



## Repertoriul jurisprudenței

**Cauza C-18/13**

**Maks Pen EOOD  
împotriva  
Direktor  
na**

**Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia**

(cerere de decizie preliminară formulată de Administrativen sad Sofia-grad)

„Fiscalitate — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE —  
Deducerea taxei achitate în amonte — Servicii prestate — Control — Furnizor care nu dispune de  
mijloacele necesare — Noțiunea de fraudă fiscală — Obligația de a constata din oficiu existența fraudei  
fiscale — Cerința prestării în mod efectiv a serviciului — Obligația de a ține o contabilitate suficient de  
detaliată — Contencios — Interdicție pentru instanță de a califica din punct de vedere penal fraudă și  
de a agrava situația reclamantului”

Sumar – Hotărârea Curții (Camera a șaptea) din 13 februarie 2014

1. *Armonizarea legislațiilor fiscale — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte — Taxă care figurează pe facturile emise de un furnizor care nu dispune de mijloacele necesare pentru efectuarea serviciilor facturate — Servicii prestate de alt furnizor — Excludere de la dreptul de deducere — Admisibilitate — Condiții — Verificare care incumbă instanței naționale*

*(Directiva 2006/112 a Consiliului)*

2. *Dreptul Uniunii Europene — Acțiune în justiție în fața instanței naționale — Aplicare din oficiu a unei dispoziții de drept al Uniunii care conduce la înlăturarea normei naționale de interzicere a reformatio in peius — Obligație a instanței naționale — Inexistență — Excepție*

3. *Armonizarea legislațiilor fiscale — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte — Reglementare națională prin care se interzice deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul existenței unei fraude sau a unui abuz — Obligația de a constata din oficiu existența fraudei fiscale — Interpretarea dreptului național de către instanța națională în lumina textului și a finalității Directivei 2006/112 — Luarea în considerare a ansamblului dispozițiilor de drept intern și aplicarea metodelor de interpretare a acestuia*

*(Directiva 2006/112 a Consiliului)*

4. *Armonizarea legislațiilor fiscale — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte — Obligația de a ține o contabilitate suficient de detaliată — Conținut — Obligația persoanei impozabile de a se conforma standardelor internaționale de contabilitate — Admisibilitate — Condiții*

*(Regulamentul nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului; Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 242 și 273)*

1. Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice.

(a se vedea punctul 32 și dispozitiv 1)

2. Dreptul Uniunii nu poate obliga instanța națională să aplice din oficiu o dispoziție a acestuia atunci când o astfel de aplicare ar avea drept consecință înlăturarea principiului, înscris în dreptul procedural național al acesteia, al interzicerii *reformatio in peius*.

Cu toate acestea, nu rezultă că, într-un litigiu care privește de la început dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată care figurează pe un anumit număr de facturi determinate, o astfel de interdicție se poate aplica prezentării de către administrația fiscală în cursul procedurii jurisdicționale de elemente noi care, având în vedere că se referă la aceleași facturi, nu pot fi privite ca agravând situația persoanei impozabile care se prevalează de acest drept de deducere.

(a se vedea punctul 37)

3. Atunci când instanțele naționale au obligația sau posibilitatea să opună din oficiu motivele de drept întemeiate pe o normă obligatorie de drept național, acestea trebuie să o facă în temeiul unei norme obligatorii de drept al Uniunii precum cea care impune autorităților și instanțelor naționale să refuze acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Revine acestor instanțe, în aprecierea caracterului fraudulos sau abuziv al invocării acestui drept de deducere, sarcina să interpreteze dreptul național, în măsura posibilului, în lumina textului și a finalității Directivei 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta, ceea ce impune ca ele să facă tot ce ține de competența lor luând în considerare ansamblul dispozițiilor de drept intern și aplicând metodele de interpretare recunoscute de acestea.

În această privință, chiar dacă o normă de drept național ar califica fraudă fiscală drept infracțiune penală, iar această calificare ar reveni numai instanței penale, nu rezultă că o astfel de normă s-ar opune ca instanța însărcinată să aprecieze legalitatea unei decizii de rectificare prin care se contestă deducerea taxei pe valoarea adăugată operată de o persoană impozabilă să se poată întemeia pe elementele obiective prezentate de administrația fiscală pentru a stabili existența unei fraude, în condițiile în care, potrivit unei alte dispoziții a dreptului național, o taxă pe valoarea adăugată „facturată fără a fi datorată” nu poate fi dedusă.

(a se vedea punctele 38 și 39 și dispozitiv 2)

4. Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, prin faptul că impune în special, potrivit articolului 242 din aceasta, oricărei persoane impozabile să țină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea taxei pe valoarea adăugată și controlarea aplicării taxei pe valoarea adăugată de către autoritățile fiscale, trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca statul membru în cauză, în limitele prevăzute la articolul 273 din aceeași directivă, să impună oricărei persoane impozabile să respecte în această privință ansamblul normelor naționale de contabilitate conforme standardelor internaționale de contabilitate, cu condiția ca măsurile adoptate în acest sens să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii. În această privință, Directiva 2006/112 se opune unei dispoziții naționale conform căreia serviciul se consideră prestat atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea veniturilor obținute din prestarea respectivă.

Prin urmare, momentul în care taxa devine exigibilă și, așadar, deductibilă pentru persoana impozabilă nu poate fi determinat, în general, prin îndeplinirea unor formalități precum înscrierea în contabilitatea furnizorilor a costurilor pe care le-au suportat pentru prestarea serviciilor lor. În plus, cu condiția să respecte aceste limite, dreptul Uniunii nu se opune unor norme naționale de contabilitate suplimentare care ar fi stabilite prin referire la standardele internaționale de contabilitate aplicabile în Uniune în condițiile prevăzute de Regulamentul nr. 1606/2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate.

(a se vedea punctele 44, 46 și 48 și dispozitiv 3)