

Hotărârea CJUE în cauza C-430/19, C.F.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene („CJUE” sau „Curtea”) a pronunțat joi, 4 iunie 2020, hotărârea în cauza C-430/19, C.F. – cerere de decizie preliminară adresată în temeiul articolului 267 TFUE, de Tribunalul Cluj („instanța de trimitere”), cu privire la interpretarea: principiului general de drept UE al respectării dreptului la apărare; principiilor care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al taxei pe valoarea adăugată („TVA”).

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între, *pe de o parte*, SC C.F. SRL („CF”), și, *pe de altă parte*, o administrație județeană a finanțelor publice și o direcție generală regională a finanțelor publice din România, în legătură cu cererea de anulare a actelor administrative fiscale prin care societății CF i-au fost impuse obligații fiscale suplimentare în materie de TVA și de impozit pe profit.

Situația de fapt și întrebările adresate CJUE

CF, societate comercială de drept român ce are ca obiect principal de activitate exploatarea resurselor forestiere, a făcut obiectul unei inspecții fiscale a administrației județene a finanțelor publice cu privire la impozitul pe profit aferent perioadelor 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2016 și la TVA aferentă perioadei 1 martie 2014 - 31 decembrie 2016.

Inspecția fiscală a fost suspendată timp de 6 luni pentru a permite direcției generale efectuarea, cu participarea Parchetului de pe lângă Tribunalul Cluj, a unei investigații privind o posibilă fraudă.

Ancheta penală a fost clasată.

Ulterior, administrația județeană a întocmit un raport de inspecție fiscală, în care a reținut că operațiunile dintre CF și doi furnizori ai săi erau fictive, întrucât respectivele societăți nu dispuneau de dotările logistice pentru prestarea serviciilor pe care le facturaseră.

CF a contestat raportul de inspecție fiscală și a solicitat accesul la întregul dosar administrativ, precizând că nu fusese informată, la momentul inspecției fiscale, cu privire la modul în care ancheta penală a putut influența inspecția autorităților fiscale.

În urma refuzului autorităților administrative, societatea a formulat o acțiune în fața instanței de trimitere.

Instanța de trimitere a adresat CJUE patru întrebări preliminare care au urmărit să stabilească:

- *dacă în lumina principiului respectării dreptului la apărare, așa cum a fost acesta conturat în jurisprudența Curții, un act administrativ-fiscal emis împotriva unui particular poate și trebuie să fie sancționat cu nulitatea expresă în condițiile în care particularul nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile în baza cărora s-a emis actul administrativ-fiscal împotriva sa, deși în cuprinsul acestuia se face trimitere la unele componente ale dosarului administrativ;*

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

- *dacă este compatibilă cu dreptul UE o practică națională de condiționare a exercitării dreptului de deducere în materie de TVA și în materie de impozit pe profit de deținerea altor documente justificative în afara facturii fiscale, cum ar fi devize și situații de lucrări, documente justificative suplimentare, care nu sunt în mod clar și precis determinate de legislația fiscală națională;*

- *dacă se poate considera, în lumina jurisprudenței WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), că există o fraudă fiscală în condițiile în care o persoană impozabilă realizează achiziții de bunuri și servicii de la altă persoană impozabilă care beneficiază de un alt regim fiscal decât cel al contribuabilului în cauză.*

Hotărârea CJUE

1. Cu privire la admisibilitate:

Potrivit Curții, cererea de decizie preliminară este *admisibilă*, având în vedere că: ea conține elementele de fapt esențiale și menționează dispozițiile de drept UE, dar și de drept național, susceptibile să se aplice litigiului principal; o interpretare dată de Curte dispozițiilor de drept UE în situații pur interne se justifică

pentru motivul că acestea au devenit, în temeiul dreptului național, direct și necondiționat aplicabile, pentru a se asigura un tratament identic situațiilor interne și situațiilor reglementate de dreptul Uniunii.

2. *Cu privire la prima întrebare preliminară*, Curtea a amintit că respectarea dreptului la apărare constituie un principiu general al dreptului UE, aplicabil în cazul procedurii de inspecție fiscală pentru asigurarea colectării integrale a TVA.

Dreptul la apărare presupune dreptul de a fi ascultat, iar particularul trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și documentele care se regăsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea deciziei autorității publice (dacă obiective de interes general nu justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente).

Principiul efectivității nu impune anularea deciziei autorității fiscale în toate cazurile în care dreptul la apărare a fost încălcat.

Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă procedura de inspecție fiscală ar fi putut avea un rezultat diferit dacă CF ar fi avut acces la dosar în cursul procedurii administrative.

Astfel, potrivit CJUE, principiul general de drept UE al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a TVA-ului, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative prin care i-au fost impuse obligații fiscale suplimentare, iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, respectarea dreptului la apărare impune ca decizia administrativă să fie anulată.

3. *Raportat la problematica atinsă de întrebările de la a doua la a patra*, Curtea a amintit că, potrivit jurisprudenței constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce, din TVA pe care o datorează, TVA datorată/achitată pentru bunurile achiziționate/serviciile primite în amonte și utilizate în scopul operațiunilor lor taxabile constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit de legislația Uniunii și, în regulă generală, nu poate fi limitat.

Sistemul comun al TVA garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea/rezultatele lor, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

Cu toate acestea, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii.

Incumbă administrației fiscale naționale sarcina să stabilească, pe baza elementelor obiective și fără a solicita destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acesta știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA - *aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere*.

Determinarea măsurilor ce pot fi pretinse în mod rezonabil din partea unei persoane impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde, în mod esențial, de circumstanțele respectivei cauze.

O astfel de persoană impozabilă poate fi obligată, dacă dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii.

Totuși, administrația fiscală națională competentă nu poate impune respectivei persoane impozabile: să verifice dacă emitentul facturii dispunea de bunurile în cauză, era în măsură să le livreze și și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte; să dispună de documente în această privință.

Prin urmare, **Curtea a statuat că principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al TVA, în special cel al neutralității fiscale și cel al securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănuieli nesuținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA, dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate.**