doresc, să folosească una sau două cote reduse.
- Cota redusă nu poate fi mai mic de 5%.



Cauza C-230/89 (Comisia/Grecia)

- Această cauză abordează problematica cotele diferite de TVA privind produsele alcoolice.
- Grecia în conformitate cu legislația locală din acea perioadă, unele dintre băuturile spirtoase, și anume, whisky, gin, votca, rom, tequila, arak și rachiul au fost supuse unei cote de TVA de 36%, produse care nu se produc în Grecia, iar băuturile spirtoase, cum ar fi ouzo, coniac și lichior, au fost supuse unei cote de TVA de 16%, băuturi produse în esență în Grecia
- CJUE a considerat că acest regim fiscal a avut fără îndoială funcții discriminatorii sau de protecție. Chiar dacă nu s-a făcut nicio distincție formală pe baza originii produsului, a fost dispus în așa fel încât, întreaga producție națională de băuturi spirtoase a intrat în cea mai avantajoasă categorie de impozitare.



Baza de impozitare

☞ constituită 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.



Baza de impozitare

Nu se cuprind în baza de impozitare (art. 286, alin 4):

- rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;
- sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate;
- dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere;
- valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare.



Baza de impozitare

Baza de impozitare se reduce în situații precum:

- desființarea totală sau parțială a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;
- refuzurile totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate;
- rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;
- cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expediat marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare etc.



Cauza C-126/88 (Boots)

- Această cauză are în vedere analiza bazei de impozitare în perspectiva în care sunt utilizate cupoane valorice.
- Societatea Boots utiliza ca sistem de promovare a vânzărilor cupoane valorice. Societatea a considerat că TVA este doar pentru numerarul primit, și nu se determină la valoarea nominală a cupoanelor valorice. Administrația fiscală a decis că TVA are ca bază de impozitare și valoarea nominală a cupoanelor valorice.
- Concluzia CJUE este că Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că expresia „reduceri de preț și rabaturi acordate clientului și contabilizate la momentul livrării” acoperă diferența dintre prețul normal de vânzare cu amănuntul a bunurilor livrate și suma de bani primită efectiv de către comerciantul cu amănuntul pentru acele bunuri, situație prezentă și în această cauză pe baza cuponului valoric.



DREPTUL DE DEDUCERE A TVA



Dreptul de deducere a TVA

- Directivei TVA, art. 167 - dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă



Cauza 165/86 (Leesportefeuille „Intiem”)

- Această cauză are în vedere posibilitatea de a deduce TVA în cazul combustibilului care este furnizat direct angajaților unei societăți.
- Societatea Intiem desfășoară o activitate economică prin care livrează la domiciliu material pentru lectură clienților. Angajații societății, utilizând autoturismele proprii în baza unui contract cu societatea pentru a realiza livrările, achiziționau benzină folosită exclusiv în scopul activității societății Intiem și benzina fiind facturată acestei societăți.
- Societatea a solicitat deducerea TVA aferentă achizițiilor asupra benzinei, dar autoritățile olandeze au refuzat deducerea justificând că aceasta a fost achiziționată efectiv de angajații ei și nu de societate în sine.
- CJUE a concluzionat că sistemul de deducere trebuie aplicat în așa fel încât sfera sa de aplicare să corespundă într-o măsură cât mai mare cu sfera activității comerciale a persoanei impozabile.
- Directiva TVA limitează dreptul de deducere al persoanei impozabile la a deduce taxa datorată sau plătită „pentru bunurile care îi sunt (...) livrate”, dar scopul acelei prevederi nu este de a exclude din dreptul de deducere TVA achitată asupra bunurilor care, deși vândute persoanei impozabile în scopul utilizării exclusiv în cadrul activității economice, au fost predate fizic angajaților acesteia.



Cauza C-110/98 la C-147/98 (Gabalfrisa)

- Această cauză are în vedere posibilitatea deducerii TVA aferentă achizițiilor realizate înainte ca persoana să înceapă activitatea comercială efectiv.
- Conform reglementărilor legislative din Spania, antreprenorii sau liber profesioniștii aveau dreptul să deducă TVA plătită înainte de începerea activității lor comerciale sau profesionale doar la momentul la care acele activități încep efectiv. S-a pus problema de legalitate a acestor prevederi și dacă ele sunt conforme cu dispozițiile Directivei TVA.



Cauza C-110/98 la C-147/98 (Gabalfrisa)

Răspunsul CJUE – **Normă generală pentru deduceri**

- Dreptul de deducere face parte integrantă din regimul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat.
- Dreptul de deducere trebuie exercitat imediat în privința tuturor taxelor percepute în amonte.
- Totodată CJUE a menționat că sistemul deducerii este menit să elibereze în întregime persoana impozabilă de TVA colectat în cursul tuturor activităților sale economice.
- Sistemul comun al TVA asigură în consecință, că toate activitățile economice, indiferent de scopul sau de rezultatele lor, sunt impozitate în mod pe deplin neutru, cu condiția ca ale însele să fie supuse TVA.



Cauza C-110/98 la C-147/98 (Gabalfrisa)

- Guvernul spaniol s-a apărat în această chestiune spunând că măsura urmărește prevenirii evaziunii și prin urmare exercitarea dreptului de deducere se poate realiza la îndeplinirea anumitor cerințe, cum ar fi depunerea unei cereri exprese sau respectarea unui termen de un an între o astfel de cerere și inițierea efectivă a operațiunilor impozabile.
- CJUE a menționat că statele pot adopta măsuri de prevenire a evaziunii fiscale, dar nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, ele nu pot fi folosite de așa manieră încât să aibă ca efect subminarea sistematică a dreptului de deducere a TVA care este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația comunitară relevantă.



Cauze conexate C-439/04 și C-440/04

(Axel Kittel și Recolta Recycling)

- Aceste cauze au în vedere posibilitatea ca o persoană impozabilă de bună credință să poată să deducă TVA în condițiile unei operațiuni în lanț în care s-a constatat o fraudă.
- Cauzele au în vedere situația în care pe un lanț de operațiuni există o fraudă tip carusel și se pune întrebarea dacă statele membre pot anula dreptul de deducere unor persoane impozabile având în vedere că furnizorul unor bunuri sau prestatorul unor servicii a săvârșit nereguli, în speță, nu a achitat TVA-ul colectat către administrația fiscală.



Cauze conexate C-439/04 și C-440/04

(Axel Kittel și Recolta Recycling)

- Curtea a statuat în mod repetat că **dreptul de deducere** prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 **face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și nu poate fi limitat**. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte
- Insa, se poate refuza dreptul de deducere numai daca **se demonstreaza in mod obiectiv faptul că persoana impozabilă știa că furnizorul / o altă persoană care a intervenit anterior în lanțul de operațiuni era implicată într-o fraudă**.
- Kittle Test



Cauza C-385/09 (Nidera Handelscompagnie)

- Această cauză are în vedere răspunsul la întrebarea dacă o persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA pentru bunurile revândute înainte de identificarea persoanei plătitoare de TVA.
- Societatea Nidera a cumpărat în Lituania grâu de la furnizori de produse agricole, între lunile februarie și mai 2008. Ulterior, Nidera a exportat integral acest grâu către state terțe, Algeria și Turcia, aplicând o cotă de TVA de 0 %, sau mai corect spus, fiind o operațiune scutită de TVA, dar cu drept de deducere. La 12 august 2008, Nidera a fost înregistrată în Lituania ca persoană plătitoare de TVA.



Cauza C-385/09 (Nidera Handelscompagnie)

- Autoritățile fiscale din Lituania au decis că Nidera nu putea deduce respectivul TVA achitat în amonte, pentru motivul că bunurile în cauză, fiind deja vândute, nu ar mai fi utilizate în scopul operațiunilor acesteia supuse la plata TVA-ului.
- Totodată autoritățile fiscale au menționat că numai persoanele impozabile identificate în scopuri de TVA dispun de dreptul de deducere a acestei taxe și chiar dacă legislația națională nu ar obliga societatea să se înregistreze în calitate de persoană plătitoare de TVA la momentul livrărilor.
- CJUE a subliniat că statele membre nu pot limita dreptul de deducere a TVA-ului decât în cazurile când acest drept este invocate fraudulos. Totodată, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile.



Cauza C-385/09 (Nidera Handelscompagnie)

- CJUE a menționat că persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat într-un stat membru 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 care sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale acestuia.
- Decizia finală a CJUE în acest caz menționează că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană plătitoare de TVA care îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea acestei taxe și care se identifică în scopuri de taxă pe valoarea adăugată într-un termen rezonabil de la efectuarea operațiunilor care dau naștere dreptului de deducere să poată fi privată de posibilitatea de exercitare a acestui drept printr-o legislație națională care interzice deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate cu ocazia cumpărării unor bunuri.



C-80/11 și C-142/11 Mahagében și Dávid

Cauza are în vedere drept de deducere al TVA în cazul achizițiilor efectuate de la contribuabili care au a săvârșit nereguli, fără să se dovedească în mod obiectiv faptul că persoana impozabilă știa că furnizorul / o altă persoană care a intervenit anterior în lanțul de operațiuni era implicată într-o fraudă;

- Mahagében a încheiat cu Rómahegy-Kert kft un contract pentru livrarea de bușteni.
- În această perioadă, RK a emis 16 facturi pe numele Mahagében pentru livrarea a diferite cantități de bușteni.
- RK a menționat toate facturile în declarația sa fiscală, afirmând că livrările au fost efectuate și a plătit TVA-ul după livrare.
- Cantitățile de bușteni cumpărate de la RK au figurat în stocurile Mahagében și au fost revândute de aceasta unor diferite întreprinderi.



C-80/11 și C-142/11 Mahagében și Dávid

- În cadrul unui control cu privire la achizițiile și la livrările efectuate de RK, administrația fiscală a ajuns la concluzia că RK nu dispunea de stocuri de bușteni, iar cantitatea de bușteni achiziționată în cursul anului nu era suficientă pentru efectuarea livrărilor facturate pe numele Mahagében.
- Mahagében a prezentat administrației fiscale copia a 22 de bonuri de livrare ca dovadă a caracterului real al operațiunilor în cauză.
- Refuzul dreptului la deducere este intemeiat pe faptul ca:
 - ✓ RK nu a putut să prezinte niciun document care să justifice tranzacțiile corespunzătoare (bonuri de livrare);
 - ✓ nu putea să dispună de cantitatea de bunuri menționată în facturi și
 - ✓ nu dispunea nici de un camion adecvat pentru livrarea acestor bunuri, nici de documente justificative referitoare la prețul plătit pentru transportul acestora.



C-80/11 și C-142/11 Mahagében și Dávid

Interpretare art. 167, art. 168 lit. (a), art. 178 lit. (a), art. 220 pct. 1 și art. 226 din Directiva 2006/112/CE în sensul că:

⇒ **se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei PI dreptul de a deduce** din valoarea TVA pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate **pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că PI respectivă știa sau ar fi trebuit să știe** că operațiunea invocată era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.



C-80/11 și C-142/11 Mahagében și Dávid

Interpretare art. 167, art. 168 lit. (a), art. 178 litera (a) și art. 273 din **Directiva TVA 2006/112** în sensul că:

Directiva se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că:

1) Beneficiarul nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere:

- ✓ avea calitatea de PI,
- ✓ dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze
- ✓ a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei

sau

2) PI respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.



Art. 319, alin 25 Cod Fiscal

- **Autenticitatea originii**, integritatea conținutului și lizibilitatea unei facturi, indiferent că este pe suport hârtie sau în format electronic, trebuie garantate de la momentul emiterii până la sfârșitul perioadei de stocare a facturii.
- **Fiecare persoană impozabilă stabilește modul de garantare a autenticității originii, a integrității conținutului și a lizibilității facturii.** Acest lucru poate fi realizat prin controale de gestiune care stabilesc o pistă fiabilă de audit între o factură și o livrare de bunuri sau prestare de servicii.
- **"Autenticitatea originii" înseamnă asigurarea identității furnizorului sau a emitentului facturii.** "Integritatea conținutului" înseamnă că nu a fost modificat conținutul impus în conformitate cu prezentul articol.



Norme

- Asigurarea autenticității originii facturii este obligația atât a furnizorului/prestatorului, cât și a beneficiarului, persoane impozabile.
- **Beneficiarul trebuie să poată garanta că factura este primită de la furnizor/prestator** sau de la o altă persoană care a emis factura în numele și în contul furnizorului/prestatorului, în acest sens putând opta între verificarea corectitudinii informațiilor cu privire la identitatea furnizorului/prestatorului menționat pe factură și asigurarea identității acestuia sau a persoanei care a emis factura în numele și în contul furnizorului/prestatorului.



Norme

- În scopul îndeplinirii acestei obligații, **beneficiarul poate aplica orice control de gestiune care să permită stabilirea unei piste fiabile de audit între factură și livrare/prestare.**
- **Asigurarea identității presupune garantarea de către beneficiar a identității furnizorului/prestatorului sau a persoanei care a emis factura în numele și în contul acestuia, de exemplu, prin intermediul unei semnături electronice avansate ori prin schimb electronic de date, și asigurarea că furnizorul/prestatorul menționat pe factură este cel care a livrat bunurile sau a prestat serviciile la care se referă factura.**



C-324/11 Gábor Tóth

- Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că **se opune ca autoritatea fiscală să refuze** unei persoane impozabile **dreptul de a deduce** taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate **pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucrătorii pe care îi folosea**, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau trebuia să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.



Gábor Tóth

- Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că faptul că persoana impozabilă nu a verificat dacă există un raport juridic între lucrătorii folosiți pe șantier și emitentul facturii sau dacă emitentul facturii a declarat acești lucrători nu **constituie o circumstanță obiectivă de natură să permită să se concluzioneze că destinatarul facturii știa sau trebuia să știe că lua parte la o operațiune implicată într-o fraudă** privind taxa pe valoarea adăugată, în cazul în care acest destinatar nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.
- **În consecință, dreptul de deducere nu poate fi refuzat din cauza faptului menționat, atât timp cât condițiile de fond și de formă prevăzute de directiva menționată pentru exercitarea acestui drept sunt întrunite.**



CJUE PENTRU ROMANIA



Cauza C-183/14 – Salomie si Oltean

- Domnii Salomie și Oltean s-au asociat cu alte cinci persoane fizice pentru a realiza un proiect de construcție și de vânzare a patru imobile în România. Această asociere nu avea personalitate juridică și nu a fost declarată sau înregistrată ca impozabilă în scopuri de TVA.
- În anii 2008 și 2009, din cele 132 de apartamente, construite pe terenul care aparține patrimoniului privat al uneia dintre aceste persoane, au fost vândute 122, pentru o valoare totală de 10 902 275 lei (RON), precum și 23 de locuri de parcare, fără ca aceste vânzări să fi fost supuse TVA-ului.
- În cursul anului 2010, în urma unei inspecții efectuate de administrația fiscală, aceasta a considerat că operațiunile menționate constituie o activitate economică cu caracter de continuitate și că, în consecință, ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului de la 1 octombrie 2008 deoarece, începând din luna august 2008, cifra de afaceri rezultată din ele a depășit pragul de 35 000 de euro, sub care activitățile economice sunt scutite de TVA în România.
- În consecință, administrația fiscală a solicitat plata TVA-ului datorat pentru tranzacțiile realizate în cursul anului 2009, precum și majorări de întârziere și a emis în acest scop mai multe decizii de impunere.
- Domnii Salomie și Oltean au sesizat Tribunalul Cluj cu o cerere de anulare în parte a acestor decizii de impunere, care a respins acțiunile menționate ca nefondate.



Cauza C-183/14 – Salomie si Oltean

- Intrebari preliminare:
- O persoană fizică care încheie un contract de asociere cu alte persoane fizice, asociere fără personalitate juridică ce nu a fost declarată și înregistrată din punct de vedere fiscal, în vederea realizării unui bun viitor (construcție), asupra unui teren ce face parte din patrimoniul personal al unora dintre cocontractanți, poate fi considerată, persoană impozabilă în scopuri de TVA dacă, inițial, livrările construcțiilor edificate asupra terenului ce face parte din patrimoniul personal al unora dintre cocontractanți au fost tratate de [administrația fiscală] din punctul de vedere al regimului fiscal ca fiind vânzări care se înscriu în cadrul administrării patrimoniului privat al acestor persoane?
- Principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că se opun ca, în circumstanțele din litigiul principal, [administrația fiscală] să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce [TVA-ul datorat sau achitat] aferent bunurilor și serviciilor utilizate în scopul operațiunilor taxabile numai pentru motivul că nu a fost înregistrată fiscal ca plătitor de TVA la momentul la care i-au fost prestate respectivele servicii?



Cauza C-183/14 – Salomie si Oltean

- Raspunsul Curtii
- Conform Codului Fiscal romanesc, orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități, și că trebuie considerate drept „activități economice” orice activități ale producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, între care în special exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.
- Codului Fiscal romanesc prevede că scutirea de TVA-ul aplicabil în cazul livrării unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, ceea ce de altfel corespunde principiilor care guvernează TVA-ul în dreptul Uniunii.
- În consecință, nu se poate susține în mod rezonabil că astfel de dispoziții de drept național nu stabilesc în mod suficient de clar și de precis că livrarea unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită poate, în anumite cazuri, să fie supusă TVA-ului.



Cauza C-183/14 – Salomie si Oltean

- Raspunsul Curtii
- Articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 aduc precizări privind nașterea și întinderea dreptului de deducere. Trebuie amintit în special că, în temeiul articolului 167 din această directivă, dreptul menționat ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.
- Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, 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.
- 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).



Cauza C-183/14 – Salomie si Oltean

- Concluzia Curtii
- **Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun**, în împrejurări precum cele din litigiul principal, **ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări**, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.
- **Directiva 2006/112/CE se opune**, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, **unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.**



Cauza C-664/16 - Lucrețiu Hadrian Vădan - ANAF

Fapt judecat: dreptul de deducere a TVA în condițiile în care contribuabilul nu poate prezenta facturile fiscale de achiziție, și prin urmare nu poate proba cuantumul TVA-ului deductibil.

- Dl Vădan a realizat un proiect de construcție a unui ansamblu rezidențial.
- Chiar dacă a depășit plafonul de înregistrare în scopuri de TVA nu a realizat acest lucru, ANAF stabilind prejudiciul TVA.
- ANAF nu a luat în calcul dreptul de deducere a TVA pentru perioada respectivă întrucât dl Vădan nu putea prezenta facturile fiscale de achiziție



Intrebarile preliminare

- Directiva TVA, 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, nu este în măsură să facă dovada sumelor achitate în amonte pentru livrări de bunuri și prestări de servicii prin prezentarea de facturi fiscale?**
- 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.



Cauza C-664/16 - Lucrețiu Hadrian Vădan - ANAF

- Principiul fundamental al 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 impuse de lege.
- Aplicarea strictă a cerinței de formă de a furniza facturi ar fi contrară principiilor neutralității și proporționalității



Cauza C-664/16 - Lucrețiu Hadrian Vădan - ANAF

- 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.
- **Aceste probe pot cuprinde printre altele documente aflate în posesia unor furnizori sau a unor prestatori de la care persoana impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii pentru care a achitat TVA-ul.**
- O estimare rezultată dintr-o expertiză dispusă de o instanță națională poate, eventual, să completeze probele menționate sau să consolideze credibilitatea acestora, însă nu le poate înlocui.



Cauza C-664/16 - Lucrețiu Hadrian Vădan - ANAF

- **Concluzie:** Directiva 2006/112/CE și principiile neutralității TVA și proporționalității **trebuie interpretate în sensul că 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.**



Cauza C-81/17 - Zabrus Siret SRL - ANAF

- **Fapt judecat:** ANAF a refuzat Zabrus Siret SRL posibilitatea de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale



Cauza C-81/17 - Zabrus Siret SRL - ANAF

- Zabrus SRL a fost verificată în materie de TVA
- Ulterior Zabrus SRL solicită rambursarea TVA în urma unor corectări ce vizează și perioada verificată pe baza unor documente identificate după inspecție.
- Principiul unicității inspecției fiscale se opune rambursării acestor sume solicitate de Zabrus, deoarece în ceea ce privește perioada deja verificată nu s-a constatat nicio neregularitate privind contribuțiile de TVA .
- Orice cererea de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA aferente lunilor verificate au fost respinse.



Cauza C-81/17 - Zabrus Siret SRL - ANAF

- Directiva de TVA, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că **se opun unei reglementări naționale, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul principal, o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.**



Cauza C-101/16 - SC Paper Consult SRL

Fapt judecat:

ANAF refuza să acorde Paper Consult dreptul de deducere a TVA plătit pentru prestarea de servicii achiziționate pentru motivul că furnizorul fusese declarat drept contribuabil inactiv și fusese radiat din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA.

Argument ANAF

O PI care încheie tranzacții supuse la plata TVA cu un operator economic declarat inactiv trebuie, în toate cazurile, să fie considerată ca știind sau ca trebuind să știe că încheierea unor astfel de tranzacții prezintă un risc de evaziune fiscală.



Cauza C-101/16 - SC Paper Consult SRL

„1) Se opune Directiva 2006/112 unei reglementări naționale în conformitate cu care este refuzat dreptul de deducere a [TVA] unei persoane impozabile pe motiv că persoana din amonte, care a emis factura în care sunt individualizate cheltuiala și [TVA], a fost declarată inactivă de către administrația fiscală?

2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ, se opune Directiva 2006/112 unei reglementări naționale în conformitate cu care este suficientă afișarea listei cu contribuabilii declarați inactivi la sediul [ANAF] și publicarea acesteia pe pagina de internet a respectivei agenții, la secțiunea «Informații publice – Informații privind agenții economici», pentru a putea refuza dreptul de deducere a [TVA], în condițiile primei întrebări?”



Cauza C-101/16 - SC Paper Consult SRL

Dreptul de deducere a TVA trebuie să respecte atât cerințe sau condiții de **fond**, cât și cerințe sau condiții de **formă**.

În ceea ce privește cerințele sau condițiile de **fond**, reiese din art.168 lit. (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a **putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie ca:**

- ☒ **persoana interesată să fie o PI în sensul respectivei directive și**
- ☒ **bunurile sau serviciile invocate să fie utilizate în aval de PI în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia.**



Cauza C-101/16 - SC Paper Consult SRL

Conform CJUE, reglementarea nationala prevede în privința tuturor PI care încheie tranzacții supuse la plata TVA cu operatori economici declarați inactivi, **există o prezumție de participare la o fraudă fiscală**.

⇒ un **refuz sistematic** de acordare a dreptului de deducere TVA pentru orice PI care se aprovizionează de la un operator economic declarat inactiv, **indiferent de faptul că:**

- ✓ având în vedere elementele și probele ce pot fi prezentate, în special ca urmare a unui control fiscal, **orice risc de fraudă fiscală aferent tranzacțiilor în cauză poate fi înlăturat în mod legitim**
- ✓ aceste tranzacții respectă condițiile de fond și de formă privind deducerea TVA în sensul Directivei 2006/112 și
- ✓ nu a existat nicio pierdere de venituri fiscale.



Cauza C-101/16 - SC Paper Consult SRL

Abordare Directiva:

Refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA-ului constituie o sancțiune al cărei efect urmărește, în realitate, nu atât să asigure caracterul efectiv al obligației de a consulta lista operatorilor economici declarați inactivi întocmită de președintele ANAF, cât **să descurajeze efectuarea de către persoanele impozabile de achiziții de la operatorii declarați inactivi.**



Cauza C-101/16 - SC Paper Consult SRL

Concluzia finala a CJUE:

Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că:

se opune unei reglementări naționale, care conduce, chiar și în cazul în care nu s-au constatat nicio fraudă fiscală și nicio pierdere de venituri fiscale, **la refuzul sistematic și definitiv de a acorda dreptul de deducere a TVA** PI care a plătit TVA pentru tranzacțiile încheiate cu un operator economic declarat «inactiv», indiferent de faptul că declararea inactivității operatorului în cauză, care se întemeiază pe existența unui risc de fraudă fiscală, este publică și ușor accesibilă oricărei PI în SM în cauză.



C-835/18 - Terracult SRL

- Donauland SRL, societate comercială de drept român, a livrat rapiță către Almos Alfons Mosel Handels GmbH, societate comercială de drept german. Ea a considerat tranzacțiile corespunzătoare ca fiind LIC.
- Donauland nu a fost în măsură să prezinte, cu ocazia inspecției fiscale la care a fost supusă, documentele care atestau că rapița astfel livrată a părăsit teritoriul român.
- Autoritatea fiscală competentă a considerat că scutirea de TVA prevăzută pentru LIC de bunuri nu era aplicabilă în cazul acestor operațiuni.
- Prin urmare, autoritatea a stabilit în sarcina Donauland plata sumei de 440.241 lei românești (RON) (aproxi 100 000 euro) cu titlu de TVA aferent livrărilor de rapiță destinate Almos.
- Donauland nu a contestat această decizie de impunere, care, în consecință, a rămas definitivă.



C-835/18 - Terracult SRL

- Donauland a recalificat LIC în cauză, încadrându-le în categoria livrărilor naționale cărora li se aplică cota standard de TVA, și a emis facturi de corecție în acest scop. Aceste facturi evidențiau anularea LIC amintite și recalificarea lor.
- Almos a informat Donauland că a constatat că facturile de corecție menționate cuprindeau codul său de identificare fiscală din Germania și a solicitat rectificarea aceluiași facturi pentru a cuprinde datele sale de identificare din România.
- Almos a indicat de asemenea Donauland că rapoarta în cauză nu a părăsit teritoriul României și că livrărilor în cauză trebuia să li se aplice mecanismul de taxare inversă a TVA-ului.



C-835/18 - Terracult SRL - Dreptul național

- Donauland a emis noi facturi de corecție și încadrându-le în categoria livrărilor de bunuri cu taxare inversă a TVA-ului.
- Luând în considerare aceste noi facturi de corecție în decontul de TVA pentru martie 2014, Donauland a dedus TVA-ul aferent acestor facturi din TVA-ul datorat pentru perioada în curs.
- Întrucât a fost calculată o sumă negativă de TVA, Donauland a solicitat rambursarea TVA-ului.
- După ce a verificat cererea de rambursare a TVA-ului autoritatea fiscală competentă a stabilit printr-o decizie de impunere în mod definitiv în sarcina Terracult, care achiziționase Donauland prin absorbție la 1 august 2016, obligația de plată a acestei sume cu titlu de supliment de TVA aferent livrărilor de rapiță efectuate în luna octombrie a anului 2013.
- Autoritatea fiscală a considerat în special că recalificarea livrărilor de rapiță și încadrarea lor în categoria livrărilor de bunuri pentru care se aplică mecanismul de taxare inversă a TVA-ului anulează în mod nelegal efectele deciziei de impunere din 4 martie 2014, în condițiile în care aceasta din urmă rămăsese definitivă.



C-835/18 - Terracult SRL

Intrebarea preliminara:

Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității **se opun**, în împrejurări precum cele din litigiul principal, **unei practici administrative și/sau unei interpretări a prevederilor din legislația națională prin care se împiedică corectarea unor facturi** și, pe cale de consecință, **includerea facturilor corectate în decontul de TVA** al perioadei în care s-a făcut corecția, **pentru operațiuni efectuate într-o perioadă care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia organele fiscale au emis o decizie de impunere rămasă definitivă, în condițiile în care, ulterior emiterii deciziei de impunere, s-au descoperit date și informații suplimentare care ar determina aplicarea unui regim fiscal diferit?**



- In ceea ce privește rambursarea TVA-ului facturat din greșeală - Directiva TVA nu prevede nicio dispoziție referitoare la regularizarea de către emitentul facturii a TVA-ului facturat fără a fi datorat și că, în aceste condiții, SM sunt, în principiu, cele care trebuie să determine condițiile în care TVA-ul facturat fără a fi datorat poate fi regularizat
- Pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența SM să prevadă, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea regularizării oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință.
- Atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, principiul neutralității TVA-ului impune ca TVA-ul facturat fără a fi datorat să poată fi regularizat fără ca SM să poată condiționa o astfel de regularizare de buna-credință a emitentului facturii respective. Această regularizare nu poate depinde de puterea discreționară de apreciere a administrației fiscale.



C-835/18 - Terracult SRL

Interpretare CJUE

- In cazul livrărilor de bunuri care intră sub incidența mecanismului de taxare inversă a TVA-ului, riscul pierderii unor venituri fiscale legat de exercitarea dreptului la rambursare este eliminat.
- In consecință, în lipsa unui risc de pierdere a veniturilor fiscale, refuzul de a acorda unui furnizor rambursarea TVA-ului plătit fără a fi datorat, acesta fiind facturat în pofida împrejurării că, în locul normelor referitoare la regimul normal al TVA-ului, se aplicau cele corespunzătoare mecanismului de taxare inversă în privința unei livrări efectuate de acest furnizor în cadrul activităților sale economice supuse TVA-ului, ar însemna să i se impună acestuia să suporte o sarcină fiscală cu încălcarea principiului neutralității TVA-ului.



Interpretare dispoziții Directiva 2006/112/CE precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității:

- Se opun unei reglementări naționale sau unei practici administrative naționale care **nu permite unei PI, care a efectuat operațiuni cu privire la care s-a dovedit ulterior că intră sub incidența mecanismului de taxare inversă a TVA, să corecteze facturile referitoare la aceste operațiuni și să se prevaleze de aceasta prin rectificarea unei declarații fiscale anterioare sau prin depunerea unei noi declarații fiscale care să ia în considerare corecția astfel efectuată, în vederea rambursării TVA-ului facturat și plătit fără a fi datorat de această PI, pentru motivul că perioada în care au fost realizate operațiunile respective a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale** la finalul căreia autoritatea fiscală competentă a emis o decizie de impunere care, nefiind contestată de PI menționată, a rămas definitivă.



Va multumesc!

