



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
MICHAL BOBEK  
prezentate la 10 noiembrie 2016<sup>1</sup>

**Cauza C-564/15**

**Tibor Farkas**  
**împotriva**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága**

**[cerere de decizie preliminară formulată de Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság  
(Tribunalul de Contencios Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Kecskemét, Ungaria)]**

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Regimul de taxare inversă — Articolul 199 alineatul (1) litera (g) — Decizie a autorităților fiscale de stabilire a unei «diferențe fiscale» datorate de cumpărătorul unui bun — Imposibilitate de deducere a TVA-ului plătit în amonte — Aplicarea unei amenzi — Proporționalitatea amenzi”

### I – Introducere

1. Domnul Farkas (denumit în continuare „reclamantul”) a achiziționat un hangar mobil de la o întreprindere aflată în stare de insolvență (denumită în continuare „vânzătoarea”) în cadrul unei licitații. Reclamantul a achitat prețul de vânzare, precum și TVA-ul aferent perceput de vânzătoare pentru această livrare. Ulterior, în declarațiile sale de TVA, el a solicitat deducerea acestei sume. Autoritățile fiscale au arătat însă că această tranzacție ar fi trebuit supusă regimului de taxare inversă. Potrivit acestui regim, reclamantul era obligat la plata TVA-ului către autorități. În consecință, autoritățile fiscale au solicitat efectuarea acestei plăți și, în plus, au aplicat o amendă reclamantului în valoare de 50 % din valoarea TVA-ului datorat.

2. Instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă astfel de decizii ale autorităților fiscale sunt conforme cu Directiva 2006/112/CE (denumită în continuare „Directiva TVA”)<sup>2</sup>.

3. Înainte de a trece însă la o astfel de apreciere, trebuie mai întâi abordat un aspect preliminar. Acest aspect preliminar, supus atenției noastre în mod incidental de întrebările adresate de instanța de trimitere, se referă la punerea în aplicare corespunzătoare a articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA și la calificarea bunului în discuție în această cauză ca bun mobil sau imobil.

<sup>1</sup> — Limba originală: engleza.

<sup>2</sup> — Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

## II – Dreptul aplicabil

### A – Dreptul Uniunii

4. Articolul 193 din Directiva TVA prevedea, la momentul relevant pentru prezenta cauză, că „TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și cu articolul 202”.

5. Potrivit articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA-ului să fie persoana impozabilă destinatară a „livr[ării] unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de vânzare silită”.

6. Articolul 226 alineatul (11) din Directiva TVA prevede că, în cazul în care clientul este obligat la plata TVA-ului, în principiu este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturi: „trimiterea la dispoziția aplicabilă din prezenta directivă sau la dispoziția corespunzătoare de drept intern sau orice altă trimitere prin care se arată că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă”.

### B – Dreptul național

7. Articolul 142 alineatul (1) din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede că „taxa trebuie achitată de persoana care achiziționează bunul sau de beneficiarul serviciului [...] g) în cazul livrării de bunuri de capital aparținând unei întreprinderi sau al altor livrări de bunuri sau prestări de servicii cu o valoare de piață mai mare de 100 000 HUF la momentul executării, dacă persoana impozabilă supusă executării respective face obiectul unei proceduri de faliment sau al altei proceduri prin care se stabilește cu titlu definitiv insolabilitatea acesteia”.

8. În cazul în care articolul 142 alineatul (1) litera g) se aplică unei operațiuni, în conformitate cu articolul 142 alineatul (7) din Legea privind TVA-ul, „vânzătorul bunurilor sau prestatorul serviciului are obligația să emită o factură care nu cuprinde [...] cuantumul taxei în aval [...]”.

9. Potrivit articolului 169 litera n) din Legea privind TVA-ul, în cazul în care persoana care trebuie să plătească taxa este persoana care achiziționează bunul sau beneficiarul serviciilor, pe facturi trebuie trecută „mențiunea «fordított adózás» («regim de taxare inversă»)”.

## III – Situația de fapt, procedura principală și întrebările preliminare

10. Reclamantul a achiziționat un hangar mobil la o licitație electronică organizată de autoritățile fiscale în cadrul unei proceduri de executare silită a bunurilor vânzătoarei.

11. Vânzătoarea a emis o factură în conformitate cu normele privind regimul standard de plată a TVA-ului, data indicată a operațiunii fiind 26 noiembrie 2012. Din decizia de trimitere reiese că reclamantul a achitat prețul de vânzare cu TVA (denumit în continuare „prima valoare a TVA-ului”). Ulterior, el a solicitat, în declarațiile sale de TVA, deducerea TVA-ului aferent acestei operațiuni.

12. Cu toate acestea, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Direcția Impozitelor și Taxelor a Regiunii Bács-Kiskun) (denumită în continuare „autoritatea fiscală de prim grad”), în urma unei inspecții cu privire la situația reclamantului, a reținut că trebuia aplicat regimul de taxare inversă prevăzut la articolul 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul. Drept

urmare, reclamantul ar fi trebuit să plătească TVA-ul aferent operațiunii respective întrucât el era cumpărătorul hangarului. Autoritatea fiscală de prim grad a constatat că reclamantul datorează o „diferență fiscală” în cuantum de 744 000 HUF. Potrivit autorității fiscale de prim grad, suma respectivă corespundea TVA-ului datorat pentru tranzacția respectivă pe baza regimului de taxare inversă (denumit în continuare „a doua valoare a TVA-ului”). Autoritatea fiscală de prim grad a respins cererea reclamantului de rambursare a sumei respective și i-a aplicat o amendă în valoare de 372 000 HUF.

13. Această decizie a fost confirmată de forul superior, respectiv Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția Generală a Impozitelor și Taxelor a Regiunii Dél-alföld) (denumită în continuare „pârâta”).

14. Reclamantul contestă decizia menționată în fața Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul de Contencios Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Kecskemét, Ungaria). El susține că astfel de decizii luate de autoritățile fiscale naționale încalcă dreptul Uniunii. Potrivit reclamantului, pârâta l-a privat de dreptul său la deducerea TVA-ului doar din cauza unei erori de formă, întrucât factura în cauză a fost emisă de vânzătoare în conformitate cu regimul standard de impozitare, iar nu potrivit regimului de taxare inversă. Acesta subliniază că vânzătoarea a plătit prima valoare a TVA-ului trezoreriei. În consecință, trezoreria nu a suferit niciun prejudiciu și au existat toate informațiile necesare pentru stabilirea valorii corecte a taxei.

15. Instanța de trimitere împărtășește unele dintre dubiile avansate de reclamant. Aceasta arată că nu există niciun indiciu de evaziune fiscală. Prin urmare, concluzionează că interpretarea autorităților fiscale nu pare a fi proporțională cu scopul urmărit de regimul de taxare inversă.

16. În aceste condiții, Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul de Contencios Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Kecskemét, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Practica unei autorități fiscale, întemeiată pe dispozițiile legii maghiare privind taxa pe valoarea adăugată, conform căreia autoritatea respectivă constată o diferență fiscală în sarcina persoanei care achiziționează un bun (sau a beneficiarului unui serviciu), în cazul în care vânzătorul bunului (sau prestatorul serviciului) emite o factură în conformitate cu regimul standard de impozitare pentru o operațiune care este supusă regimului de taxare inversă și declară și plătește către buget taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii menționate, iar persoana care achiziționează bunul (sau beneficiarul serviciului) deduce taxa pe valoarea adăugată plătită emitentului facturii, este compatibilă cu dispozițiile Directivei TVA, în special cu principiul neutralității fiscale și cu principiul proporționalității în raport cu obiectivul prevenirii fraudei fiscale, în condițiile în care persoana care achiziționează bunul (sau beneficiarul serviciului) nu își poate exercita dreptul de deducere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată care a fost constatată drept diferență fiscală?
- 2) Sancțiunea aplicată pentru alegerea unui mod de impozitare incorect în cazul constatării unei diferențe fiscale care implică și aplicarea unei amenzi fiscale de 50 % este proporțională, în cazul în care bugetul nu a suferit nicio pierdere de venituri și nici nu există indicii privind săvârșirea unui abuz?”

17. Guvernul maghiar, guvernul estonian și Comisia au depus observații scrise. Guvernul maghiar și Comisia au prezentat observații orale în ședința din 7 septembrie 2016.

#### IV – Analiză

18. Articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA prevede că această dispoziție se aplică numai pentru „livrarea unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de vânzare silită”. Astfel, această dispoziție limitează în mod evident aplicabilitatea sa la *bunurile* imobile.

19. În cererea sa, instanța de trimitere subliniază că bunul dobândit de reclamant este un „hangar mobil”. Cu toate acestea, instanța de trimitere nu menționează dacă, pe baza situației de fapt din litigiul cu care a fost sesizată, hangarul a fost inclus în categoria bunurilor mobile sau în cea a bunurilor imobile.

20. Motivul pentru care acest aspect a prezentat o relevanță limitată pentru instanța de trimitere ar putea fi ușor de înțeles, având în vedere modul de redactare a reglementării naționale aplicabile (reproduse mai sus, la punctul 7 din prezentele concluzii), care nu face distincție între bunurile mobile și cele imobile. Această calificare este însă de o importanță crucială în ceea ce privește aplicabilitatea articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

21. Deși, în cele din urmă, revine instanței de trimitere sarcina de a face această constatare, vom porni de la premisa că un hangar *mobil* reprezintă, după cum reiese de altfel și din denumirea sa, un bun *mobil* (A). În continuare vom examina scenariul improbabil în care un hangar mobil poate fi calificat drept bun *imobil* (B).

#### A – În cazul în care hangarul mobil ar fi un bun mobil

22. Nu există nicio îndoială că articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA se aplică numai bunurilor *imobile*.

23. Guvernul maghiar a confirmat în ședință că articolul 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul are scopul de a transpune articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA<sup>3</sup>. Acesta a confirmat de asemenea faptul că articolul 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul se aplică atât bunurilor mobile, cât și celor imobile.

24. Rezultă că, dacă articolul 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul ar fi aplicat bunurilor mobile, cu condiția ca hangarul mobil să fie clasificat ca atare, aplicarea regimului de taxare inversă ar fi extinsă dincolo de domeniul de aplicare material al articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

25. Întrebarea subsecventă este dacă un stat membru are dreptul să extindă domeniul de aplicare material al articolului 199 alineatul (1) litera (g) în acest mod. Considerăm că răspunsul este negativ, pentru motivele expuse în continuare.

26. În primul rând, regula de bază cu privire la cine este obligat la plata TVA-ului este prevăzută la articolul 193 din Directiva TVA<sup>4</sup>. Potrivit acestui articol, TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă.

3 — Guvernul maghiar a sugerat că articolul 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul are scopul de a transpune și articolul 199 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Cu toate acestea, este greu de înțeles modul în care dispoziția menționată este relevantă în prezenta cauză întrucât articolul 199 alineatul (1) litera (f) privește „livrarea de bunuri efectuată după cesionarea unui drept de rezervare de proprietate unui cesionar care exercită acest drept”.

4 — Concluziile avocatului general Kokott prezentate la 6 noiembrie 2014 în cauza Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, punctul 29).

27. În același timp, această dispoziție prevedea de asemenea, la data relevantă pentru prezenta cauză, că taxa se poate plăti „de o altă persoană” în conformitate cu articolele 194-199 și cu articolul 202 din Directiva TVA.

28. Rezultă că norma privind mecanismul de taxare inversă întemeiat pe aceste dispoziții reprezintă o excepție de la regula de bază prevăzută la articolul 193. Ca urmare, domeniul de aplicare al acestor dispoziții trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte<sup>5</sup>. În contextul din prezenta cauză, acest lucru înseamnă că derogările de la regula generală ar trebui să aibă loc numai atunci când au fost în mod expres prevăzute de Directiva TVA.

29. În al doilea rând, dispozițiile coroborate ale articolului 193 și ale articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA indică faptul că modul de stabilire a persoanei obligate la plata TVA-ului pentru livrarea unui bun imobil în cadrul unei proceduri de executare silită este complet armonizat. Astfel cum a explicat Curtea anterior, articolul 199 alineatul (1) litera (g) a fost introdus<sup>6</sup>, împreună cu alte criterii pentru aplicarea regimului de taxare inversă prevăzute la articolul 199, pentru a permite tuturor statelor membre să aplice măsurile derogatorii; anterior, acestea au fost acordate doar anumitor state membre pentru a combate evaziunea și fraudă fiscală în anumite sectoare sau cu privire la anumite operațiuni<sup>7</sup>.

30. Așadar, armonizarea rezultată nu permite statelor membre să extindă, din proprie inițiativă, domeniul de aplicare material al excepției prevăzute la articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

31. În al treilea rând, singura modalitate în care un anumit stat membru poate să se îndepărteze de la regulile comune cuprinse în articolul 193 și în articolul 199 alineatul (1) litera (g) constă în obținerea unei derogări în temeiul articolului 395 din Directiva TVA. Această dispoziție oferă statelor membre posibilitatea de a solicita dreptul „să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile [Directivei TVA], în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă”.

32. În consecință, Ungaria ar fi putut extinde domeniul de aplicare al excepției prevăzute la articolul 199 alineatul (1) litera (g) prin intermediul unei derogări acordate printr-o decizie a Consiliului întemeiată pe articolul 395 din Directiva TVA<sup>8</sup>.

33. În cadrul ședinței s-a confirmat faptul că Ungariei nu i s-a acordat o astfel de derogare individuală.

34. Având în vedere că Ungariei nu i s-a acordat o derogare în temeiul articolului 395 din Directiva TVA, acest stat membru nu poate aplica regimul de taxare inversă pentru livrarea unui hangar mobil, precum în procedura națională.

35. Rezultă că, în împrejurările din procedura națională, Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune extinderii domeniului de aplicare al regimului de taxare inversă la bunurile mobile livrate în cadrul unei proceduri de vânzare silită.

5 — Hotărârea din 26 mai 2016, *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, punctul 33 și jurisprudența citată).

6 — Prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări (JO 2006, L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247). Hotărârea din 13 iunie 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, punctul 24).

7 — A se vedea considerentul (1) al Directivei 2006/69/CE și considerentul (42) al Directivei TVA, care precizează obiectivul urmărit de articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. Astfel cum a observat Curtea, această „dispoziție permite astfel autorităților fiscale să colecteze TVA-ul aplicat operațiunilor în discuție atunci când este compromisă capacitatea debitorului de a-l plăti”. Hotărârea din 13 iunie 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, punctele 25 și 28).

8 — Articolul 395 alineatul (1) din Directiva TVA prevede următoarele: „Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă [...]”.

36. Din situația de fapt prezentată de instanța de trimitere reiese că reclamantul și vânzătoarea au acționat în conformitate cu Directiva TVA atunci când au încadrat livrarea hangarului mobil în regimul standard de impozitare.

37. În cazul în care instanța de trimitere, pe baza situației de fapt din această cauză, consideră că hangarul mobil este, într-adevăr, un bun mobil, această instanță este obligată să tragă concluziile necesare din acest fapt în conformitate cu jurisprudența constantă a Curții.

38. În măsura în care este posibil, reglementarea națională ar trebui să fie interpretată în conformitate cu dispozițiile relevante din dreptul Uniunii<sup>9</sup>. Cu toate acestea, astfel cum a recunoscut Curtea, interpretarea în conformitate cu dreptul Uniunii are limitele sale. Astfel, această obligație nu poate fi utilizată ca temei pentru o interpretare *contra legem* a dispozițiilor de drept național<sup>10</sup>. Atunci când interpretarea în conformitate cu dreptul Uniunii se dovedește imposibilă, instanța națională are în continuare obligația de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii, lăsând neaplicate, dacă este necesar, dispozițiile incompatibile din dreptul național, fără abrogarea prealabilă a dispozițiilor în cauză<sup>11</sup>. Posibilitatea instanței naționale de a invoca din oficiu aspecte de drept al Uniunii este condiționată de respectarea principiului echivalenței, respectiv de întrebarea dacă instanța națională ar fi obligată, într-o situație comparabilă, să invoce din oficiu aspecte de drept național<sup>12</sup>.

#### B – În cazul în care hangarul mobil ar fi un bun imobil

39. Pentru motivele prezentate mai sus, considerăm că aprecierea cu privire la această cauză se poate încheia la acest punct.

40. În cazul în care concluzia instanței de trimitere bazată pe situația de fapt ar fi, cu toate acestea, că hangarul mobil reprezintă un bun imobil, ceea ce, având în vedere denumirea sa, pare destul de improbabil, prezentăm succint în continuare o orientare alternativă, pentru a oferi instanței de trimitere întreaga asistență de care ar avea nevoie.

41. În primul rând, vom face câteva observații preliminare privind distincția care trebuie făcută între plata primei și a celei de a doua valori a TVA-ului (1). Apoi, vom reveni la întrebarea dacă autoritățile fiscale aveau dreptul să solicite reclamantului să își respecte obligațiile în materie de TVA pe baza regimului de taxare inversă, în condițiile în care i s-a respins cererea de deducere a TVA-ului achitat în amonte (2). În cele din urmă, vom analiza proporționalitatea amenzii aplicate reclamantului (3).

#### 1. Diferențiere între prima și cea de a doua valoare a TVA-ului

42. Trebuie menționat faptul că aspectele examinate în prezenta subsecțiune se referă în principal la drepturile și la obligațiile reclamantului în relația cu autoritățile fiscale în ceea ce privește cea de a doua valoare a TVA-ului. Astfel, aceste întrebări nu se referă la drepturile și la obligațiile survenite în relația dintre reclamant, vânzătoare și trezorerie în ceea ce privește prima valoare a TVA-ului.

9 — Hotărârea din 19 aprilie 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punctul 42), Hotărârea din 15 ianuarie 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punctul 38), Hotărârea din 19 decembrie 2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, punctele 75-76).

10 — A se vedea Hotărârea din 28 iulie 2016, JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, punctul 33), Hotărârea din 19 aprilie 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punctul 32 și jurisprudența citată), Hotărârea din 11 noiembrie 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, punctele 31 și 32 și jurisprudența citată), Hotărârea din 30 aprilie 2014, Kásler și Káslerné Rábai (C-26/13, EU:C:2014:282, punctul 65).

11 — Recent, printre altele, Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 49 și jurisprudența citată).

12 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2008, Kempster (C-2/06, EU:C:2008:78, punctele 45 și 46). A se vedea de asemenea Hotărârea din 14 decembrie 1995, van Schijndel și van Veen (C-430/93 și C-431/93, EU:C:1995:441, punctele 13, 14 și 22), și Hotărârea din 24 octombrie 1996, Kraaijeveld și alții (C-72/95, EU:C:1996:404, punctele 57, 58 și 60).

43. Din perspectiva aplicării regimului de taxare inversă și presupunând că acest regim a fost într-adevăr aplicabil operațiunii în cauză, plata primei valori a TVA-ului a fost o eroare. Greșeala respectivă ar trebui corectată între reclamant și vânzătoare, pe de o parte, și între vânzătoare și trezorerie, pe de altă parte<sup>13</sup>.

44. Curtea a reținut cu o altă ocazie că, în ceea ce privește rambursarea TVA-ului facturat din greșeală, este de competența statelor membre să prevadă posibilitatea regularizării acestuia<sup>14</sup>, în condiții care respectă dubla cerință privind echivalența și efectivitatea<sup>15</sup>. În special, în ceea ce privește principiul efectivității, observăm împrejurările destul de specifice în care a avut loc vânzarea hangarului mobil, și anume faptul că se stabilise insolvabilitatea vânzătoarei la momentul vânzării și că vânzarea silită a fost organizată de autoritățile fiscale<sup>16</sup>.

45. Indiferent de procedura națională privind rambursarea primei valori a TVA-ului, este important să se sublinieze că această sumă trebuie, în principiu, să fie remisă de către trezorerie vânzătoarei și/sau reclamantului.

46. Acesta este motivul pentru care considerăm că prima valoare a TVA-ului care au fost plătită trezoreriei nu este direct relevantă pentru aprecierea obligațiilor reclamantului pe baza regimului de taxare inversă. Cu toate acestea, acest fapt are, în opinia noastră, o anumită relevanță pentru aprecierea dreptului reclamantului la deducerea taxei și pentru evaluarea proporționalității amenzii.

## 2. Obligația reclamantului de plată a TVA-ului și dreptul la deducere

47. În lumina observațiilor de mai sus, considerăm că prima întrebare preliminară ar trebui să fie interpretată ca vizând stabilirea aspectului dacă principiul neutralității TVA-ului se opune unei situații în care autoritățile fiscale obligă o persoană impozabilă, care a plătit în mod nejustificat TVA furnizorului, la plata TVA-ului pe baza regimului de taxare inversă și îi neagă acestei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte, în condițiile în care această persoană nu se face vinovată de fraudă.

48. Presupunând că regimul de taxare inversă era aplicabil în aceste împrejurări, reclamantul avea într-adevăr obligația de a achita TVA-ul datorat pentru livrarea hangarului. Aceasta înseamnă că pentru această livrare nu trebuia să fi fost perceput TVA-ul și că pe factură trebuia trecută mențiunea privind taxarea inversă, astfel cum se prevede la punctul 169 litera n) din Legea privind TVA-ul.

49. Aceasta înseamnă de asemenea, astfel cum subliniază Comisia, că reclamantul avea obligația de a declara TVA-ul autorităților fiscale. În consecință, în ipoteza în care hangarul constituie un bun imobil, aceste autorități aveau dreptul de a solicita reclamantului să se conformeze obligațiilor care îi revin pe baza regimului de taxare inversă<sup>17</sup>.

50. Cu toate acestea, dacă aveau sau nu aveau dreptul de a respinge cererea reclamantului de deducere a TVA-ului achitat în amonte reprezintă o altă chestiune.

13 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctele 40-43).

14 — Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctele 25 și 26 și jurisprudența citată).

15 — Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctele 37 și 40 și jurisprudența citată).

16 — A se vedea prin analogie Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 41).

17 — Astfel cum a arătat Curtea, pe baza regimului de taxare inversă, „nu se efectuează nicio plată de TVA între prestatorul și beneficiarul unor servicii, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, TVA-ul aferent intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă astfel încât nicio sumă să nu fie datorată administrației fiscale”. Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 29).

51. Curtea a statuat că dreptul la deducere face parte integrantă din mecanismul de TVA și nu poate fi limitat decât, în principiu, în ipoteza unui abuz sau a unei fraude<sup>18</sup>.

52. Instanța de trimitere arată că nu există niciun indiciu cu privire la comiterea de către reclamant a unei fraude fiscale. Este interesant de observat că autoritățile fiscale din procedura principală au recunoscut că reclamantul a avut, într-adevăr, dreptul să deducă cuantumul TVA-ului achitat în amonte. Guvernul maghiar a fost de acord cu această poziție.

53. În pofida celor de mai sus, din situația de fapt din prezenta cauză rezultă că reclamantul a fost în cele din urmă privat de acest drept.

54. Ne este neclar cum și de ce s-a întâmplat acest lucru. Din câte înțelegem, atunci când autoritățile fiscale au constatat că reclamantul nu s-a conformat regimului de taxare inversă, acestea au declarat că a doua valoare a TVA-ului a devenit o „diferență fiscală” – probabil o datorie fiscală. Prin urmare, rezultă că, prin efectul legii sau al practicii administrative a autorităților fiscale, cea de a doua valoare a TVA-ului s-a transformat într-o datorie fiscală pentru care dreptul la deducere nu se mai aplică.

55. Asta înseamnă, cel mai probabil, că cheltuielile reclamantului cu respectivul TVA achitat în amonte nu mai pot fi deduse. În opinia noastră, un astfel de rezultat ar fi în contradicție cu principiul neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului<sup>19</sup>, în sensul că acesta vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice<sup>20</sup> și urmărește să se taxeze exclusiv consumatorul final<sup>21</sup>.

56. În consecință, concluzia noastră intermediară este că principiul neutralității TVA-ului nu împiedică autoritățile fiscale să solicite unei persoane impozabile, care a plătit în mod nejustificat TVA furnizorului, să achite TVA-ul pe baza regimului de taxare inversă. Cu toate acestea, principiul neutralității TVA-ului nu permite autorităților fiscale să refuze acestei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pe care persoana impozabilă nu l-a declarat în mod corect pe baza regimului de taxare inversă în cazul în care nu există nicio dovadă de fraudă comisă de persoana respectivă.

### 3. Proportionalitatea amenzi

57. Concluzia potrivit căreia reclamantul a fost împiedicat în mod incorect să își exercite dreptul la deducere nu înseamnă că autoritățile fiscale nu aveau dreptul să îl amendeze pentru nerespectarea obligațiilor care îi revin pe baza regimului de taxare inversă. Dreptul la deducere și obligația de a plăti o amendă pentru nerespectarea obligațiilor care condiționează exercitarea acestui drept sunt două chestiuni distincte.

58. Curtea a statuat că, întrucât Directiva TVA nu prevede un sistem de sancțiuni aplicabile în caz de nerespectare a obligațiilor de către persoanele impozabile menționate în această directivă, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale<sup>22</sup>.

18 — A se vedea Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauzele conexe Staatssecretaris van Financiën și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2217, punctul 42). Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 48). A se vedea de asemenea Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 84 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 45 și 47).

19 — Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 40 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 23 aprilie 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punctul 34 și jurisprudența citată).

20 — Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 31 și jurisprudența citată).

21 — Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Bot prezentate în cauza Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, punctul 24 *in fine*).

22 — Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 31 și jurisprudența citată).



59. Astfel cum a arătat Comisia în observațiile sale scrise, principiul proporționalității este unul dintre aceste principii<sup>23</sup>.

60. Atunci când verifică dacă acest principiu este respectat, instanța națională trebuie să se asigure că respectivele sancțiuni, adoptate în vederea colectării exacte a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale, nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective<sup>24</sup>. Printre altele, trebuie să se țină seama de natura și de gravitatea încălcării și de modalitățile de stabilire a cuantumului sancțiunii<sup>25</sup>.

61. Guvernul maghiar a precizat în ședință că norma națională aplicabilă, și anume articolul 170 din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (Legea XCII din 2003 privind impozitarea), prevede aplicarea unei amenzi de 50 % în caz de încălcare a obligațiilor. Această amendă a fost aplicată reclamantului.

62. Guvernul maghiar a explicat de asemenea că, în temeiul articolului 171 din Legea privind impozitarea, amenda în cuantum de 50 % poate fi redusă sau – în situații excepționale, atunci când persoana impozabilă a acționat cu diligența necesară – există posibilitatea ca amenda să nu mai fie aplicată.

63. Normele naționale aplicabile par să permită ca o sancțiune să fie adaptată și ajustată în funcție de caracteristicile specifice ale cauzei<sup>26</sup>. În consecință, evaluate la un nivel abstract, normele naționale par a fi în conformitate cu principiul proporționalității.

64. Este însă de competența instanței de trimitere să verifice dacă normele au fost sau nu au fost aplicate în mod proporțional în situația concretă a reclamantului. Cu toate acestea, există o serie de elemente care trebuie evidențiate în contextul prezentei cauze.

65. În primul rând, se pare că reclamantul nu a avut un comportament fraudulos. Atât prima, cât și a doua valoare a TVA-ului au fost achitate autorităților fiscale. În al doilea rând, din decizia de trimitere nu reiese că ar fi existat o întârziere deosebită din partea reclamantului în achitarea celei de a doua valori a TVA-ului, alta decât cea survenită din cauza neînțelegerii de către reclamant a mecanismului de taxare inversă. În al treilea rând, articolul 142 alineatul (7) din Legea privind TVA-ul indică faptul că responsabilitatea de a emite o factură în conformitate cu regimul de taxare inversă revine vânzătoarei. Ar trebui subliniat faptul că vânzătoarea a emis o factură care nu a respectat normele aplicabile regimului de taxare inversă și că acest lucru s-a întâmplat în cadrul unei proceduri de vânzare silită organizate de autoritățile fiscale.

66. Luând în considerare aceste elemente specifice, rămâne discutabil, astfel cum a sugerat Comisia, dacă aplicarea amenzii de 50 % s-a efectuat după o evaluare individuală corespunzătoare a situației reclamantului. Însă, astfel cum am menționat mai sus, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă principiul proporționalității a fost respectat în prezenta cauză.

23 — Hotărârea din 6 martie 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punctul 34 și jurisprudența citată).

24 — Hotărârea din 23 aprilie 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punctul 34 și jurisprudența citată).

25 — Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 38 și jurisprudența citată).

26 — Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 40). În contradicție cu Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punctele 50-52).

## V – Concluzie

67. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul de Contencios Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Kecskemét, Ungaria) după cum urmează:

„În absența unei derogări specifice acordate în temeiul articolului 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, livrarea de bunuri mobile în cadrul unei proceduri de vânzare silită în temeiul articolului 199 alineatul (1) litera (g) din această directivă nu poate fi supusă regimului de taxare inversă.”