Hotărârea Salomie şi Oltean: TVA imobiliar în dezbatere



Autor: Cosmin Flavius Costaș

Hotărârea în afacerea *Salomie* şi *Oltean*, C-183/14, cu privire la TVA imobiliar datorat de persoanele fizice, a fost pronunţată de Curtea de Justiţie a Uniunii Europene la data de 9 iulie 2015. Reamintim, Curtea a fost chemată să răspundă unui set de patru întrebări transmise de Curtea de Apel Cluj – Secţia a II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal, configurate astfel:

1) 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, raportat la circumstanțele din litigiul principal, persoană impozabilă în scopuri de TVA în sensul articolului 9 alineatul (l) din Directiva [2006/112] 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?

2) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, precum și celelalte principii generale

aplicabile în materie de TVA, astfel cum se desprind din Directiva 2006/112, trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia [administrația fiscală], după ce inițial a perceput de la persoana fizică impozitul asupra veniturilor din transferul proprietăților aferente patrimoniului personal, fără o modificare legislativă de substanță a dreptului primar, pe baza acelorași elemente de fapt, după o perioadă de doi ani, își reconsideră poziția și califică aceleași operațiuni ca fiind activități economice supuse TVA, calculând retroactiv accesorii?

3) Dacă prevederile articolelor 167, 168 și 213 din Directiva [2006/112], analizate în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretate 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?

4) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, prevederile articolului 179 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabilește în sarcina persoanei impozabile care aplică regimul special de scutire și care a solicitat cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA obligația de plată a taxei pe care ar fi trebuit să o colecteze fără a fi îndrituită să scadă valoarea taxei deductibile pentru fiecare perioadă fiscală, dreptul de deducere urmând a fi exercitat ulterior prin decontul de taxă depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, cu eventuale consecințe asupra calculului accesoriilor?

Răspunsul Curţii de Justiţie a Uniunii Europene a fost următorul:

1) 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.

2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată 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.

În procedura desfăşurată în faţa Curţii de Justiţie a Uniunii Europene, domnii Radu Salomie şi Nicolae Oltean au fost reprezentaţi de o echipă compusă din doi avocaţi, respectiv av. dr. Cosmin Flavius Costaş şi av. Tudor Vidrean-Căpuşan.

Referitor la hotărârea preliminară pronunţată, societatea civilă de avocaţi Costaş, Negru & Asociaţii subliniază, la o primă analiză, următoarele:

1. Curtea de Justiţie a confirmat incompatibilitatea cu

dreptul european a legislaţiei naţionale şi practicii administrative care refuza în fapt exercitarea dreptului de deducere al TVA sau amâna, uneori *sine die*, exercitarea acestui drept. Prin urmare, pe baza hotărârii Curţii, contribuabilii în cauză pot pretinde recunoaşterea dreptului de deducere al TVA pentru toate achiziţiile efectuate, inclusiv pentru cele pregătitoare (conform jurisprudenţei *Rompelman*). Prin urmare, întrucât hotărârea interpretativă produce efecte declarative, este opinia noastră că fiscul va trebui să revizuiască toate deciziile administrative pronunţate anterior, valorizând dreptul de deducere al TVA pretins de contribuabili. Efectul practic va fi acela al reducerii semnificative a obligaţiilor fiscale principale şi accesorii.

2. Curtea de Justiţie apreciază că, *de plano*, principiile securităţii juridice şi încrederii legitime nu se opun determinării retroactive a obligaţiilor fiscale. Curtea a considerat că legislaţia naţională în materie de TVA, armonizată cu dreptul european, era suficient de clară şi previzibilă întrucât se referea la taxarea operaţiunilor cu caracter de continuita şi menţiona expres necesitatea taxării vânzărilor de “construcţii noi” şi “terenuri construibile”.

3. Instanţa europeană lasă însă la latitudinea instanţelor naţionale determinarea *in concreto* a gradului în care această concluzie trebuie menţinută. Curtea pare a sublinia în context faptul că:

– În special profesioniştii în materie imobiliară şi cei care efectuează operaţiuni de amploare ar trebui să aibă un comportament diligent, în sensul de a solicita fiscului o interpretare expresă, explicită a regimului lor fiscal din punct de vedere al TVA.

– Corelativ, practica acestei administrații trebuie 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.

4. În fine, Curtea de Justiţie a Uniunii Europene lansează instanţelor naţionale şi o altă provocare: verificarea modului în care este respectat principiul proporţionalităţii, cu privire specială asupra majorărilor de întârziere aplicate de fisc. Urmează deci ca instanţele de contencios fiscal să verifice în ce măsură sistemul majorărilor, dobânzilor şi penalităţilor de întârziere, care conduce uneori la sume de trei ori mai mari decât debitul principal, este compatibil cu dreptul Uniunii Europene. Va fi probabil cea mai grea misiune a judecătorilor naţionali.

Societatea civilă de avocaţi Costaş, Negru & Asociaţii reţine faptul că a contribuit din nou la soluţionarea unui probleme controversate de natură fiscală (alături de colega noastră avocat Luisiana Dobrinescu, de la societatea civilă de avocaţi Dobrinescu & Dobrev). Credem însă că problema TVA-ului imobiliar a fost doar repusă în discuţie, după o perioadă de suspendare necesară pronunţării hotărârii în afacerea *Salomie* şi *Oltean*. Prin urmare, ne propunem să contribuim în continuare la finalizarea litigiilor circumscrise acestei problematici, în conformitate cu principiile care reies din hotărârea Curţii de Justiţie a Uniunii Europene.

Articol preluat de pe site-ul Costaș, Negru & Asociații

Viteza schimbărilor

tehnologice este principalul factor care va modela viitorul economiei, cred directorii generali din România potrivit raportului PwC CEO Survey România 2015

- **Directorii generali din România preocupaţi din ce în ce mai mult de potenţialii noi concurenţi provenind din sectorul de tehnologie şi IT**
- **Potenţial foarte mare al parteneriatelor de afaceri pentru dezvoltarea companiilor, în special pentru accesul la noi tehnologii sau pentru îmbunătăţirea capacităţii de inovare**

Într-o lume în care tehnologia digitală transformă ireversibil piețe și industrii, iar incertitudinea geopolitică și economică ține în șah o mare parte a globului, capacitatea de adaptare reprezintă un factor cheie al succesului organizațiilor. Aceasta este una dintre concluziile celui de-al 18- lea sondaj anual al PwC, *CEO Survey*, efectuat pe un eșantion global de 1.322 de directori generali din 77 de țări, inclusiv România.

Raportul aduce în discuție profundele transformări ale peisajului competițional sub influența tehnologiei. Barierele dintre piețe și sectoare dispar, pe măsură ce companiile se extind în domenii diverse, iar competiția apare din surse noi, greu de anticipat. Sectorul de tehnologie este cel mai adesea menționat ca fiind industria din care se așteaptă să apară noii concurenți.

Întrebați din care industrie (exceptând-o pe cea în care activează) consideră că s-ar putea să apară un competitor important, 27% dintre respondenții din România menționează tehnologia, 22% comunicațiile, divertismentul și media, 16% serviciile profesionale și de afaceri, iar 14% comerțul/distribuția (cu amănuntul și ridicata). La nivel global directorii generali menţionează noii concurenţi provenind din sectorul de tehnologie (32%), comerț/distribuție (19%) și comunicații, divertisment și media (16%).

„Economia digitală vine cu noi amenințări dar, în același timp, creează multiple oportunități. Schimbările în domeniul reglementărilor și în comportamentul clienților, precum și diversificarea concurenței, prin apariţia unor noi concurenţi din afara sectorului, preponderent din zona IT, reprezintă principalii factori perturbatori asupra celor mai multe industrii”, a declarat Ionuţ Simion, Country Managing Partner, PwC România.

În ceea ce privește viteza schimbărilor tehnologice, ponderea directorilor generali dințara noastră care afirmă că sunt preocupați deacest aspect a crescut la 60%, de la 45% în edițiaprecedentă și 18% în cea de acum doi ani. Și lanivel global, procentul respondenților s-a mărit dela 47% la 58%.



„Liderii organizațiilor de succes sunt pe deplin convinși că investițiile în tehnologiile digitale, mai ales cele care îmbunătățesc experiența oferită clienților, creează valoare adăugată pentru afacere. Iar pentru a găsi cea mai bună modalitate prin care tehnologia eficientizează activitatea operațională și aduce companiile mai aproape de clienți, directorii generali sunt dispuși să se implice

personal și să susțină activ procesul de migrare spre digital”, a arătat Ionuţ Simion.

Pentru a putea rezista competiției intersectoriale, organizațiile colaborează cu o diversitate de parteneri, care oferă acces nu doar la noi piețe și categorii de consumatori, ci și la tehnologii inovatoare, considerate vitale pentru dezvoltarea afacerii. Rețelele de colaboratori ale companiilor nu includ doar partenerii tradiționali, ci și clienți, instituții de învățământ sau chiar concurenți.

Întrebați dacă organizația lor are deja stabilit sau preconizează să stabilească un parteneriat comercial (joint-venture), o alianță strategică sau o colaborare informală cu diverse tipuri de parteneri, 81% dintre directorii generali din România menționează relațiile cu clienții, iar 80% dintre ei pe cele cu furnizorii. Al treilea cel mai des nominalizat partener pentru companiile din țara noastră (70% dintre respondenți) îl reprezintă asociațiile de afaceri sau organizațiile profesionale. Jumătate (51%) dintre directorii generali din România se îndreaptă către companiile din alte industrii, iar 48% dintre ei optează pentru instituții de învățământ și organizații non-guvernamentale.

În ceea ce privește principalele trei motive în favoarea stabilirii unui parteneriat comercial (joint-venture), a unei alianțe strategice sau a unei colaborări informale, peste jumătate (52%) dintre respondenții din România menționează accesulla noi clienți, 43% dintre ei optează pentru consolidarea mărcii sau a reputației (față de 28% la nivel global), iar 37% indică accesul la noipiețe geografice.

În legătură cu accesul la noile tehnologii ca motiv al stabilirii unei colaborări, doar 29% dintre directorii generali din România optează pentru acest aspect, față de 48% în Europa și 46% în Europa Centrală și de Est. Cât priveşte dezvoltareaabilității de inovare, doar un sfert dintre directorii de companii din țara noastră au menţionat acest

motiv, comparativ cu 43% în Europa și 49% în SUA.

„Parteneriatele de afaceri şi alianţele strategice pot reprezenta instrumente cheie pentru a obţine accesul la noi tehnologii şi pentru a facilita inovarea, punând împreună resursele şi expertiza mai multor organizaţii. Astfel de parteneriate sunt încă la început în România, existând un mare potenţial pentru dezvoltarea acestora”, consideră Ionuţ Simion.

Metodologia raportului:

Pentru cea de-a 18-a ediţie a sondajului *PwC Global CEO Survey* au fost realizate 1.322 de interviuri în 77 de ţări în ultimul trimestru al anului 2014. Defalcat pe regiuni, au fost realizate 459 de interviuri în zona Asia-Pacific, 455 în Europa, 147 în America de Nord, 167 în America Latină, 49 în Africa şi 45 în Orientul Mijlociu. În Romania, au fost realizate 63 de interviuri cu directorii generali locali.

Studiul integral poate fi descărcat de la adresa de internet **http://www.pwc.ro/ro/publications/ceosurvey2015.jhtml**

Lipsurile domină psihologia antreprenorului român



Autor: Mihaela Matei – Special Projects &

Digital Officer, coordonatoarea Barometrului antreprenoriatului românesc

- **Lipsurile marchează psihologia antreprenorului român, de la lipsa predictibilității fiscale, lipsa resurselor umane calificate, la lipsa de viziune a politicilor publice, a resurselor financiare sau educației antreprenoriale**
- **România se plasează pe locul 48 din 189 de țări analizate în 2015 în privinţa uşurinţei de a desfăşura afaceri, în urcare de pe locul 73 în 2014**

La întrebarea cu răspuns deschis "care considerați că este cel mai important obstacol în începerea și dezvoltarea unei afaceri în România", cei mai mulți antreprenori români indică aspecte de natură fiscală: impredictibilitatea reglementărilor, sistemul complicat de fiscalizare și reglementare și nivelul ridicat al taxelor.

De asemenea, dintr-o analiză a celor mai utilizate cuvinte ca răspuns la întrebarea de mai sus, din cadrul studiului *EY Antreprenorii vorbesc – Barometrul antreprenoriatului românesc 2015*, observăm că lipsurile marchează psihologia antreprenorului român. Antreprenorii menționează că se confruntă cu lipsa predictibilității fiscale, lipsa resurselor umane calificate, lipsa de interes pentru antreprenori în cadrul administrației centrale și locale, lipsa de viziune a politicilor publice, lipsa incubatoarelor de afaceri, a resurselor financiare sau educației antreprenoriale. De asemenea, birocrația îi preocupă în măsură foarte mare pe oamenii de afaceri români.

Adjectivele "excesiv" și "stufos" apar în calificarea legislației fiscale românești, birocrației și a controalelor diverselor agenții și autorități, în timp ce alți antreprenori indică existența unei "legislații neatractive". Toate aceste aspecte legate de birocrație sunt însumate de unii antreprenori respondenți sub un singur cuvânt: "statul", în

timp ce alții nu sunt mulțumiți de atitudinea autorităților fiscale, locale sau centrale față de contribuabili.

Deși nu este prima dată când aspectele legate de fiscalizare și birocrație sunt indicate de antreprenori ca probleme importante, antreprenorii nu percep în majoritatea lor îmbunătățiri în această arie în ultimul an.

Aproape jumătate dintre ei consideră că acest factor s-a deteriorat în ultimul an (49%). Trebuie însă adăugat că sunt mai puțini antreprenori care cred că aspectele legate de fiscalitate și legislație în general s-au deteriorat, față de ediția de anul trecut a studiului *EY Antreprenorii vorbesc: Barometrul antreprenoriatului românesc*. 29% consideră că acest aspect nici nu s-a îmbunătățit, nici nu s-a deteriorat în România, în timp ce 20% cred că operează într-un mediu legislativ îmbunătățit.



Concluziile Băncii Mondiale: Doing Business 2015 – Going beyond efficiency

Dacă luăm în calcul însă clasamentul realizat anual de Banca Mondială, Doing Business 2015, mediul legislativ s-a îmbunătățit în România pentru firmele mici și mijlocii. Țara noastră se plasează pe locul 48 din 189 de țări analizate în privinţa uşurinţei de a desfăşura afaceri în mediul privat, în

urcare de pe locul 73 în 2014. Analiza este valabilă pentru cel mai mare oraș din fiecare țară analizată, respectiv București, pentru România.

Urcarea de 25 de locuri în clasamentul Băncii Mondiale este explicată prin modificările legislative și administrative din România, dar și prin schimbarea de metodologie în realizarea acestui top.

În același timp, în țări precum Bulgaria, Polonia, Estonia, Letonia, Lituania rămâne mai ușor să desfășori afaceri din punctul de vedere al reglementărilor decât în România, conform aceluiași clasament. Din aceeași zonă geografică cu România, Ungaria, Slovenia și Moldova s-au situat după țara noastră în topul Băncii Mondiale.

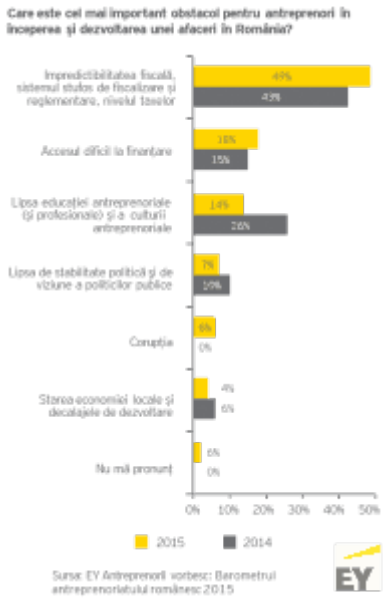
În concluzie, în ciuda urcării în topul Băncii Mondiale, antreprenorii indică pentru autorități nevoia stringentă de concentrare asupra sistemului fiscal pentru a ajuta la dezvoltarea antreprenoriatului din România prin măsuri ca reducerea costurilor administrative și de conformitate a companiilor cu reglementările în vigoare, simplificarea complexității legislației, mai ales pentru companiile mici, cu resurse reduse, și scăderea poverii fiscale, mai ales pentru start-up-uri.

Printre măsurile punctuale sugerate de antreprenori în domeniul fiscalității și birocrației se află, într-o ordine aleatoare:

- Colectarea fiscală mai bună
- Facilități fiscale pentru start-up-uri
- Cod fiscal care să nu se modifice timp de 5 ani
- Simplificarea contabilității pentru IMM-uri
- Reducerea numărului controalelor fiscale
- Adoptarea unei legi a antreprenoriatului
- Corelarea prevederilor dintre diversele acte normative
- Funcționarii din administrația de stat să fie

sancționați în cazul obstrucționării activității antreprenorilor

- Un birou unic pentru înființarea firmelor, e-government
- Reducerea TVA-ului



****

Despre EY România

EY este una dintre cele mai mari firme de servicii profesionale la nivel global, cu 190.000 de angajaţi în peste 700 de birouri din 150 de ţări şi venituri de aproximativ 27,4 miliarde de USD în anul fiscal încheiat la 30 iunie 2014. Reţeaua noastră este cea mai integrată la nivel global iar resursele din cadrul acesteia ne ajută să le oferim clienţilor servicii prin care să beneficieze de oportunităţile din întreaga lume. În România, EY este unul dintre liderii de pe piaţa serviciilor profesionale încă de la înfiinţare, în anul 1992. Cei peste 500 angajaţi din România şi Republica Moldova furnizează servicii integrate de audit, asistenţă fiscală, asistenţă în tranzacţii şi servicii de asistenţă în afaceri către companii multinaţionale şi locale. Avem birouri în Bucureşti, Cluj-Napoca, Timişoara, Iaşi şi Chişinău. EY România s-a afiliat în 2014 singurei competiții de nivel mondial dedicată antreprenoriatului, EY Entrepreneur Of The Year. Câștigătorul ediției locale reprezintă România în finala

mondială ce are loc în fiecare an în luna iunie la Monte Carlo. În finala mondială se acordă titlul World Entrepreneur Of The Year. Pentru mai multe informaţii, vizitaţi pagina noastră de internet: www.ey.com

---

Codul Fiscal – modificarea prevederilor referitoare la activitățile independente

În *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 499 / 07.07.2015 a fost publicată **Legea 187 / 2015 privind aprobarea OUG nr. 6 / 2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal** (Legea 187/2015).

Principalele modificări se referă la: **1. Activitatea dependentă**

Sunt abrogate prevederile referitoare la criteriile prin care o activitate este reclasificată ca activitate dependentă, precum și cele referitoare la persoanele care datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii în cazul unei astfel de reclasificări.

2. Activitatea independentă

Este modificată definiția activității independente. Conform noilor prevederi legislative, activitatea independentă reprezintă activitatea desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin patru din șapte criterii. Cele șapte criterii includ:

- libertatea de a alege locul și modul de desfășurare a activității, precum și programul de lucru;

- libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
- riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;
- utilizarea patrimoniului propriu;
- activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia;
- persoana fizică face parte dintr-un corp / ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate;
- libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane.
- Alte modificări se referă la:
- – art. 11 – tranzacțiile care nu au scop economic;

– art. 127 – calitatea de persoană impozabilă / neimpozabilă din perspectiva TVA a instituțiilor publice și a organismelor internaționale de drept public;

– art. 140, alin. 2, lit. h) – aplicarea cotei reduse de TVA de **9%** "serviciilor de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea, care se încadrează la codul NC 22 03 00 10." Aceste prevederi intră în vigoare în termen de 30 de zile de la data publicării Legii 187/2015 în *Monitorul Oficial*.

– art. 20610 – accize bere. Aceste prevederi intră în vigoare în termen de 30 de zile de la data publicării Legii 187/2015 în *Monitorul Oficial*.

Prevederile Legii 187/2015 intră în vigoare la data de **10 iulie 2015**, cu excepția celor deja menționate ca intrând în vigoare la o dată ulterioară.

Vezi întregul Tax Alert aici

Hotărârea CJUE în cauza Bucura împotriva SC Bancpost SA

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

9 iulie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Protecția consumatorilor – Directiva 87/102/CEE – Articolul 1 alineatul (2) litera (a) – Credit de consum – Noțiunea «consumator» – Directiva 93/13/CEE – Articolul 2 litera (b), articolele 3-5 și articolul 6 alineatul (1) – Clauze abuzive – Examinare din oficiu de către instanța națională – Clauze «redactate într-un limbaj clar și inteligibil» – Informații care trebuie furnizate de creditor”

În cauza C-348/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Judecătoria Câmpulung (România), prin decizia din 27 iunie 2014, primită de Curte la 21 iulie 2014, în procedura

Maria Bucura

împotriva

SC Bancpost SA,

cu participarea:

Vasile Ciobanu,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul S. Rodin, președinte de cameră, domnul E. Levits (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de R. Hațieganu și de A. G. Văcaru, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de G. Goddin, de M. van Beek și de I. Rogalski, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 87/102/CEE a Consiliului din 22 decembrie 1986 de apropiere a actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre privind creditul de consum (JO 1987, L 42, p. 48, Ediție specială, 15/vol. 1, p. 252), astfel cum a fost modificată prin Directiva 98/7/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 februarie 1998 (JO L 101, p. 17, Ediție specială, 15/vol. 4, p. 210, denumită în continuare „Directiva 87/102”), precum și a Directivei 93/13/CEE a Consiliului din 5 aprilie 1993 privind clauzele abuzive în contractele încheiate cu consumatorii (JO L 95, p. 29, Ediție specială, 15/vol. 2, p. 273).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Bucura, pe de o parte, și SC Bancpost SA (denumită în continuare „Bancpost”), pe de altă parte, în

legătură cu modalitățile de recuperare a unei datorii rezultate dintr-un contract de credit de consum pentru utilizarea unui card de credit.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Directiva 87/102 a fost abrogată prin Directiva 2008/48/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 23 aprilie 2008 privind contractele de credit pentru consumatori (JO L 133, p. 66).

4 Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 87/102 avea următorul cuprins:

„În sensul prezentei directive:

(a) «consumator» înseamnă orice persoană fizică care, în cadrul tranzacțiilor reglementate de prezenta directivă, acționează în scopuri care pot fi considerate ca fiind în afara meseriei sau a profesiunii sale;

[…]

(d) «costul total al creditului pentru consumator» înseamnă toate costurile, inclusiv dobânda și alte taxe pe care consumatorul trebuie să le plătească pentru credit;

(e) «rata anuală procentuală» [a se citi «dobânda anuală efectivă» (denumită în continuare «DAE»)] înseamnă costul total al creditului pentru consumator, exprimat ca procent anual din suma creditului acordat și calculat în conformitate cu articolul 1a.”

5 Articolul 3 din Directiva 87/102 preciza:

„[…] orice reclamă sau orice ofertă afișată în spații comerciale prin care o persoană își declară disponibilitatea de a acorda un împrumut sau de a servi drept intermediar în

vederea încheierii unui contract de credit și în care se indică rata dobânzii sau orice alte cifre referitoare la costul creditului trebuie, de asemenea, să precizeze și [DAE], cu ajutorul unui exemplu reprezentativ, în cazul în care nu este posibil să se utilizeze și alte metode.”

6 Potrivit articolului 4 din această directivă:

„(1) Contractele de credit se încheie în scris. Consumatorul primește un exemplar al contractului scris.

(2) Contractul scris cuprinde:

(a) indicarea [DAE];

(b) indicarea condițiilor în care se poate modifica [DAE];

(c) declararea valorii, a numărului și a frecvenței sau a datelor plăților pe care trebuie să le efectueze consumatorul pentru a rambursa creditul, precum și a plăților dobânzii și a celorlalte taxe; trebuie precizată și valoarea totală a acestor plăți în cazul în care este posibil;

(d) declararea elementelor de cost menționate la articolul 1a alineatul (2), cu excepția cheltuielilor legate de încălcarea obligațiilor contractuale care nu au fost incluse în calculul [DAE], dar care trebuie plătite de consumator în anumite împrejurări, precum și o declarație prin care sunt definite astfel de împrejurări. În cazurile în care se cunoaște valoarea exactă a acestor elemente, se menționează suma respectivă; în caz contrar, în cazul în care este posibil, se furnizează fie o metodă de calcul, fie o estimare cât mai exactă posibil.

În cazurile în care nu este posibil să se indice [DAE], consumatorul primește informațiile corespunzătoare în contractul scris. Aceste informații cuprind cel puțin informațiile prevăzute la articolul 6 alineatul (1) a doua

liniuță.

(3) Contractul scris cuprinde și celelalte condiții contractuale esențiale.

Ca exemplu ilustrativ, anexa la prezenta directivă cuprinde o listă de condiții pentru care statele membre pot impune includerea în contractul scris, ca fiind esențiale.”

7 Punctul 2 din anexa I la Directiva 87/102 prevedea condițiile esențiale a căror includere putea fi impusă de statele membre în contractele de credit efectuate prin carduri de credit, și anume:

„(i) valoarea limitei creditului, în cazul în care există;

(ii) condițiile de rambursare sau metodele de stabilire a acestora;

[…]”

8 Conform celui de al douăzecilea considerent al Directivei 93/13, contractele ar trebui redactate într-un limbaj clar și inteligibil. În plus, consumatorului ar trebui să i se ofere posibilitatea de a analiza toate clauzele și, în caz de dubiu, ar trebui să prevaleze interpretarea cea mai favorabilă pentru consumator.

9 Articolul 2 litera (b) din Directiva 93/13 definește noțiunea „consumator” după cum urmează:

„[…] orice persoană fizică ce, în cadrul contractelor reglementate de prezenta directivă, acționează în scopuri care se află în afara activității sale profesionale;”

10 Articolul 3 alineatele (1) și (2) din directiva menționată prevede:

„(1) O clauză contractuală care nu s-a negociat

individual se consideră ca fiind abuzivă în cazul în care, în contradicție cu cerința de bună-credință, provoacă un dezechilibru semnificativ între drepturile și obligațiile părților care decurg din contract, în detrimentul consumatorului.

(2) Se consideră întotdeauna că o clauză nu s-a negociat individual atunci când a fost redactată în prealabil, iar, din acest motiv, consumatorul nu a avut posibilitatea de a influența conținutul clauzei, în special în cazul unui contract de adeziune.

Faptul că anumite aspecte ale unei clauze sau o anumită clauză au fost negociate individual nu exclude aplicarea prezentului articol pentru restul contractului, în cazul în care o evaluare globală a acestuia indică faptul că este, cu toate acestea, un contract de adeziune.

În cazul în care orice vânzător sau furnizor [a se citi «profesionist»] pretinde că s-a negociat individual o clauză standard, acestuia îi revine sarcina probei.”

11 Articolul 4 din aceeași directivă adaugă:

„(1) Fără să aducă atingere articolului 7, caracterul abuziv al unei clauze contractuale se apreciază luând în considerare natura bunurilor sau a serviciilor pentru care s-a încheiat contractul și raportându-se, în momentul încheierii contractului, la toate circumstanțele care însoțesc încheierea contractului și la toate clauzele contractului sau ale unui alt contract de care acesta depinde.

(2) Aprecierea caracterului abuziv al clauzelor nu privește nici definirea obiectului contractului, nici caracterul adecvat al prețului sau remunerației, pe de o parte, față de serviciile sau de bunurile furnizate în schimbul acestora, pe de altă parte, în măsura în care aceste clauze sunt exprimate în mod clar și inteligibil.”

12 Articolul 5 din Directiva 93/13 are următorul cuprins:

„În cazul contractelor în care toate clauzele sau o parte a acestora sunt prezentate consumatorului în scris, acestea trebuie întotdeauna redactate într-un limbaj clar și inteligibil. În cazul în care există îndoieli cu privire la sensul unei clauze, prevalează interpretarea cea mai favorabilă pentru consumator. Această normă de interpretare nu se aplică în contextul procedurilor prevăzute la articolul 7 alineatul (2).”

13 Articolul 6 alineatul (1) din această directivă precizează:

„Statele membre stabilesc că clauzele abuzive utilizate într-un contract încheiat cu un consumator de către un vânzător sau un furnizor [a se citi «profesionist»], în conformitate cu legislația internă, nu creează obligații pentru consumator, iar contractul continuă să angajeze părțile prin aceste clauze [a se citi «potrivit dispozițiilor sale»], în cazul în care poate continua să existe fără clauzele abuzive.”

14 Articolul 7 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Statele membre se asigură că, în interesul consumatorilor și al concurenților, există mijloace adecvate și eficace pentru a preveni utilizarea în continuare a clauzelor abuzive în contractele încheiate cu consumatorii de către vânzători sau furnizori [a se citi «profesioniști»].”

15 Punctul 1 litera (j) din anexa la aceeași directivă coroborat cu punctul 2 literele (b) și (d) din această anexă precizează că clauza care are ca obiect sau ca efect autorizarea profesionistului să modifice unilateral clauzele contractului, fără a avea un motiv întemeiat care să fie precizat în contract, este o clauză care poate fi declarată abuzivă.

Dreptul românesc

16 Directiva 93/13 a fost transpusă în dreptul intern prin Legea nr. 193/2000 privind clauzele abuzive din contractele încheiate între profesioniști și consumatori, în versiunea republicată (*Monitorul Oficial al României,* partea I, nr. 543 din 3 august 2012).

17 Directiva 87/102 a fost transpusă prin Legea nr. 289/2004 din 24 iunie 2004 privind regimul juridic al contractelor de credit pentru consum destinate consumatorilor, persoane fizice.

18 Articolul 8 din legea menționată prevede:

„Contractul de credit scris trebuie să includă cel puțin următoarele date:

(a) numele și adresele părților contractante;

(b) valoarea dobânzii, cu precizarea tipului acesteia, fixă și/sau variabilă, iar în cazul în care dobânda este variabilă, variația acesteia trebuie să fie independentă de voința creditorului, raportată la fluctuațiile unor indici de referință verificabili, menționați în contract, sau la modificările legislative care impun acest lucru;

(c) valoarea DAE, precum și indicarea condițiilor în care poate fi modificată DAE. În cazul în care valoarea DAE nu poate fi stabilită, consumatorul trebuie să fie informat, prin contractul scris, în ceea ce privește elementele prevăzute la articolul 9 alineatul (1);

(d) o listă cu valoarea, numărul și frecvența sau datele plăților pe care consumatorul trebuie să le efectueze pentru rambursarea creditului, precum și pentru dobândă și alte costuri. În cazul în care este posibil, va fi indicată, de asemenea, valoarea totală a plăților efectuate;

(e) o listă a elementelor de cost prevăzute la articolul

4 alineatul (2) și care revin consumatorului, cu excepția costurilor datorate de consumator pentru nerespectarea unuia dintre angajamentele sale din contractul de credit, care nu sunt cuprinse în calculul DAE, dar care cad în sarcina consumatorului în anumite condiții, precum și precizarea acestor condiții. În cazul în care valoarea exactă a acestor componente este cunoscută, o astfel de valoare trebuie să fie indicată. În caz contrar, trebuie să fie indicată o metodă de calcul sau, pe cât posibil, o cât mai realistă valoare estimativă.

[…]

(h) celelalte condiții esențiale ale contractului de credit, inclusiv clauzele prevăzute în anexa nr. 1.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 La 20 august 2008, domnul Ciobanu a încheiat cu Bancpost un contract de credit privind utilizarea unui card de credit pentru o sumă care nu putea depăși plafonul de 31 000 de lei românești (RON) (și anume aproximativ 7 038 de euro). Doamna Bucura a semnat un act adițional la acest contract prin care devenea codebitoare pentru datoria domnului Ciobanu.

20 Articolul 3.14 din contract prevede că dobânda la credit se calculează în funcție de soldul zilnic, defalcat pe componente (plăți, retrageri de numerar, taxe și comisioane) și de nivelul ratei zilnice a dobânzii aferente perioadei de calcul. Dobânda se calculează zilnic, prin înmulțirea cuantumului fiecărei componente a soldului zilnic cu rata zilnică a dobânzii valabilă în ziua respectivă. Această rată zilnică a dobânzii este calculată ca raport între rata anuală și 360 de zile.

21 Articolul 3.16 din contract prevede că dobânda se postează în contul de card de credit la data emiterii extrasului curent pentru retrageri de numerar și, respectiv, la următorul extras de cont pentru celelalte componente ale

soldului zilnic, în cazul în care împrumutatul nu a acoperit integral soldul debitor la scadență.

22 Potrivit articolului 4.11 din contract, împrumutatul este obligat să ramburseze lunar, cel mai târziu la scadență, cel puțin suma minimă de plată comunicată de Bancpost prin extrasul de cont. În cazul nerambursării integrale a acestei sume, Bancpost va înregistra diferența neachitată în categoria credit restant, va percepe penalizările de întârziere și va demara procesul de recuperare a datoriei. Înregistrarea de restanțe îndreptățește Bancpost să blocheze utilizarea creditului și să rezilieze contractul.

23 Articolul 7.4 din contract prevede că nerespectarea de către împrumutat sau de către oricare dintre posesori a obligațiilor asumate prin contract conduce la rezilierea de plin drept a contractului, fără punere în întârziere și fără intervenția instanțelor judecătorești.

24 Potrivit articolului 9.7 din contract, acesta constituie titlu executoriu în conformitate cu Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului (*Monitorul Oficial al României,* nr. 1027 din 27 decembrie 2006), precum și cu Legea nr. 99/1999. Extrasele de cont și toate celelalte documente rezultate din evidența contabilă a Bancpost au putere doveditoare cu privire la obligațiile născute din contract. Conform articolului 9.8 din contractul menționat, executarea silită se face direct de către Bancpost sau de către oricare din societățile subrogate în drepturile de creanță ale acesteia, urmând ca toate cheltuielile legate de recuperarea debitului să fie suportate de împrumutat.

25 La 30 iunie 2010, domnului Ciobanu i-a fost adresată o somație de plată pentru a achita către Bancpost suma de 37 004,40 RON în temeiul obligațiilor sale contractuale.

26 La 16 iunie 2011, întrucât domnul Ciobanu nu a achitat

această sumă, s-a emis împotriva acestuia o somație de plată pentru suma de 54 224,18 RON, prin acest act fiind de asemenea informat cu privire la demararea ulterioară a procedurii de executare silită a contractului. Această datorie se ridica la 59 948 RON la 22 august 2011, dată la care debitorul principal a fost informat că instanța de trimitere fusese sesizată cu o cerere de executare silită.

27 Prin ordonanța din 1 august 2011, instanța de trimitere a admis cererea formulată de Bancpost. Doamna Bucura a fost informată de Bancpost cu privire la înființarea unei popriri asupra unei părți din veniturile sale începând cu 15 decembrie 2011. Cuantumul exact al sumei care făcea obiectul acestei măsuri de executare silită nu a fost însă indicat.

28 La 9 ianuarie 2013, Bancpost a notificat domnului Ciobanu și doamnei Bucura transmiterea, pentru executare silită, a dosarului către un executor judecătoresc mandatat să efectueze de urgență recuperarea sumelor datorate în temeiul contractului. Această notificare nu preciza cuantumul sumei care trebuia recuperată.

29 La 5 martie 2013, domnul Ciobanu și doamna Bucura au fost informați cu privire la înființarea popririi asupra veniturilor lor pentru a recupera suma de 117 391,32 RON aferentă datoriei lor contractuale și onorariului executorului judecătoresc.

30 Doamna Bucura a formulat contestație la măsurile de executare silită solicitând anularea acestora pentru motivul, pe de o parte, că nu a primit o copie a actului adițional la contractul din 20 august 2008 prin care devenea codebitoare pentru datoria domnului Ciobanu și, pe de altă parte, că suma pentru care s-a înființat poprire pe veniturile sale nu este stabilită exact și că, deși rambursează 1 000 RON pe lună, suma globală datorată nu încetează să crească, din cauza dobânzilor și a comisioanelor penalizatoare.

31 Instanța de trimitere consideră că anumite clauze ale contractului pot avea caracter abuziv. În această privință, instanța arată că, în lipsa unei probe contrare, contractul menționat a fost redactat înainte de a fi semnat de debitor și de codebitoare, iar multe dintre clauzele sale nu permit să se identifice întinderea obligațiilor care le revin acestora.

32 În aceste condiții, Judecătoria Câmpulung a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În temeiul Directivei 93/13, o instanță națională sesizată cu contestația împotriva executării silite a unui contract de credit pentru emiterea unui card de tip American Expres Gold, în cazul căruia încuviințarea executării silite a fost pronunțată în lipsa consumatorului, este obligată, de îndată ce dispune de elementele de fapt și de drept necesare în acest scop, să aprecieze chiar din oficiu caracterul abuziv al comisioanelor prevăzute în contractul respectiv[: a) – comision emitere card; b) – comision pentru administrarea anuală card; c) – comision pentru administrarea anuală card suplimentar; d) – comision pentru înnoire card; e) – comision pentru înlocuire card; f) – comision pentru reeditare PIN; g) – comision pentru retragere numerar de la bancomat, ghișee (proprii sau ale altor bănci din România sau din străinătate); h) – comision pentru plată bunuri și/sau servicii furnizate de comercianți din străinătate sau din România; i) – comision pentru editare și transmitere extras de cont; j) – comision pentru interogare sold la bancomat; k) – comision pentru plată întârziată; l) – comision pentru depășire limită de credit; m) – comision pentru refuz de plată nejustificat], comisioane al căror cuantum nu este precizat în contract?

2) Menționarea dobânzii anuale prin raportare la următoarea formulă[: «dobânda la credit se calculează în funcție de soldul zilnic, defalcat pe componente (plăți, retrageri de numerar, taxe și comisioane) și nivelul ratei zilnice a dobânzii aferente perioadei de calcul. Dobânda se

calculează zilnic, conform următoarei formule: suma produselor dintre cuantumul fiecărei componente a soldului zilnic și rata zilnică a dobânzii valabilă în ziua respectivă; rata zilnică a dobânzii este calculată ca raport între rata anuală și 360 zile»], mențiunare ce are importanță esențială în contextul Directivei 87/102 […], este redactată în mod clar și inteligibil în sensul art[icolelor] 3 și […] 4 din Directiva 93/13?

3) Omiterea menționării cuantumului comisioanelor datorate în baza contractului și inserarea în acesta a modului de calcul al dobânzii fără menționarea cuantumului permite instanței naționale ca, în conformitate cu dispozițiile Directivei 87/102 […], dar și ale Directivei 93/13 […], să considere că lipsa acestor mențiuni din contractul de credit de consum are drept consecință faptul că respectivul credit aprobat este considerat ca fiind scutit de comisioane și dobândă?

4) Codebitorul dintr-un contract de credit se încadrează în noțiunea de «consumator», așa cum este definită ea prin prevederile articolului 2 [litera (b)] din Directiva 93/13 […] și ale articolului 1 alineatul (2) litera (a) din Directiva 87/102?

5) Dacă răspunsul la această întrebare este unul pozitiv, principiul efectivității drepturilor conferite de directive este satisfăcut în situația în care cuantumul dobânzilor, comisioanelor și taxelor este adus doar la cunoștința debitorului principal, prin intermediul extrasului de cont lunar sau prin afișare la sediul băncii?

6) Directiva 87/102 se interpretează în sensul că banca are obligația de a informa în scris atât debitorul, cât și codebitorul cu privire la plafonul de credit, dobânda anuală și costurile aplicabile de la data încheierii contractului de credit, precum și cu privire la condițiile în care acestea pot fi modificate, procedura prin care contractul de credit

încetează, dar și despre orice modificare survenită pe durata contractului de credit asupra dobânzii anuale sau cu privire la costurile intervenite ulterior semnării contractului de credit, în momentul în care intervin aceste modificări, prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire sau prin intermediul unui extras de cont ce se furnizează în mod gratuit?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a patra întrebare

33 Întrucât, prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere ridică problema calității de „consumator” a uneia dintre părțile la contractul în cauză, care constituie una dintre condițiile prin care se stabilește dacă o situație intră în domeniul de aplicare al Directivelor 87/102 și 93/13, trebuie să se răspundă la aceasta în primul rând.

34 În această privință, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă directivele menționate trebuie interpretate în sensul că codebitorul din cadrul unui contract de credit poate intra sub incidența noțiunii „consumator” în sensul acestora.

35 Atât articolul 1 alineatul (2) litera (a) din Directiva 87/102, cât și articolul 2 litera (b) din Directiva 93/13 definesc „consumatorul” ca fiind o persoană fizică ce acționează în scopuri care pot fi considerate ca fiind în afara meseriei sau a profesiunii sale.

36 Este necesar să se constate că o persoană cum este codebitoarea din cauza principală îndeplinește această condiție.

37 Trebuie subliniat de asemenea că, din moment ce codebitorul se află într-o situație analoagă cu cea a debitorului, în termeni de obligații contractuale, față de

profesionistul cu care au semnat un contract, nu trebuie să se facă distincție între debitor și codebitor în ceea ce privește aplicarea Directivelor 87/102 și 93/13 acestui contract specific.

38 Astfel, debitorul și codebitorul trebuie să beneficieze de aceeași protecție în temeiul directivelor menționate, în special în ceea ce privește dreptul de a obține informațiile esențiale care le permit să aprecieze întinderea obligațiilor contractuale pe care și le asumă față de profesionist.

39 Din ansamblul considerațiilor de mai sus rezultă că trebuie să se răspundă la a patra întrebare că articolul 1 alineatul (2) litera (a) din Directiva 87/102 și articolul 2 litera (b) din Directiva 93/13 trebuie interpretate în sensul că intră sub incidența noțiunii „consumator” în sensul acestor dispoziții persoana fizică ce se află în situația de codebitor în cadrul unui contract încheiat cu un profesionist, atât timp cât acționează în scopuri care pot fi considerate ca fiind în afara meseriei sau a profesiunii sale.

Cu privire la prima întrebare

40 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească în ce măsură aceasta are obligația de a aprecia din oficiu caracterul abuziv, în sensul Directivei 93/13, al clauzelor unui contract atunci când este sesizată cu o contestație la executarea silită a acestui contract.

41 Dintr-o jurisprudență constantă reiese că instanța națională este obligată să analizeze din oficiu caracterul abuziv al unei clauze contractuale care se încadrează în domeniul de aplicare al directivei menționate de îndată ce dispune de elementele de drept și de fapt necesare în acest scop (a se vedea în acest sens Hotărârea Sánchez Morcillo și Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, punctul 24).

42 Astfel, o asemenea obligație constituie un mijloc adecvat atât pentru a atinge rezultatul prevăzut la articolul 6 din directiva menționată, și anume faptul ca respectivele clauze abuzive să nu creeze obligații pentru un consumator individual, cât și pentru a contribui la realizarea obiectivului prevăzut la articolul 7 din aceeași directivă, din moment ce o astfel de examinare poate avea un efect disuasiv care contribuie la încetarea folosirii clauzelor abuzive în contractele încheiate de un profesionist cu consumatorii (a se vedea în acest sens Ordonanța Pohotovosť, C-76/10, EU:C:2010:685, punctul 41).

43 În special, Curtea a statuat că o instanță sesizată cu o contestație formulată de un consumator împotriva unei somații de plată trebuie să dispună din oficiu măsuri de cercetare judecătorească pentru a stabili dacă o clauză care figurează într-un contract încheiat între un profesionist și un consumator intră în domeniul de aplicare al Directivei 93/13 și, în caz afirmativ, trebuie să aprecieze din oficiu eventualul caracter abuziv al unei astfel de clauze (a se vedea în acest sens Hotărârea VB Pénzügyi Lízing, C-137/08, EU:C:2010:659, punctul 56, și Hotărârea Aziz, C-415/11, EU:C:2013:164, punctul 47).

44 Din ansamblul considerațiilor de mai sus rezultă că trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 6 alineatul (1) din Directiva 93/13 trebuie interpretat în sensul că revine instanței naționale obligația de a aprecia din oficiu caracterul abuziv, în sensul acestei dispoziții, al clauzelor unui contract încheiat între un consumator și un profesionist, din moment ce această instanță dispune de elementele de fapt și de drept necesare în acest scop.

Cu privire la a doua, la a treia, la a cincea și la a șasea întrebare

45 Prin intermediul acestor întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență,

să se stabilească în ce măsură modul în care au fost redactate anumite dispoziții ale unui contract de credit și omiterea menționării anumitor informații atât la momentul încheierii acestui contract, cât și în cursul executării pot conduce la a decide că anumite clauze din acest contract au caracter „abuziv” în sensul articolului 3 alineatele (1) și (3) din Directiva 93/13.

46 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, competența acesteia din urmă în materie privește interpretarea noțiunii „clauză abuzivă”, menționată la articolul 3 alineatul (1) din respectiva directivă și în anexa la aceasta, precum și criteriile pe care instanța națională poate sau trebuie să le aplice la examinarea unei clauze contractuale în raport cu dispozițiile aceleiași directive, având-se în vedere că este de competența instanței menționate să se pronunțe, ținând cont de aceste criterii, asupra calificării concrete a unei clauze contractuale specifice în funcție de împrejurările proprii fiecărei spețe. Rezultă că Curtea trebuie să se limiteze să ofere instanței de trimitere indicații de care aceasta din urmă trebuie să țină seama pentru a aprecia caracterul abuziv al clauzei în discuție (a se vedea Hotărârea Invitel, C-472/10, EU:C:2012:242, punctul 22, și Hotărârea Aziz, C-415/11, EU:C:2013:164, punctul 66, precum și Ordonanța Banco Popular Español și Banco de Valencia, C-537/12 și C-116/13, EU:C:2013:759, punctul 63).

47 În consecință, în cadrul exercitării competenței de interpretare a dreptului Uniunii care îi este conferită de articolul 267 TFUE, Curtea poate să interpreteze criteriile generale utilizate de legiuitorul Uniunii Europene pentru a defini noțiunea de clauză abuzivă. În schimb, aceasta nu se poate pronunța asupra aplicării acestor criterii generale unei anumite clauze care trebuie examinată în funcție de împrejurările proprii cauzei, astfel încât revine instanței naționale obligația de a stabili dacă o anumită clauză

contractuală trebuie considerată abuzivă având în vedere toate împrejurările care însoțesc încheierea contractului în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea Freiburger Kommunalbauten, C-237/02, EU:C:2004:209, punctele 22 și 25, precum și Ordonanța Pohotovosť, C-76/10, EU:C:2010:685, punctul 60).

48 În acest scop, pe de o parte, articolul 4 din Directiva 93/13 arată că răspunsul trebuie formulat luând în considerare natura bunurilor sau a serviciilor pentru care s-a încheiat contractul și raportându-se, în momentul încheierii contractului, la toate circumstanțele care însoțesc încheierea contractului. Este necesar să se amintească faptul că, în acest context, trebuie apreciate și consecințele pe care clauza menționată le poate avea în cadrul legislației aplicabile contractului, ceea ce implică o examinare a sistemului juridic național (Hotărârea Freiburger Kommunalbauten, C-237/02, EU:C:2004:209, punctul 21, și Ordonanța Pohotovosť, C-76/10, EU:C:2010:685, punctul 59).

49 Pe de altă parte, trebuie amintit că articolul 5 din directiva menționată impune profesioniștilor obligația de a formula clar și inteligibil clauzele scrise ale unui contract. Al douăzecilea considerent al aceleiași directive precizează în această privință că trebuie să i se ofere efectiv consumatorului posibilitatea de a analiza toate clauzele din contract.

50 Această obligație de formulare este cu atât mai importantă cu cât o instanță națională are obligația de a aprecia caracterul abuziv al unei clauze redactate cu încălcarea acesteia, chiar dacă această clauză ar putea fi analizată ca fiind sub incidența excluderii prevăzute la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 93/13. Astfel, trebuie amintit că, deși clauzele prevăzute la această dispoziție intră în domeniul reglementat de directiva menționată, nu sunt scutite totuși de aprecierea caracterului lor abuziv decât în măsura în care instanța națională competentă consideră, în urma unei analize de la caz la caz, că acestea au fost

redactate de profesionist în mod clar și inteligibil (Hotărârea Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, C-484/08, EU:C:2010:309, punctul 32, și Ordonanța Pohotovosť, C-76/10, EU:C:2010:685, punctul 72).

51 Astfel, Curtea a statuat în mod repetat că, pentru un consumator, informarea, înaintea încheierii unui contract, cu privire la condițiile contractuale și la consecințele respectivei încheieri este de o importanță fundamentală. Acesta din urmă decide, în special pe baza respectivei informări, dacă dorește să se oblige contractual față de un profesionist (Hotărârea RWE Vertrieb, C-92/11, EU:C:2013:180, punctul 44, precum și Hotărârea Kásler și Káslerné Rábai, C-26/13, EU:C:2014:282, punctul 70).

52 În această privință, întrucât sistemul de protecție pus în aplicare de Directiva 93/13 se întemeiază pe ideea că, în ceea ce privește, printre altele, nivelul de informare, consumatorul se află într-o situație de inferioritate, cerința privind redactarea clară și inteligibilă a clauzelor contractuale impusă de această directivă trebuie înțeleasă în mod extensiv (a se vedea în acest sens Hotărârea Kásler și Káslerné Rábai, C-26/13, EU:C:2014:282, punctul 72).

53 Pe de altă parte, legiuitorul Uniunii a acordat, în cadrul Directivei 87/102, o importanță deosebită informării consumatorului în ceea ce privește contractele de credit de consum. Astfel, această din urmă directivă impune, la articolul 4, mențiunile scrise pe care trebuie să le conțină aceste contracte.

54 În ceea ce privește, în primul rând, o clauză contractuală precum articolul 3.14 din contractul de credit în discuție în litigiul principal, care definește modalitățile de calcul al dobânzilor anuale ale creditului, din articolul 4 alineatul (3) din directiva menționată și din cuprinsul punctului 2 litera (ii) din anexa I la aceeași directivă rezultă că prezintă o importanță esențială pentru respectarea

cerinței privind redactarea clară și inteligibilă a clauzelor contractuale aspectul dacă în contractul de împrumut se indică în mod transparent condițiile de rambursare a creditului sau metodele de stabilire a acestora, astfel încât consumatorul să poată să prevadă, pe baza unor criterii clare și inteligibile, consecințele economice care rezultă din aceasta (a se vedea prin analogie Hotărârea Kásler și Káslerné Rábai, C-26/13, EU:C:2014:282, punctul 73).

55 În special, Curtea a statuat deja că, în temeiul articolului 4 alineatul (2) din Directiva 93/13, cerința potrivit căreia o clauză contractuală trebuie redactată în mod clar și inteligibil trebuie înțeleasă ca impunând nu numai ca respectiva clauză să fie inteligibilă pentru consumator din punct de vedere gramatical, ci și ca contractul să expună în mod transparent modalitățile de calcul al dobânzilor anuale ale creditului, astfel încât acest consumator să poată să evalueze, pe baza unor criterii clare și inteligibile, consecințele economice care rezultă din aceasta în ceea ce îl privește (a se vedea prin analogie Hotărârea Kásler și Káslerné Rábai, C-26/13, EU:C:2014:282, punctul 75).

56 Prin urmare, revine instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă un consumator mediu, și anume un consumator normal informat și suficient de atent și de avizat, poate evalua, pornind de la modalitățile de calcul al dobânzilor anuale care îi sunt comunicate, consecințele economice ale aplicării lor pentru calculul scadențelor pe care acest consumator le va datora în cele din urmă și, prin urmare, costul total al împrumutului său.

57 În ceea ce privește, în al doilea rând, omisiunea de a menționa în contractul de credit în litigiu anumite informații cu privire la condițiile de rambursare și la cheltuielile legate de acest credit, Curtea a decis că, având în vedere obiectivul protecției consumatorului urmărit de Directiva 87/102 împotriva condițiilor de creditare inechitabile și pentru a-i permite să cunoască pe deplin condițiile executării

ulterioare a contractului subscris, în momentul încheierii acestuia, articolul 4 din directiva menționată impune ca debitorul să fie în posesia tuturor elementelor care pot avea un efect asupra întinderii obligației sale (a se vedea în acest sens Hotărârea Berliner Kindl Brauerei, C-208/98, EU:C:2000:152, punctul 21, și Ordonanța Pohotovosť, C-76/10, EU:C:2010:685, punctul 68).

58 În special și în măsura în care din decizia de trimitere reiese că contractul de credit în discuție în litigiul principal are ca obiect utilizarea unui card de credit, trebuie amintit că articolul 4 din Directiva 87/102 impune ca anumite informații să fie menționate obligatoriu în scris în contractele de credit. Astfel, sunt menționate la acest articol, printre altele, DAE, în măsura în care aceasta poate fi indicată, condițiile în care această dobândă poate fi modificată, precum și celelalte condiții esențiale ale contractului. Ca exemplu de condiții considerate esențiale, la punctul 2 din anexa I la această directivă se menționează, printre altele, valoarea limitei creditului, în cazul în care există, și condițiile de rambursare sau metodele de stabilire a acestora.

59 În ceea ce privește, pe de o parte, DAE, care reprezintă, potrivit articolului 1 alineatul (2) litera (e) din directiva menționată, costul total al creditului pentru consumator, exprimat ca procent anual din suma creditului acordat, din jurisprudența Curții rezultă că această informare, sub forma unei dobânzi calculate potrivit unei formule matematice unice, are o importanță esențială și trebuie comunicată, potrivit articolului 3 din aceeași directivă, din etapa publicității, pentru a permite consumatorului să aprecieze întinderea obligației sale (a se vedea în acest sens Hotărârea Cofinoga, C-264/02, EU:C:2004:127, punctul 26, și Ordonanța Pohotovosť, C-76/10, EU:C:2010:685, punctul 70).

60 În ceea ce privește, pe de altă parte, informațiile

privind cuantumul dobânzilor, taxelor și comisioanelor, precum și condițiile în care aceste cuantumuri pot fi modificate, Curtea a apreciat deja că din articolele 3 și 5, precum și din cuprinsul punctului 1 litera (j) și al punctului 2 literele (b) și (d) din anexa la Directiva 93/13 rezultă că prezintă o importanță esențială aspectul dacă în contract se indică în mod transparent metoda în conformitate cu care variază costurile aferente serviciului care trebuie furnizat și motivele acestei variații, astfel încât consumatorul să poată să prevadă, pe baza unor criterii clare și inteligibile, eventualele modificări ale acestor costuri (a se vedea în acest sens Hotărârea RWE Vertrieb, C-92/11, EU:C:2013:180, punctul 49).

61 În consecință, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, lipsa menționării informațiilor cu privire la condițiile de rambursare a creditului în cauză, precum și a modalităților de modificare a acestor condiții în cursul executării contractului de credit sunt elemente decisive în cadrul analizei de către o instanță națională a aspectului dacă o clauză dintr-un contract de împrumut, referitoare la costul acestuia, în care nu figurează o asemenea mențiune, este redactată în mod clar și inteligibil în sensul articolului 4 din directiva menționată (a se vedea Ordonanța Pohotovosť, C-76/10, EU:C:2010:685, punctul 71).

62 Dacă instanța respectivă concluzionează că nu aceasta este situația în speță, ea are obligația, astfel cum s-a amintit la punctul 50 din prezenta hotărâre, să aprecieze caracterul abuziv, în sensul articolului 3 din Directiva 93/13, al clauzelor contractului în discuție.

63 O astfel de examinare presupune ca instanța de trimitere să aprecieze dacă, având în vedere toate circumstanțele care însoțesc încheierea contractului în discuție în litigiul principal, descrierea modalităților de calcul al dobânzilor anuale și omiterea diferitor informații cu privire la condițiile de rambursare a creditului pot

conferi acestor clauze un caracter abuziv în sensul articolelor 3 și 4 din directiva menționată (a se vedea în acest sens Ordonanța Pohotovosť, C-76/10, EU:C:2010:685, punctul 73).

64 În cazul în care această instanță ajunge la concluzia că o clauză este abuzivă în sensul articolului 3 alineatele (1) și (3) din respectiva directivă, o asemenea clauză, potrivit articolului 6 alineatul (1) din aceeași directivă, nu trebuie să creeze obligații pentru consumator. În plus, în temeiul aceleiași dispoziții, instanța menționată va trebui să aprecieze dacă contractul poate exista fără această eventuală clauză abuzivă (Ordonanța Pohotovosť, C-76/10, EU:C:2010:685, punctul 61).

65 Într-o asemenea situație, revine, așadar, acestei instanțe obligația de a stabili toate consecințele care decurg de aici potrivit dreptului intern pentru a se asigura că respectiva clauză nu creează obligații pentru consumator (a se vedea în acest sens Hotărârea Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, punctul 59, și Ordonanța Pohotovosť, C-76/10, EU:C:2010:685, punctul 62).

66 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua, la a treia, la a cincea și la a șasea întrebare că articolele 3-5 din Directiva 93/13 trebuie interpretate în sensul că, în cadrul aprecierii sale cu privire la caracterul abuziv, în sensul articolului 3 alineatele (1) și (3) din această directivă, al clauzelor unui contract de credit de consum, instanța națională trebuie să țină seama de toate circumstanțele care însoțesc încheierea acestui contract. În această privință, revine instanței menționate obligația să verifice că, în cauza în discuție, au fost comunicate consumatorului toate elementele care pot avea un efect asupra întinderii obligației sale și care îi permit acestuia să evalueze, printre altele, costul total al împrumutului său. Joacă un rol decisiv în această apreciere, pe de o parte, aspectul dacă clauzele sunt redactate în mod

clar și inteligibil astfel încât să îi permită unui consumator mediu, și anume un consumator normal informat și suficient de atent și de avizat, să evalueze un astfel de cost și, pe de altă parte, împrejurarea legată de lipsa menționării în contractul de credit de consum a informațiilor considerate, având în vedere natura bunurilor sau a serviciilor pentru care s-a încheiat contractul, drept esențiale și în special a celor prevăzute la articolul 4 din Directiva 87/102.

Cu privire la cheltuielile de judecată

67 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

1) Articolul 1 alineatul (2) litera (a) din Directiva 87/102/CEE a Consiliului din 22 decembrie 1986 de apropiere a actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre privind creditul de consum, astfel cum a fost modificată prin Directiva 98/7/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 februarie 1998, și articolul 2 litera (b) din Directiva 93/13/CEE a Consiliului din 5 aprilie 1993 privind clauzele abuzive în contractele încheiate cu consumatorii trebuie interpretate în sensul că intră sub incidența noțiunii „consumator” în sensul acestor dispoziții persoana fizică ce se află în situația de codebitor în cadrul unui contract încheiat cu un profesionist, atât timp cât acționează în scopuri care pot fi considerate ca fiind în afara meseriei sau a profesiunii sale.

2) Articolul 6 alineatul (1) din Directiva 93/13 trebuie interpretat în sensul că revine instanței naționale obligația de a aprecia din oficiu caracterul abuziv, în sensul acestei

dispoziției, al clauzelor unui contract încheiat între un consumator și un profesionist, din moment ce această instanță dispune de elementele de fapt și de drept necesare în acest scop.

3) Articolele 3-5 din Directiva 93/13 trebuie interpretate în sensul că, în cadrul aprecierii sale cu privire la caracterul abuziv, în sensul articolului 3 alineatele (1) și (3) din această directivă, al clauzelor unui contract de credit de consum, instanța națională trebuie să țină seama de toate circumstanțele care însoțesc încheierea acestui contract. În această privință, revine instanței menționate obligația să verifice că, în cauza în discuție, au fost comunicate consumatorului toate elementele care pot avea un efect asupra întinderii obligației sale și care îi permit acestuia să evalueze, printre altele, costul total al împrumutului său. Joacă un rol decisiv în această apreciere, pe de o parte, aspectul dacă clauzele sunt redactate în mod clar și inteligibil astfel încât să îi permită unui consumator mediu, și anume un consumator normal informat și suficient de atent și de avizat, să evalueze un astfel de cost și, pe de altă parte, împrejurarea legată de lipsa menționării în contractul de credit de consum a informațiilor considerate, având în vedere natura bunurilor sau a serviciilor pentru care s-a încheiat contractul, drept esențiale și în special a celor prevăzute la articolul 4 din Directiva 87/102, astfel cum a fost modificată.

Hotărârea CJUE în cauza Salomie & Oltean

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

9 iulie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167, 168, 179 și 213 – Recalificare de către administrația fiscală națională a unei operațiuni drept activitate economică supusă TVA-ului – Principiul securității juridice – Principiul protecției încrederii legitime – Reglementare națională care condiționează exercitarea dreptului de deducere de înregistrarea în scopuri de TVA a operatorului vizat și de depunerea unui decont de taxă”

În cauza C-183/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), prin decizia din 28 februarie 2014, primită de Curte la 11 aprilie 2014, în procedura

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean,

împotriva

Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 martie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnii Salomie și Oltean, de C. F. Costaș, de L. Dobrinescu și de T.-D. Vidrean Căpușan, avocați;

– pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de D. M. Bulancea și de R. I. Hațieganu, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de A. Ștefănuc, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime, precum și a articolelor 167, 168, 179 și 213 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnii Salomie și Oltean, pe de o parte, și Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) unor vânzări de bunuri imobile realizate în cursul anului 2009.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii […] este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

4 Potrivit articolului 12 alineatul (1) din această directivă:

„Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

[…]”

5 Articolul 167 din directiva menționată prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

6 Articolul 168 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile,

persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]”

7 Potrivit articolului 169 din Directiva 2006/112:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

[…]”

8 Articolul 179 din Directiva 2006/112 prevede:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

[…]”

9 Articolul 213 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

[…]”

10 Articolul 214 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată are următorul cuprins:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

(a) orice persoană impozabilă […] care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei […]

[…]”

11 Articolul 273 din aceeași directivă are următorul cuprins:

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

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

Dreptul român

12 Articolul 77^{1} alineatul (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumită în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii, asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel:

[…]”

13 Articolul 127 din Codul fiscal prevede:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alineatul (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

[…]”

14 Prin Ordonanța de urgență nr. 109 din 7 octombrie 2009 privind modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2010, s-a adăugat un alineat (2^1) la articolul 127 din Codul fiscal, cu următorul cuprins:

„Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”

15 Potrivit articolului 141 alineatul (2) din acest cod, în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2007:

„Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[…]

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se

aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. […]”

16 Articolul 141 alineatul (2) litera (f) din codul menționat, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2008 la 31 decembrie 2009, prevedea că este scutită de TVA:

„livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. […]”

17 Punctul 3 alineatul (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004) prevede, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2007 la 31 decembrie 2009:

„În sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal […].”

18 Hotărârea Guvernului nr. 1620/2009 din 29 decembrie 2009 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 31 decembrie 2009) a completat și a modificat normele de aplicare a Codului fiscal stabilite prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004. Începând de la 1 ianuarie 2010, punctul 3 din

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 prevede:

„(1) În sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică […].

(2) În aplicarea prevederilor alineatului (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale […].

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal.

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate

dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alineatului (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. […]

[…]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 În cursul anului 2007, 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.

20 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.

21 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.

22 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.

23 Reiese de asemenea din decizia de trimitere că vânzările de bunuri imobile realizate în cursul anilor 2008 și 2009 au făcut obiectul impozitului pe „transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal”, prevăzut la articolul 77^1 din Codul fiscal.

24 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.

25 Sesizată cu recurs, Curtea de Apel Cluj ridică problema conformității cu principiul securității juridice a deciziilor de impunere emise de administrația fiscală, din moment ce, pe de o parte, legislația română nu ar fi stabilit normele de aplicare a dispozițiilor privind aplicarea TVA-ului în cazul tranzacțiilor imobiliare decât începând de la 1 ianuarie 2010 și, pe de altă parte, practica administrației fiscale ar fi constat mai degrabă, până la acea dată, în nesupunerea unor astfel de tranzacții TVA-ului. În plus, această administrație ar fi avut la dispoziție informații suficiente pentru a constata existența calității de persoane impozabile a domnilor Salomie și Oltean încă din anul 2008, întrucât avea cunoștință despre existența vânzărilor pe care aceștia le-au realizat, fie și numai ca urmare a impozitării acestor operațiuni în temeiul articolului 77^1 din Codul fiscal.

26 Instanța de trimitere exprimă de asemenea dubii cu privire la compatibilitatea cu Directiva 2006/112 a dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte prevăzut în dreptul român, în temeiul căruia o persoană înregistrată tardiv drept persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate exercita acest drept de deducere a TVA-ului decât ulterior regularizării situației sale prin înregistrarea sa în scopuri de TVA și prin depunerea unui decont.

27 În aceste condiții, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele

întrebări preliminare:

„1) 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, raportat la circumstanțele din litigiul principal, persoană impozabilă în scopuri de TVA în sensul articolului 9 alineatul (l) din Directiva [2006/112] 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?

2) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, precum și celelalte principii generale aplicabile în materie de TVA, astfel cum se desprind din Directiva 2006/112, trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia [administrația fiscală], după ce inițial a perceput de la persoana fizică impozitul asupra veniturilor din transferul proprietăților aferente patrimoniului personal, fără o modificare legislativă de substanță a dreptului primar, pe baza acelorași elemente de fapt, după o perioadă de doi ani, își reconsideră poziția și califică aceleași operațiuni ca fiind activități economice supuse TVA, calculând retroactiv accesorii?

3) Dacă prevederile articolelor 167, 168 și 213 din Directiva [2006/112], analizate în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretate 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?

4) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, prevederile articolului 179 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabilește în sarcina persoanei impozabile care aplică regimul special de scutire și care a solicitat cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA obligația de plată a taxei pe care ar fi trebuit să o colecteze fără a fi îndrituită să scadă valoarea taxei deductibile pentru fiecare perioadă fiscală, dreptul de deducere urmând a fi exercitat ulterior prin decontul de taxă depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, cu eventuale consecințe asupra calculului accesoriilor?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

28 Prin intermediul primelor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiile securității juridice și protecției încrederii legitime se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, cu ocazia unui control fiscal, că anumite tranzacții ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului și să impună în plus plata unor majorări.

29 În ceea ce privește, în primul rând, principiul securității juridice, domnii Salomie și Oltean contestă această decizie invocând încălcarea acestui principiu ca urmare a faptului că, atunci când au efectuat operațiunile imobiliare vizate de decizia menționată, nici A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe

valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), care era în vigoare anterior datei de 1 ianuarie 2007, nici jurisprudența Curții relevantă în materie nu făcuseră obiectul unei publicări în limba română. Aceștia arată de asemenea că, până în anul 2010, autoritățile fiscale naționale nu considerau acest tip de tranzacții ca fiind supuse taxei menționate.

30 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiile securității juridice și protecției încrederii legitime trebuie să fie respectate de instituțiile Uniunii Europene, dar și de statele membre în exercitarea competențelor care le sunt conferite prin directivele Uniunii (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 57, Hotărârea „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punctul 32, precum și Hotărârea Elmeka NE, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 31).

31 Astfel cum a statuat Curtea în mai multe rânduri, rezultă de aici în special că legislația Uniunii trebuie să fie certă, iar aplicarea sa trebuie să fie previzibilă pentru justițiabili, acest imperativ al securității juridice impunându-se cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate să aibă consecințe financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor pe care aceasta le-o impune (Hotărârea Irlanda/Comisia, 325/85, EU:C:1987:546, punctul 18).

32 De asemenea, în domeniile care intră sub incidența dreptului Uniunii, normele din dreptul statelor membre trebuie formulate într-un mod neechivoc, care să permită persoanelor vizate să își cunoască drepturile și obligațiile în mod clar și precis, iar instanțelor naționale să asigure respectarea acestora (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, 257/86, EU:C:1988:324, punctul 12).

33 În speță, nu poate fi contestat faptul că dispoziții precum cele prezentate în decizia de trimitere au un astfel de caracter.

34 Astfel, rezultă din decizia de trimitere printre altele că definiția „persoanei impozabile” care figurează la articolul 127 din Codul fiscal, care transpune în dreptul național dispozițiile articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, trimite la 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.

35 Pe de altă parte, punctul 3 alineatul (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal precizează că, în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice cu ocazia vânzării unor locuințe proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

36 În sfârșit, articolul 141 din Codul fiscal, în versiunea în vigoare în cursul anilor 2008 și 2009, 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.

37 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.

38 În aceste condiții, domnii Salomie și Oltean nu pot invoca în mod valabil, în susținerea argumentului lor potrivit căruia cadrul juridic național aplicabil nu era suficient de clar la momentul faptelor din cauza principală, nepublicarea în limba română a jurisprudenței relevante a Curții și a celei de A șasea directive 77/388, care, în orice caz, nu mai era în vigoare de la aderarea României la Uniune, la 1 ianuarie 2007.

39 Astfel, împrejurările din cauza principală nu pot fi comparate cu cele din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Skoma-Lux (C-161/06, EU:C:2007:773), în cadrul căreia Curtea a precizat că un regulament al Uniunii nepublicat în limba unui stat membru nu este opozabil particularilor din acest stat.

40 Desigur, din principiul securității juridice rezultă de asemenea că situația fiscală a persoanei impozabile nu poate fi repusă în discuție la nesfârșit (a se vedea în acest sens Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 46).

41 Curtea a statuat însă deja că principiul securității juridice nu se opune unei practici administrative a autorităților fiscale naționale care constă în revocarea, în termenul de decădere, a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere (a se vedea în acest sens Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 51).

42 Simpla împrejurare că administrația fiscală recalifică, în termenul de prescripție, o anumită operațiune drept activitate economică supusă TVA-ului nu poate, prin urmare, să aducă atingere prin ea însăși acestui principiu, în

lipsa altor împrejurări.

43 În consecință, nu se poate susține în mod valabil că principiul securității juridice se opune ca, în împrejurări precum cele privind cauza principală, administrația fiscală să considere, în urma unui control fiscal, că operațiunile imobiliare în discuție în prezenta cauză ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului.

44 În al doilea rând, în ceea ce privește principiul protecției încrederii legitime, dreptul de a se prevala de acest principiu se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (a se vedea în acest sens Hotărârea Europäisch-Iranische Handelsbank/Consiliul, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punctul 95).

45 În această privință, este necesar să se verifice dacă actele unei autorități administrative au dat naștere în percepția unui operator economic prudent și avizat unei încrederi rezonabile, iar în caz afirmativ trebuie să fie stabilit caracterul legitim al acestei încrederi (a se vedea în acest sens Hotărârea Elmeka, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 32 și jurisprudența citată).

46 Astfel cum a fost descrisă în decizia de trimitere, practica administrativă a autorităților fiscale naționale nu pare însă de natură să demonstreze că aceste condiții ar fi îndeplinite în cauza principală.

47 În special, deși contestat în ședință de guvernul român, faptul că, până în anul 2010, autoritățile fiscale naționale nu ar fi supus în mod sistematic TVA-ului operațiunile imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal nu poate fi suficient *a priori*, cu excepția unor împrejurări cu totul speciale, pentru a crea în percepția unui operator economic normal de prudent și de avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de

operațiuni, ținând seama nu numai de claritatea și de previzibilitatea dreptului național aplicabil, ci și de faptul că în speță pare să fie vorba despre profesioniști din domeniul imobiliar.

48 Astfel, o asemenea practică, oricât ar fi de regretabilă, nu poate fi *a priori* de natură să dea contribuabililor vizați asigurări precise cu privire la neaplicarea TVA-ului unor operațiuni imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal.

49 Este necesar să se adauge că, ținând seama de dimensiunea operațiunii imobiliare în discuție în litigiul principal, care constă în construcția și în vânzarea a patru imobile care totalizează peste 130 de apartamente, un operator economic prudent și avizat nu putea să ajungă în mod rezonabil la concluzia că o astfel de operațiune nu este supusă TVA-ului fără să fi primit sau cel puțin să fi încercat să obțină asigurări explicite în acest sens din partea autorităților fiscale naționale competente.

50 În ceea ce privește, în al treilea și ultimul rând, conformitatea cu dreptul Uniunii a majorărilor aplicate în speță de administrația fiscală, trebuie amintit că, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, 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 și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (a se vedea Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 50 și jurisprudența citată).

51 Astfel, deși, pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii, statele membre au, printre altele, posibilitatea legală să prevadă în propriile legislații naționale sancțiuni corespunzătoare care

să urmărească sancționarea penală a nerespectării obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective. Revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii, având în vedere împrejurările speței și în special suma impusă în mod concret și eventuala existență a unei evaziuni sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabile persoanei impozabile a cărei neînregistrare este sancționată (a se vedea în acest sens Hotărârea Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctele 45, 46 și 54).

52 Aceleași principii sunt valabile în cazul majorărilor, care, dacă au caracter de sancțiuni fiscale, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, nu trebuie să fie excesive în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale.

53 În consecință, trebuie să se răspundă la primele două întrebări că 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 TVA-ului 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.

Cu privire la cea de a treia și la cea de a patra întrebare

54 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a

patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat 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 TVA atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de TVA și nu a fost depus decontul taxei datorate.

55 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.

56 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 (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 30 și 31).

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

Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 32).

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

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

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

61 De aici rezultă în special că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi înregistrată în scopuri

de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 51).

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

63 Astfel, faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării. O asemenea practică depășește totodată ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale, în sensul articolului 273 din Directiva 2006/112, întrucât poate determina chiar pierderea dreptului de deducere dacă rectificarea declarației de către administrația fiscală nu se produce decât după expirarea termenului de decădere de care dispune persoana impozabilă pentru a proceda la deducere (a se vedea prin analogie Hotărârea Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 67 și 68).

64 În speță, reiese din dosarul prezentat Curții că

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

65 Rezultă de aici că trebuie să se răspundă la cea de a treia și la cea de a patra întrebare că Directiva 2006/112 se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat 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 TVA atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de TVA și nu a fost depus decontul taxei datorate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

1) 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.

2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată 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.

Profesiile liberale și

contractele de muncă…



Luisiana Dobrinescu,

avocat, managing partner al Dobrinescu Dobrev SCA

1. Legea nr. 187/2015 de modificare a Codului fiscal, recent publicată în Monitorul Oficial (nr. 499/07.07.2015) reformulează criteriile în funcție de care o activitate poate fi considerată independentă, respectiv dependentă. Pentru evitarea oricărui dubiu, menționăm că redactorul textului nu a fost Parlamentul prin comisiile sale, ci Ministerul Finanţelor Publice.

2. Legiuitorul fiscal a instituit șapte criterii suficient de neclare, încât să nu dea confort prea multora dintre contribuabili. Citam din textul de lege care va intra în vigoare pe 10 iulie 2015:

*Se consideră că este activitate independentă – orice activitate desfășurată de către o **persoană fizică** în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește **cel puțin 4** dintre următoarele criterii:*

*3.1. persoana fizică dispune de **libertatea de alegere a locului și a modului de desfăşurare** a activității precum și a programului de lucru;*

*3.2 persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru **mai mulţi clienţi;***

*3.3. **riscurile inerente** activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;*

*3.4. activitatea se realizează prin **utilizarea patrimoniului** persoanei fizice care o desfășoară;*

*3.5. activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea **capacității intelectuale** și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;*

*3.6. persoana fizică **face parte dintr-un corp/ordin profesional** cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;*

*3.7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea **direct, cu personal angajat sau prin colaborare** cu terțe persoane în condiţiile legii.*

Vom analiza pe rând fiecare dintre cele șapte criterii.

3. **Primul criteriu** se referă la faptul că *persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfăşurare a activității, precum și a programului de lucru.* Contractual, părțile își pot regla aceste drepturi și obligații, precum și întinderea acestora. Este evident că un farmacist nu își poate derula activitatea în alt loc decât în farmacie sau în cadrul unui alt program decât orarul afișat de aceasta. Un consultant fiscal însă poate lucra la sediul clientului, al terților sau la sediul său. Dacă firma de consultanță îi pune la dispoziție un birou pentru a-l folosi atunci când este necesară deplasarea la sediul său, se consideră îndeplinit acest prim criteriu de independență? Cum poate fi constatată faptic îndeplinirea acestui criteriu?
4. **Al doilea criteriu** menționează că *persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulţi clienţi.* Ne întrebăm dacă îndeplinim sau nu acest criteriu în cazul în care, potrivit contractului,

persoana fizică dispune de libertatea de a lucra pentru mai mulți clienți, însă lucrează cu preponderență pentru un singur client. Pe partea de consultanță, această situație este foarte des întâlnită; consultantul/avocatul are un client stabil care îi dă suficient confort financiar, astfel încât contractarea altor clienți este pur incidentală.

5. **Criteriul al treilea** este pentru mine chiar de neînțeles: *riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea?* Care sunt riscurile inerente? Nu mă pot gândi decât la riscul ca, în lipsa prestării serviciilor la timp sau în mod satisfăcător din punct de vedere calitativ, contractul poate înceta. Să mai fie și alte riscuri? Cum dovedim că persoana își asumă acest risc, altfel decât prin înscrierea în contract a acestei clauze (care, din punct de vedere juridic, este oarecum superfluă)?

6. **Al patrulea criteriu** se referă la utilizarea în cadrul desfășurării activității a patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară. La prima vedere, acest text pare incorect sau cel puțin ilogic. Evident că fiecare persoană își utilizează patrimoniul, chiar și dacă acesta constă într-o singură foaie de hârtie și un pix. Textul nu mai vorbește despre prevalența utilizării propriului patrimoniu. Spre exemplu, în condițiile în care un expert contabil își utilizează propriul calculator și cărțile de specialitate, însă se recomandă prin prezentarea unei cărți de vizită cu logo-ul societății pentru care lucrează și utilizează o adresă de e-mail cu extensia societății, se consideră că acest criteriu de independență este respectat?
7. **Criteriul numărul cinci** este – consider – îndeplinit de toată lumea: activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul

activității.Nici nu văd cum ar fi posibil altfel… să fie oare altceva la care s-a gândit doar legiuitorul și care ne scapă în interpretare?

8. **Al șaselea criteriu** conferă clar un avantaj profesiilor liberale, față de persoanele fizice autorizate la Registrul Comerțului: *persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate.*

Doctorii, avocații, arhitecții fac parte din astfel de corpuri profesionale, care sunt de esența organizării profesiilor liberale.

9. Al **șaptelea** criteriu se referă la faptul că *persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condiţiile legii.* Libertatea de a desfășura astfel activitatea reiese din contract; cum în materie fiscală discutăm însă de principiul prevalenței substanței economice asupra formei juridice, mă întreb dacă, în situația în care o persoană fizică (e.g. un consultant fiscal) nu are personal subcontractat, deși are această libertate, se consideră îndeplinit acest criteriu… De asemenea, este interesantă preponderența contractării unui astfel de personal.

10. Rezultă din cele de mai sus că, în lipsa unor norme metodologice care să ofere îndrumare în interpretarea textului de Cod fiscal (care la prima vedere pare destul de relaxat), este foarte dificil să eliminăm riscurile unei retratări fiscale.

11. Dacă aceste criterii sunt privite strict juridic, am putea concluziona că foarte multe persoane fizice autorizate (cu preponderență profesiile liberale) ar putea îndeplini ușor aceste criterii, în condițiile în care ele se referă la libertatea de a desfășura activitatea într-un anumit fel, nu și la desfășurarea ei efectivă. Conform principiului de

interpretare a normelor juridice, unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem, motiv pentru care, atât timp cât textul de lege nu impune o prevalență sau preponderență a anumitor elemente, nu o putem impune noi, pe cale interpretativă.

12. Considerând însă că o persoană fizică (de exemplu, un expert contabil) nu îndeplinește patru din cele șapte criterii de independență sau nu își asumă riscul unei interpretări adverse, cum ar putea beneficiarul serviciilor sale (de exemplu, o societate de contabilitate) să achite taxele și impozitele corespunzătoare (pentru venituri asimilate salariilor)?

13. Conform legislației în vigoare:

(i) o persoană fizică autorizată trebuie să se înregistreze fisal și să depună declarații fiscale pentru plata anticipată a impozitului pe venit și a contribuției de sănătate. De asemenea, depune declarații și pentru plata contribuției de asigurări sociale. Administrația fiscală competentă emite Decizii de impunere în baza cărora se fac aceste plăți;

(ii) o persoană asimilată unui angajator (în exemplul nostru, societatea de contabilitate) este obligată să plătească impzitele și contribuțiile salariale prin declararea acestora în declarația 100 și 112.

Cele două sisteme declarative prevăzute mai sus nu sunt opționale: dacă beneficiarul serviciilor reține la sursă și achită contribuții salariale, persoana fizică nu este absolvită de plata impozitelor și contribuțiilor aferente veniturilor din desfășurarea profesiei sale.

Mai există și situația în care anumite profesii au un sistem propriu de asigurări sociale (de exemplu, avocații). La ce sistem se va face place contribuției de asigurări sociale reținute la sursă de beneficiarul serviciilor, asimilat începând cu 1 ianuarie 2016 unui angajator? În ce cote și

conform căror formulare?

Dacă persoana fizică este și plătitoare de TVA, situația devine cu adevărat gravă, pentru că nu există o procedură prin care o persoană înregistrată în scopuri de TVA să se deregistreze ca urmare a faptului că este depedentă fiscal! Cu toate că, potrivit art. 127 alin. (3) C.fisc., nu acționează de o manieră independentă (și deci nu sunt persoane impozabile obligate la plata TVA), în privința angajaților sau persoanelor care au un raport juridic de tipul angajat/angajator, în lipsa unei proceduri de deregistrare pe aceste motive, persoana impozabilă va avea în continuare obligația emiterii de facturi fiscale și a colectării de TVA.

14. Concluzia absolut nefericită este că, la acest moment, nici persoanele fizice prestatoare și nici persoanele juridice beneficiare ale serviciilor lor nu își pot face singure retratarea fiscală, menținând statutul juridic de persoană fizică autorizată. Această concluzie impune ca toate persoanele fizice cu risc de retratare fiscală să încheie contract individuale de muncă – o concluzie foarte periculoasă, pentru că un contract de muncă prespune și alte drepturi și obligații decât cele fiscale.

Prin inspecțiile fiscale derulate, ANAF a susținut întotdeauna (în mod corect de altfel) că nu face reîncadrarea juridică a contractelor (din contracte de prestări servicii în contracte de muncă), ci doar reîncadrarea fiscală. Acest lucru ar trebui să se mențină în continuare.

Nu trebuie să uităm că pentru avocați, spre exemplu, existența unui contract individual de muncă determină suspendarea din profesie.

Cu alte cuvinte, pentru a face posibilă aplicarea noului nivel de impozitare și a nu îngrădi exercitarea liberă (nesubordonată juridic) a profesioniștilor, odată cu modificarea Codului fiscal este necesară modificarea

legislației secundare (e.g. la nivelul ordinelor ANAF). Persoanelor fizice înregistrate fiscal ca întreprinzători individuali trebuie să li se dea posibilitatea reținerii la sursă și achitării de către beneficiarii de venituri a impozitelor și contribuțiilor salariale, fără a fi obligate să adopte instrumentul juridic al contractului individual de muncă.

În fond, modificarea politicii fiscale nu trebuie să echivaleze cu exterminarea juridică a persoanelor fizice autorizate și nici a contractelor de servicii!

Tax Magazine nr. 7 iulie 2015

- **Editorial**
  Cosmin Flavius Costaș
  Untold. Despre datele personale de natură fiscală
  Call for papers: Provocările Codului fiscal şi ale Codului de procedură fiscală 2016
- **Actualitate**
  Horaţiu Sasu
  Noi criterii privind activităţile independente
- **Impozite directe**
  Cosmin Flavius Costaş
  False prejudicii fiscale în dosarele penale. Cazul dividendelor nedistribuite şi neplătite
  Andrada Pleş, Luisiana Dobrinescu
  Impozitarea organizaţiilor nonprofit – aspecte din practica inspecţiilor fiscale
- **Impozite indirecte**
  Cosmin Flavius Costaş

TVA imobiliar reinterpretat. Dezlegarea litigiilor naționale în lumina hotărârii CJUE în afacerea *Salomie şi Oltean*

- **Procedură fiscală**
  Tudor Vidrean-Căpuşan
  Dreptul la apărare în materie fiscală. Evoluţii recente

- **Contribuții sociale**
  Dan-Sebastian Chertes
  Abonament pentru servicii medicale: contribuţii voluntare de sănătate deductibile limitat sau cheltuieli nedeductibile? (I)raţionalitatea unei opţiuni fiscale restrictive a legiuitorului

- **Jurisprudență fiscală națională**
  Lia Sabou
  Fonduri europene. Acuzaţii referitoare la crearea de „condiții artificiale” în vederea obținerii finanţării pentru proiectele de investiţii. Jurisprudenţă esenţialmente divergentă
  Tudor Vidrean-Căpuşan
  Taxă de poluare suportată în cadrul unui contract de leasing. Inexistenţa obligaţiei de plată a TVA

- **Jurisprudența fiscală a instanțelor europene**
  Sinteza hotărârilor în materie fiscală pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene și Curtea Europeană a Drepturilor Omului în luna iulie 2015

Dreptul angajatorului de a suspenda contractul de muncă, ca urmare a formulării unei plângeri penale împotriva salariatului, declarat NECONSTITUȚIONAL

La data de 17 iunie 2015 a fost publicată în *Monitorul Oficial al României* nr. 431 Decizia nr. 279 pronunțată de Curtea Constituțională la 23 aprilie 2015 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 52, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 53 / 2003 – Codul Muncii:

„(1) Contractul individual de muncă poate fi suspendat din inițiativa angajatorului în următoarele situații: […]

*b) **în cazul în care angajatorul a formulat plângere penală împotriva salariatului** sau acesta a fost trimis în judecată pentru fapte penale incompatibile cu funcția deținută, până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești; […]”*

Ca urmare a analizării excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 52, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 53 / 2003 – Codul Muncii, judecătorii Curții Constituționale au constatat neconstituționalitatea tezei intâi a dispozițiilor acestui articol (*i.e. suspendarea contractului individual de muncă în cazul în care angajatorul a formulat o plângere penală împotriva salariatului*).

Pentru a ajunge la această concluzie, judecătorii Curții Constituționale au constatat că măsura suspendării contractului individual de muncă, ca efect al formulării unei plângeri penale de către angajator împotriva salariatului, nu

întrunește condiția caracterului proporțional, măsura fiind excesivă în raport cu obiectul ce trebuie atins (*i.e. realizarea unui echilibru just între dreptul la muncă și dreptul angajatorului de a lua măsurile necesare bunei desfășurări a activității economice*).

Curtea Constituțională argumentează că suspendarea contractului individual de muncă din inițiativa angajatorului, atunci când există temeiuri pentru a aprecia că activitatea ilicită

a salariatului ar periclita interesele angajatorului, trebuie să se supună unor condiții care să asigure că această măsură nu are un caracter arbitrar.

În acest sens, judecătorii Curții Constituționale apreciază că respectarea garanțiilor de obiectivitate și de temeinicie ale deciziei de suspendare dispuse de angajator poate fi în mod facil pusă sub semnul îndoielii, de vreme ce textul în cauză [*i.e. art. 52 alin (1) lit. b) teza întâi]* lasă aprecierea temeiului de suspendare, în întregime, la dispoziția angajatorului ale cărui decizii sunt susceptibile a fi calificate drept subiective și, uneori, chiar abuzive, mai ales în contextul raporturilor contractuale de muncă care presupun o subordonare a salariatului față de angajator.

Decizia Curții Constituționale este definitivă și general obligatorie.

Vezi întregul Legal Alert aici

Măsuri asigurătorii antifraudă. Prescripție. Nemotivare. Inexistența probelor

Măsuri asigurătorii antifraudă, dispuse de către Direcțiile Regionale Antifraudă Fiscală, sunt tot mai frecvente. În cele mai multe cazuri, ele sunt măsuri asigurătorii nelegale, motiv pentru care sunt anulate de instanță. Un exemplu în acest sens este reprezentat de sentința civilă nr. 4418 din 5 mai 2015 a Judecătoriei Oradea.

În fapt, la data de 2.02.2015, inspectorii antifraudă fiscală din cadrul D.R.A.F. 6 Oradea au solicitat societăţii L.T. SRL furnizarea unor documente referitoare la relaţiile comerciale, din anul 2009, cu societatea A. SRL. Deşi solicitarea inspectorilor privea o perioadă pentru care nu se mai puteau stabili obligaţii fiscale suplimentare – operând prescripţia dreptului de a stabili obligaţii fiscale, prin raportare la dispoziţiile art. 135 Cod procedură fiscală, în perioada 1.01.2010 – 31.12.2014 – cu bună-credinţă şi cu maximă celeritate, administratorul societăţii L.T. SRL a furnizat aceste documente, aşa cum rezultă din procesul-verbal nr. 350/2.02.2015. După momentul predării documentelor, deşi societatea L.T. SRL era reprezentată de avocat şi a manifestat disponibilitatea pentru furnizarea oricăror informaţii suplimentare, nu a mai avut loc nicio acţiune de control şi cu atât mai puţin vreo inspecţie fiscală.

La data de 13.02.2015, societăţii L.T. SRL a primit decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. AFBH/1165/13.02.2015. În cuprinsul acesteia se menţionează că prin procesul-verbal nr. 350 din 2.02.2015 s-ar fi estimat în sarcina societăţii obligaţii fiscale în cuantum total de 166.117 RON, din care

37.131 RON impozit pe profit, 44.093 RON TVA şi respectiv 84.893 RON accize. Singura motivare o reprezintă cea potrivit căreia *„L. T. SRL a înregistrat în contabilitate operaţiuni economice care nu au avut loc constând în achiziţii fictive de motorină de la o societate comercială*”.

Prin sentința civilă nr. 4418 din 5 mai 2015, Judecătoria Oradea a admis contestația împotriva măsurilor asigurătorii și a decis anularea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii. Principalele argumente care au condus la această soluție au fost următoarele:

1. Organul antifraudă fiscală a estimat obligații fiscale suplimentare pentru o perioadă prescrisă. Astfel, pentru operațiuni din anul fiscal 2009, prin raportare la dispozițiile art. 131 Cod procedură fiscală, termenul de prescripție s-a împlinit la 31 decembrie 2014. Rezultă deci faptul că orice control din anul 2015, indiferent de natura lui, nu mai era apt sa determine obligații fiscale suplimentare pentru anul 2009, în afara termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale. Prin urmare, din această primă perspectivă, suntem în prezența unei decizii de instituire a măsurilor asigurătorii nelegale.

2. Nemotivarea deciziei de instituire a unor măsuri asigurătorii. În al doilea rând, Judecătoria Oradea a reținut faptul că DRAF 6 Oradea nu a făcut dovada existenței unor indicii concrete privind reaua-credință a societății prezumat debitoare la momentul înregistrării în contabilitate a facturilor fiscale din litigiu și nici a unor indicii de sustragere de la plata sumelor constatate ca fiind neachitate. Instanța reține expres faptul că DRAF 6 Oradea nu a menționat niciun episod din care să rezulte că societatea ar prezenta măcar antecedente de rău platnic al datoriilor către bugetul de stat. Cum intimata nu a prezentat nici în fața instanței asemenea indicii, s-a conchis în sensul că măsura dispusă este nelegală și s-a procedat la admiterea contestației la executare. S-a spus, cu subiect și predicat, că simpla

indicare a textului legal în decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nu exonerează organul emitent de obligația de a menționa datele concrete care probează că la data instituirii exista vreuna dintre ipotezele avute în vedere de legiuitor prin art. 129 alin. (2) Cod procedură fiscală.

3. Inexistența probelor în susținerea argumentelor inspectorilor antifraudă. Instanța a reținut faptul că în speță este incidență jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în afacerile *Axel Kittel* (C-439/04) și *Ecotrade SpA* (C-95/07). Prin urmare, era în sarcina DRAF 6 Oradea să probeze că societatea L.T. a cunoscut sau ar fi putut să cunoască faptul că vânzătorul său ar fi unul cu un comportament fiscal neadecvat, probă care nu a fost administrată. Mai mult, nu se poate reține nici susținerea intimatei privind lipsa documentelor de proveniență a mărfii, atâta timp cât chiar DRAF 6 Oradea a indicat facturile fiscale de achiziționare a mărfii. Cu alte cuvinte, instanța a considerat faptul că existența unei facturi este o dovadă suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA, în condițiile art. 145 alin. (2) și art. 155 alin. (5) lit. a) Cod fiscal.

Afacerile de acest tip ridică în continuare problema utilității Direcțiilor Antifraudă Fiscală și mai ales necesitatea dreptului lor de a dispune măsuri asigurătorii, pe baza unor obligații fiscale estimate.

Acest material a fost preluat de pe site-ul Costaș, Negru & Asociații