

62016CC0101

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PAOLO MENGOZZI

prezentate la 31 mai 2017 (1)

Cauza C-101/16

SC Paper Consult SRL

împotriva

Direcției Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca și a

Administrației Județene a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud

[cerere de decizie preliminară formulată de Curtea de Apel Cluj (România)]

„Trimitere preliminară – Admisibilitate – Directiva 2006/112/CE – Fiscalitate – Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Refuz – Facturi emise de un contribuabil declarat inactiv de administrația fiscală – Lista contribuabililor declarați inactivi – Risc de evaziune fiscală – Limitarea în timp a efectelor hotărârii care se va pronunța”

I. Introducere

1.

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (2) se opune unei reglementări naționale care prevede că persoanele impozabile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) nu pot deduce această taxă plătită pentru achiziționarea de bunuri sau servicii de la alte persoane impozabile care au fost declarate „inactive” în aplicarea acestei reglementări naționale și a căror listă este publicată pe site-ul internet al autorității fiscale naționale.

2.

Acesta este în esență obiectul cererii de decizie preliminară formulate de Curtea de Apel Cluj, România.

3.

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Paper Consult SRL (denumită în continuare „Paper Consult”) și autoritățile fiscale române. Acestea au refuzat să acorde Paper Consult dreptul de deducere a TVA-ului plătit pentru prestarea de servicii achiziționate de la S.C. Rom Packaging S.R.L. (denumită în continuare „Rom Packaging”) în temeiul unui contract încheiat la 3 ianuarie 2011, pentru motivul că această din urmă societate fusese declarat drept contribuabil inactiv începând de la 7 octombrie 2010 și fusese radiat din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA începând de la 1 noiembrie 2010, în aplicarea articolului 781 alineatul (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare Ordonanța nr.

92/2003).

4.

Potrivit articolului 781 alineatul (1) din Ordonanța nr. 92/2003, contribuabilii sunt declarați inactivi în una dintre următoarele trei situații, și anume dacă nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege, dacă se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia sau dacă organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat.

5.

Contribuabilii declarați inactivi fac obiectul dispozițiilor articolului 11 alineatele (11) și (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (denumită în continuare „Codul fiscal”).

6.

Potrivit articolului 11 alineatul (11) din Codul fiscal, contribuabilii persoane impozabile stabilite în România declarați inactivi sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de acest cod, dar, în perioada de inactivitate, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA-ului aferente achizițiilor efectuate.

7.

Potrivit articolului 11 alineatul (12) din Codul fiscal, persoanele care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România după înscrierea acestora ca inactivi nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA-ului aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri și/sau de servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului.

8.

Articolul 3 alineatul (1) din Ordinul nr. 819/2008 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (denumită în continuare „ANAF”) prevede că declararea contribuabililor inactivi se face de la data intrării în vigoare a ordinului președintelui ANAF pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi. Articolul 3 alineatul (2) din Ordinul nr. 819/2008 prevede că această listă se afișează la sediul ANAF și se publică pe pagina de internet a acesteia. În conformitate cu articolul 3 alineatul (3) din Ordinul nr. 819/2008, ordinul președintelui ANAF pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi intră în vigoare în termen de 15 zile de la data afișării.

9.

Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 3347/2011 al președintelui ANAF, care precizează obligațiile declarative vizate de articolul 781 alineatul (1) litera a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, enumera, la momentul faptelor în discuție în acțiunea principală, următoarele obligații declarative:

—

100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”;

—
112 „Declara?ie privind obliga?iile de plat? a contribu?iilor sociale, impozitului pe venit ?i eviden?a nominal? a persoanelor asigurate”;

—
101 „Declara?ie privind impozitul pe profit”;

—
300 „Decont de [TVA]”;

—
301 „Decont special de [TVA]”;

—
390 VIES „Declara?ie recapitulativ? privind livr?rile/achizi?iile intracomunitare de bunuri”;

—
394 „Declara?ie informativ? privind livr?rile/prest?rile ?i achizi?iile efectuate pe teritoriul na?ional”.

10.

În cauza principal?, din informa?iile de care dispune Curtea rezult? c? declararea inactivit??ii Rom Packaging ar fi fost decis? ca urmare a omisiunii acestei societ??i de a??i depune declara?iile fiscale.

11.

?inând seama de declararea inactivit??ii Rom Packaging, autorit??ile fiscale române au concluzionat c?, în conformitate cu articolul 11 alineatul (12) din Codul fiscal, Paper Consult nu putea s? deduc? suma de 45680 de lei (RON) reprezentând TVA?ul pl?tit pentru prestarea serviciilor care f?cuser? obiectul contractului încheiat la 3 ianuarie 2011.

12.

În urma respingerii reclama?iei sale administrative, Paper Consult a introdus o ac?iune la Tribunalul Bistri?a?N?s?ud, aceasta fiind de asemenea respins? la 8 iulie 2015.

13.

În continuare, Paper Consult a formulat apel la Curtea de Apel Cluj. Paper Consult sus?ine c? declararea inactivit??ii Rom Packaging nu îi este opozabil? pentru motivul c? nu a f?cut obiectul unei notific?ri individuale ?i c?, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA?ului, este suficient? îndeplinirea condi?iilor prev?zute la articolul 178 din Directiva 2006/112, ?i anume de?inerea unei facturi emise în conformitate cu dispozi?iile prev?zute în titlul XI capitolul 3 sec?iunile 3-6 din directiva men?ionat?.

14.

Instanța de trimitere arată că, potrivit jurisprudenței Curții, combaterea evaziunii fiscale, a fraudei și a abuzurilor fiscale reprezintă un obiectiv recunoscut și încurajat prin Directiva 2006/112, cu condiția ca măsurile naționale în cauză să fie proporționale. Aceasta consideră că articolul 273 din Directiva 2006/112, care prevede că statele membre pot impune obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, autorizează o reglementare națională precum cea aplicabilă în cauza principală. Astfel, potrivit instanței de trimitere, contribuabilii nu ar suporta o sarcină excesivă atunci când li se solicită să efectueze o verificare minimă, prin consultarea pe site-ul ANAF, a persoanelor cu care intenționează să încheie contracte, pentru a vedea dacă acestea sunt sau nu sunt declarate contribuabili inactivi.

15.

Având în vedere lipsa jurisprudenței referitoare la o astfel de împrejurare, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

Se opune Directiva 2006/112 unei reglementări naționale în conformitate cu care este refuzat dreptul de deducere a [TVA-ului] unei persoane impozabile pe motiv că persoana din amonte, care a emis factura în care sunt individualizate cheltuielile și [TVA-ul], a fost declarat inactiv de către administrația fiscală?

2)

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

16.

Aceste întrebări au făcut obiectul unor observații scrise din partea Paper Consult, a guvernului român, precum și a Comisiei Europene. Pledoariile acestor două părți interesate au fost ascultate în ședința din 26 ianuarie 2017.

II. Analiză

Cu privire la admisibilitate

17.

Guvernul român susține că întrebările preliminare sunt inadmisibile întrucât instanța de trimitere nu a explicat motivele pentru care consideră că răspunsul la întrebările sale este necesar în vederea soluționării litigiului cu care este sesizat, argumentația Paper Consult referindu-se exclusiv la inopozabilitatea declarației inactivității, iar nu la efectele propriuzise ale inactivității, astfel cum reies acestea din reglementarea națională.

18.

În opinia noastră, obiecția guvernului român trebuie să fie înlăturată.

19.

Este adevărat că, în conformitate cu misiunea care i se atribuie în cadrul cooperării instituite prin articolul 267 TFUE de a contribui la administrarea justiției în statele membre, Curtea refuză să formuleze opinii consultative cu privire la chestiuni ipotetice (3). Astfel, în asemenea situații, cererea de interpretare a dreptului Uniunii prezentată de instanța națională nu răspunde unei necesități obiective a acesteia pentru a adopta decizia sa și pentru a soluționa litigiul aflat pe rolul său.

20.

În speță, reiese din cererea de decizie preliminară, astfel cum a arătat, de altfel, guvernul român, că litigiul principal ridică o problemă juridică în cadrul căreia un particular susține că administrația fiscală are obligația de a-i recunoaște dreptul de deducere a TVA-ului, chiar dacă acest drept decurge dintr-o tranzacție încheiată cu un contribuabil declarat inactiv. De asemenea, rezultă din motivarea cererii de decizie preliminară că Paper Consult susține că dreptul de deducere a TVA-ului achitat anterior ar fi reglementat exclusiv de articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112.

21.

Or, o astfel de motivare, deși succintă, este suficientă pentru a înlege motivele pentru care instanța de trimitere ridică problema interpretării Directivei 2006/112.

22.

Pe de altă parte, în opinia noastră, nu ține de competența Curții, în cadrul prezumției de pertinență a întrebărilor preliminare referitoare la interpretarea dreptului Uniunii, să repună în discuție aprecierea, efectuată de instanța de trimitere, a conținutului precis al argumentelor părților în litigiul principal prezentate în fața acesteia din urmă. Astfel, instanța națională rămâne singura responsabilă pentru definirea cadrului de drept și de fapt aflat la originea trimiterii preliminare, a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice (4).

23.

În plus, chiar dacă presupunem, astfel cum sugerează guvernul român în observațiile sale scrise, că instanța de trimitere ar fi depășit limitele motivelor de nelegalitate invocate în fața sa, nu este de competența Curții, în cadrul analizei admisibilității unei cereri de decizie preliminară, nici să verifice dacă această decizie a fost luată în conformitate cu normele naționale de procedură (5).

24.

Prin urmare, propunem Curții să declare că trimiterea preliminară este admisibilă.

Cu privire la fond

25.

Astfel cum am indicat în considerațiile introductive, instanța de trimitere solicită în esență, prin intermediul prezentei cereri de decizie preliminară, să se răspundă la întrebarea dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale care refuză acordarea dreptului de deducere a TVA-ului achitat anterior unor persoane impozabile care achiziționează bunuri sau servicii de la alte persoane impozabile, pentru motivul că acestea din urmă au fost declarate „inactive” în aplicarea respectivei reglementări naționale, lista persoanelor

inactive în cauză figurând pe site-ul internet al autorităţii fiscale naţionale.

26.

În pofida faptului că, în formularea întrebărilor preliminare, instanţa de trimitere nu identifică nicio dispoziţie specifică a Directivei 2006/112, este incontestabil, astfel cum au înţeles, de altfel, părţile interesate care au depus observaţii în prezenta cauză, că această instanţă urmăreşte să obţină precizări privind articularea dintre principiul dreptului de deducere a TVA-ului, prevăzut la articolele 167 şi următoarele din Directiva 2006/112, şi obligaţiile pe care statele membre ar putea considera necesar să le prevadă pentru a asigura colectarea corectă a TVA-ului şi pentru a preveni evaziunea, în aplicarea articolului 273 din directiva menţionată.

27.

Astfel, reiese din dosar şi din observaţiile guvernului român că refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA-ului operatorilor economici impozabili în scopuri de TVA în România care se aprovizionează de la contribuabili declaraţi inactivi în acest stat membru are rolul de a descuraja respectivii operatori să efectueze achiziţii de la astfel de contribuabili – a căror situaţie ar prezenta un risc de evaziune prin nerespectarea obligaţiilor lor de raportare fiscală – şi, în cele din urmă, ar contribui la eliminarea acestor contribuabili de pe piaţă dacă nu îşi regularizează situaţia.

28.

Raporturile dintre principiul dreptului de deducere a TVA-ului achitat anterior şi obligaţiile pe care statele membre le pot impune operatorilor economici pentru a asigura colectarea corectă a TVA-ului şi pentru a preveni evaziunea au făcut obiectul unei jurisprudenţe abundente (6).

29.

Punctul de pornire al acestei jurisprudenţe constă în amintirea caracterului „fundamental”, în cadrul sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislaţia Uniunii, al dreptului persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziţionate şi serviciile primite anterior de acestea (7).

30.

Astfel, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 şi următoarele din Directiva 2006/112 nu poate fi, în principiu, limitat şi se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operaţiunilor efectuate în amonte (8). Potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, acest drept ia naştere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

31.

Curtea aminteşte de asemenea, în repetate rânduri, că regimul de deduceri urmăreşte să degreveze în întregime antreprenorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităţilor sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, perfectă neutralitate în ceea ce priveşte sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităţilor economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiţia ca activităţile menţionate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (9).

32.

Totuşi, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte atât cerinţe sau condiţii de fond, cât

și cerințele sau condițiile de formă.

33.

În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (10).

34.

În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă (11), articolul 179 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240 din aceasta. În special, potrivit articolului 226 punctul 3 din Directiva 2006/112, pe factură trebuie să se menționeze numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile.

35.

Curtea a fost sesizată în repetate rânduri cu situații în care autoritățile fiscale naționale au refuzat unei persoane impozabile acordarea dreptului de deducere a TVA-ului pentru motivul unor nereguli sau omisiuni legate de condițiile de formă, condițiile de fond prevăzute de Directiva 2006/112 fiind, pe de altă parte, îndeplinite.

36.

Pentru a rămâne, în acest stadiu al analizei, într-un plan general, reiese din hotărârile Curții că dreptul de deducere a TVA-ului plătit în amonte se acordă dacă cerințele de fond necesare pentru nașterea acestui drept sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (12).

37.

Întrucât refuzul dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept (13), Curtea este dispusă să admită doar în împrejurări speciale că nerespectarea unor obligații de formă poate să determine în mod legitim autoritățile fiscale să refuze unei persoane impozabile acordarea unui astfel de drept.

38.

Până în prezent, rezultatul din jurisprudență că pierderea dreptului de deducere a TVA-ului poate fi reținut în două cazuri distincte. Pe de o parte, este vorba despre cazul în care efectul încalcării cerințelor de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond aferente dreptului de deducere a TVA-ului au fost îndeplinite (14). Pe de altă parte, în esență, dreptul de deducere a TVA-ului poate fi refuzat dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, persoana impozabilă fiind sau trebuind să fie că operațiunile în cauză erau implicate, direct sau indirect, într-o fraudă (15).

39.

Prima situa?ie se explic? prin împrejurarea c? cerin?ele de form? sunt prev?zute în mod precis pentru a garanta aplicarea TVA?ului ?i pentru a permite controlul TVA?ului de c?tre autorit??ile fiscale ale statelor membre. Prin urmare, este perfect logic s? se refuze acordarea dreptului de deducere dac? înc?lcarea unor astfel de cerin?e este atât de semnificativ? încât a f?cut imposibil sau excesiv de dificil controlul îndeplinirii condi?iilor de fond aferente dreptului de deducere.

40.

Totu?i, această situa?ie nu pare s? fie valabil? pentru ac?iunea principal?.

41.

Din decizia de trimitere reiese c? Paper Consult, c?reia i s?a refuzat acordarea dreptului de deducere, are calitatea de persoan? impozabil? în sensul Directivei 2006/112 ?i c? a achizi?ionat ?i a achitat contravaloarea prest?rii serviciilor care au f?cut obiectul contractului din 3 ianuarie 2001 în cadrul activit??ii sale economice, în favoarea unui alt operator economic, Rom Packaging, de asemenea supus la plata TVA?ului, dar declarat inactiv pentru c? î?i înc?lcase obliga?iile de raportare fiscal? în temeiul reglement?rii na?ionale. Niciun element din dosar nu permite s? se presupun? c? autorit??ile fiscale române nu au putut controla realitatea prest?rii serviciilor facturate c?tre Paper Consult, nici c? s?au aflat în imposibilitatea de a verifica identitatea ?i calitatea celor doi operatori economici.

42.

În ceea ce prive?te, mai exact, calitatea de persoan? impozabil? a Rom Packaging ?i în lumina observa?iilor scrise ale guvernului român care încearc? s? nege acest statut, observ?m c?, în temeiul articolului 11 alineatul (11) din Codul fiscal, contribuabilii declara?i inactivi î?i p?streaz? calitatea de persoane impozabile, întrucât sunt supu?i în continuare obliga?iilor privind plata TVA?ului, dar nu pot s? solicite acordarea dreptului de deducere a TVA?ului în perioada de inactivitate.

43.

În orice caz, calitatea de persoan? impozabil?, în sensul Directivei 2006/112, care desemneaz?, potrivit articolului 9 alineatul (1), „orice persoan? care, în mod independent, desf??oar? în orice loc orice activitate economic?, indiferent de scopul sau rezultatele activit??ii respective”, nu depinde nici de obliga?ia de a depune o declara?ie fiscal? ?i de a pl?ti TVA?ul, nici de obliga?ia de a se înregistra în scopuri de TVA (16). De asemenea, Curtea a statuat recent c?, în pofida declar?rii „inexisten?ei” unui operator economic printr?o reglementare na?ional? pentru motivul, printre altele, c? acest operator nu era înregistrat în scopuri de TVA, nu depunea declara?ii fiscale ?i nu pl?tea taxe, un astfel de operator economic putea fi recunoscut ca beneficiind de calitatea de persoan? impozabil? în sensul dispozi?iilor Directivei 2006/112 (17). O astfel de calitate a fost recunoscut? de asemenea emitentului unei facturi c?ruia i se retr?sese anterior autoriza?ia de întreprinz?tor individual ?i care, în consecin??, nu mai avea dreptul de a??i utiliza num?rul de înregistrare fiscal? (18).

44.

A doua situa?ie în care Curtea a recunoscut c? dreptul de deducere putea fi refuzat î?i are în esen?? originea în prerogativa statelor membre, admis? de articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, de a „impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA ?i a preveni evaziunea” (19).

45.

Astfel cum am men?ionat deja, regimul român de declarare a inactivit??ii anumitor contribuabili se bazeaz? pe trei ipoteze alternative în care reglementarea român? presupune c? exist? un risc de evaziune fiscal?. Printre aceste ipoteze se num?r? aceea a omiterii, ca în cazul Rom Packaging, a depunerii tuturor declara?iilor fiscale, inclusiv a celor aferente TVA?ului, timp de ?ase luni. Aceast? omitere este sanc?ionat? prin refuzarea dreptului de deducere a TVA?ului pl?tit pentru achizi?iile realizate de ace?ti contribuabili în perioada declar?rii inactivit??ii, în conformitate cu articolul 11 alineatul (11) din Codul fiscal. În opinia noastr?, acest dispozitiv ?ine în mod evident de m?surile destinate s? previn? materializarea în evaziune fiscal? a situa?iilor considerate ca prezentând acest risc. Astfel, întrucât omiterea depunerii declara?iilor fiscale, inclusiv a celei aferente TVA?ului, poate disimula o tentativ? de evaziune fiscal? din partea contribuabilului în cauz?, obiectivul urm?rit este într?adev?r acela de a preveni realizarea unei astfel de evaziuni prin refuzarea acord?rii în favoarea respectivului contribuabil a dreptului de deducere a TVA?ului pl?tit în amonte de?a lungul întregii perioade de inactivitate.

46.

Prezenta cauz? nu prive?te totu?i situa?ia fiscal? a contribuabilului care a fost declarat inactiv, ci persoanele impozabile care, precum Paper Consult, se aprovizioneaz? de la un astfel de contribuabil, în pofida declar?rii inactivit??ii acestuia din urm?.

47.

Întrucât sanc?ioneaz? de asemenea, prin refuzarea dreptului de deducere a TVA?ului pl?tit în amonte, persoanele impozabile care achizi?ioneaz? produse ?i/sau servicii de la operatorul declarat inactiv, articolul 11 alineatul (12) din Codul fiscal se înscrie în mod incontestabil în obiectivul de combatere a evaziunii fiscale urm?rit de regimul de declarare a inactivit??ii.

48.

Coroborat cu regimul de declarare a inactivit??ii, acest articol urm?re?te, cel pu?in indirect, s? oblige persoanele impozabile s? se informeze cu privire la statutul de eventual? inactivitate al unui viitor cocontractant (statut care implic? un risc de evaziune fiscal?).

49.

O astfel de obliga?ie dep??e?te cerin?a, admis? de Curte, potrivit c?reia, atunci când exist? indicii care permit s? se presupun? existen?a unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat poate, potrivit împrejur?rilor situa?iei, s? se vad? obligat s? ob?in? informa?ii cu privire la un alt operator de la care inten?ioneaz? s? achizi?ioneze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia (20).

50.

Astfel, obliga?ia de verificare a statutului de inactivitate al persoanelor impozabile, introdus? în dreptul român, îi revine oric?rui operator care desf??oar? o activitate economic? în România ?i care inten?ioneaz? s? se aprovizioneze de la orice alt operator în acest stat membru, independent

de împrejurarea dacă acest operator a fost declarat într-adevăr inactiv și, în consecință, dacă a săvârșit nereguli constatate de autoritățile fiscale române. Prin urmare, este vorba despre o obligație cu caracter general, impusă oricărui operator economic, de a verifica „fiabilitatea” fiscală a viitorului său cocontractant prin consultarea listei publice a operatorilor declarați inactivi întocmite de autoritățile fiscale române, independent de orice indiciu care ar permite să se presupună că viitorul cocontractant ar fi putut săvârși nereguli sau o fraudă privind TVA-ul.

51.

Totuși, având în vedere caracterul de reglementare, public și ușor accesibil al statutului de inactivitate în dreptul român, nu considerăm că această obligație ar constitui o sarcină excesivă pentru persoanele impozabile în scopuri de TVA în România, fiind firesc să se aștepte ca acestea să cunoască reglementarea națională și să dea dovadă de diligență specifică pentru un comerciant cel puțin mediu avizat, consultând lista contribuabililor declarați inactivi de autoritățile fiscale române publicată pe site-ul internet al ANAF.

52.

Această obligație este echivalentă cu o măsură care poate, în opinia noastră, să fie impusă în mod rezonabil persoanei impozabile cu scopul de a verifica dacă operațiunea pe care intenționează să o efectueze implică un risc care ar putea să determine să participe la o evaziune fiscală.

53.

În plus, atât guvernul român, cât și Comisia arată că acest sistem de publicitate online la nivel național prezintă puncte comune cu cel instituit, la nivelul Uniunii, prin intermediul sistemului de schimb de informații (automatizat) privind TVA-ul (VIES), care permite operatorilor să obțină confirmarea numărului de identificare în scopuri de TVA al partenerilor lor comerciali, iar administrațiilor fiscale naționale să controleze operațiunile intracomunitare și să identifice eventuale neregularități (21).

54.

Astfel, spre deosebire de cauzele în care Curtea a constatat că se transferau asupra persoanelor impozabile sarcinile de control și de identificare a neregulilor și a eventualelor evaziuni, sarcini care revin, în principiu, autorităților fiscale naționale (22), reglementarea română impune persoanelor impozabile doar să verifice dacă operatorul de la care intenționează să se aprovizioneze este înscris pe lista – publică și accesibilă pe site-ul internet al ANAF – a operatorilor economici declarați inactivi în urma controalelor efectuate chiar de autoritățile fiscale naționale. Această cerință de consultare a listei operatorilor economici declarați inactivi nu constituie, cu siguranță, un transfer în sarcina persoanelor impozabile a atribuțiilor de control care revin autorităților fiscale naționale.

55.

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

56.

Cunoașterea sau cunoașterea presupusă în mod rezonabil a unui astfel de risc justifică refuzarea acordării dreptului de deducere a TVA-ului persoanei impozabile în cauză?

57.

Considerăm că răspunsul este negativ.

58.

În primul rând, acest caz nu corespunde celui derivat din jurisprudența potrivit căreia dreptul de deducere a TVA-ului poate să fie refuzat în mod legitim dacă persoana impozabilă Ția sau ar fi trebuit să Țtie că participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, în special dacă o astfel de fraudă este (sau a fost) săvârșită de furnizorul său (23).

59.

În consecință, în starea actuală a dreptului Uniunii și a jurisprudenței, un simplu risc de fraudă privind TVA-ul, al cărui grad este, de altfel, susceptibil să facă obiectul unor controverse, nu este suficient pentru a justifica refuzarea acordării dreptului de deducere.

60.

În al doilea rând, trebuie amintit că Curtea a statuat că măsurile naționale care urmăresc obiectivele vizate la articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie să respecte principiul proporționalității și, prin urmare, nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, în consecință, principiul fundamental al neutralității TVA-ului (24).

61.

În prezenta cauză, refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA-ului constituie o sancțiune al cărei efect disuasiv urmărește, în realitate, nu atât să asigure caracterul efectiv al obligației de a consulta lista operatorilor economici declarați inactivi întocmită de președintele ANAF, cât să descurajeze efectuarea de către persoanele impozabile de achiziții de la operatorii declarați inactivi, în scopul, în fine, de a exclude pe aceștia din urmă de pe piață dacă nu își regularizează situația, astfel cum a explicat guvernul român.

62.

Acestea fiind spuse, o persoană impozabilă care, după ce a consultat lista operatorilor economici declarați inactivi și a constatat că operatorul de la care intenționează să se aprovizioneze figurează pe lista respectivă, se aprovizionează totuși de la operatorul în cauză (25) va fi, în orice caz, în temeiul dreptului român, exclus de la dreptul de a beneficia de deducerea TVA-ului aferent tranzacțiilor în cauză, indiferent de eventualele garanții pe care le ar fi obținut de la acest operator prin care era asigurat că tranzacțiile specifice care ar justifica dreptul de deducere nu sunt implicate într-o fraudă fiscală și că, în plus, TVA-ul va fi plătit statului.

63.

Cu alte cuvinte, astfel cum a arătat Comisia în mod întemeiat în Țedință, reglementarea română prevede, în fond, în privința tuturor persoanelor impozabile care încheie tranzacții supuse la plata TVA-ului cu operatori economici declarați inactivi, o prezumție irefragabilă de participare la o fraudă fiscală. Această reglementare prevede un refuz sistematic de acordare a dreptului de

deducere a TVA-ului pentru orice persoană impozabilă care se aprovizionează de la un operator economic declarat inactiv, indiferent de faptul că, având în vedere elementele și probele pe care această persoană impozabilă și acest operator sunt în măsură să le prezinte, în special ca urmare a unui control fiscal, orice risc de fraudă fiscală aferent tranzacțiilor în cauză poate fi înțeles în mod legitim, că aceste tranzacții respectă condițiile de fond și de formă privind deducerea TVA-ului în sensul Directivei 2006/112 și că nu a existat nicio pierdere de venituri fiscale.

64.

O astfel de reglementare națională depășește, în opinia noastră, ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care urmăresc să asigure colectarea corectă a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale.

65.

În ceea ce privește cauza principală, instanța de trimitere nu a furnizat niciun element care să sugereze că tranzacțiile încheiate între Paper Consult și Rom Packaging ar disimula o fraudă fiscală sau că TVA-ul înscris pe facturile emise de această din urmă societate către Paper Consult, aferente tranzacțiilor în cauză, nu ar corespunde sumei plătite către Trezoreria statului.

66.

În plus, caracterul disproporționat al reglementării naționale este confirmat, în opinia noastră, de împrejurarea evidențiată de Paper Consult în observațiile sale scrise și necontestate de guvernul român potrivit căreia, în temeiul articolului 11 alineatul (12) din Codul fiscal, refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA-ului cocontractantului operatorului economic declarat inactiv este definitiv, cu alte cuvinte acest cocontractant continuă să suporte sarcina acestei taxe în condițiile în care însuși operatorul declarat inactiv și-ar fi regularizat integral situația în ceea ce privește obligațiile sale fiscale. Această situație contrastează și pare a fi incoerentă cu cea a operatorului economic declarat inactiv care, în aplicarea articolului 11 alineatul (11) din Codul fiscal român, este autorizat să recupereze TVA-ul, a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate, în cursul unui exercițiu fiscal ulterior „reactivării” sale de către autoritățile fiscale române.

67.

În ceea ce privește acest aspect al reglementării naționale, guvernul român a evocat în răspuns – în cadrul întrebărilor adresate de Curte privind caracterul proporțional al refuzului de acordare a dreptului de deducere a TVA-ului opus cocontractantului unui operator declarat inactiv – că, în temeiul unei modificări aduse Codului fiscal, acesta ar autoriza, începând cu 1 ianuarie 2017, orice persoană impozabilă care s-a aprovizionat de la un operator economic declarat inactiv să beneficieze de deducerea TVA-ului aferent operațiunilor efectuate în perioada de inactivitate a acestui operator în ipoteza în care acesta din urmă și-ar fi regularizat ulterior situația, în special în ceea ce privește obligațiile sale de raportare fiscală.

68.

Revine instanței de trimitere să verifice domeniul de aplicare al acestei modificări, în special în ceea ce privește posibilitatea de a o aplica retroactiv faptelor aflate la originea cauzei principale, având în vedere de asemenea împrejurarea că, potrivit informațiilor transmise de Comisie în observațiile sale scrise, Rom Packaging ar fi fost „reactivat” prin decizia președintelui ANAF din 24 aprilie 2012.

69.

Independent de împrejurările cauzei principale, modificarea adusă Codului fiscal și explicațiile oferite de guvernul român în răspuns la întrebările dvs. se înțeleagă ca autoritățile române și-au dat ele însele seama de caracterul disproporționat al refuzului sistematic și definitiv de a acorda dreptul de deducere a TVA-ului opus partenerilor comerciali ai unui operator economic declarat inactiv chiar și în situația în care acesta din urmă și-ar fi regularizat ulterior integral situația în ceea ce privește obligațiile sale de raportare fiscală.

70.

Simpla suspendare a dreptului de deducere a TVA-ului până la regularizarea tranzacțiilor care justifică acest drept constituie, în opinia noastră, o măsură mai adecvată decât refuzul sistematic și definitiv de a acorda un astfel de drept în cazul în care o persoană impozabilă în România se aprovizionează cu bunuri și/sau servicii de la un operator economic declarat inactiv în acest stat membru.

71.

Este adevărat că, în cazul în care o persoană impozabilă în scopuri de TVA în România s-a aprovizionat de la un operator economic declarat inactiv după ce a omis să consulte lista operatorilor declarați inactivi, această persoană impozabilă a încălcat una dintre obligațiile pe care reglementarea națională i le impune. Astfel cum am arătat mai sus, o astfel de obligație nu ni se pare deloc excesivă prin ea însăși. În opinia noastră, dreptul Uniunii nu se opune ca încălcarea unei astfel de condiții de formă să fie însoțită de o sancțiune disuasivă și proporțională cu gravitatea acestei încălcări, care poate, de exemplu, să ia forma unei amenzi. Totuși, încălcarea unei astfel de obligații nu înseamnă că, în ceea ce privește tranzacțiile specifice care justifică dreptul la deducerea TVA-ului, persoana impozabilă nu ar fi putut obține din partea operatorului economic declarat inactiv garanțiile pe care le-am evocat mai sus, potrivit cărora aceste tranzacții nu vor fi implicate în nicio fraudă fiscală și TVA-ul va fi plătit către Trezoreria statului.

72.

În orice caz, prezumția irefragabilă pe care se sprijină reglementarea română, care conduce la imposibilitatea oricărei persoane impozabile de a raporta cel mai mic indiciu care ar permite să se demonstreze că tranzacțiile încheiate cu operatorul economic declarat inactiv respectă condițiile prevăzute de Directiva 2006/112 pentru acordarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent respectivelor tranzacții, deși este, în opinia noastră, ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivele legitime urmărite de această reglementare.

73.

Având în vedere considerațiile care preced, propunem să se răspundă la întrebările adresate de instanța de trimitere după cum urmează, și anume că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, care conduce, chiar și în cazul în care nu s-au constatat nicio fraudă fiscală și nicio pierdere de venituri fiscale, la refuzul sistematic și definitiv de a acorda dreptul de deducere a TVA-ului persoanei impozabile care a plătit TVA-ul pentru tranzacțiile încheiate cu un operator economic declarat „inactiv” în aplicarea respectivei reglementări, indiferent de faptul că declararea inactivității operatorului în cauză, care se întemeiază pe existența unui risc de fraudă fiscală, este publică și ușor accesibilă oricărei persoane impozabile în statul membru în cauză.

Cu privire la solicitarea guvernului român de a limita în timp efectele hotărârii pronunțate de Curte

74.

În cazul în care Curtea ar accepta analiza noastră, i-ar reveni obligația de a se pronunța cu privire la solicitarea guvernului român, prezentată în observațiile scrise ale acestuia, de a limita în timp efectele hotărârii care se va pronunța.

75.

În susținerea cererii sale, guvernul român arată în primul rând că autoritățile române au acționat cu bunăcredință. Această bunăcredință s-ar întemeia pe două motive: pe de o parte, pe îndoiele obiective privind domeniul de aplicare al jurisprudenței Curții, pe de altă parte, pe comportamentul Comisiei, care ar fi acceptat, în luna mai a anului 2014, răspunsul autorităților române în urma unei plângeri depuse în cadrul procedurii denumite „EU Pilot” cu privire la reglementarea națională în discuție în prezenta cauză, ceea ce ar fi determinat autoritățile române să considere că această reglementare era compatibilă cu dreptul Uniunii. În al doilea rând, guvernul român menționează consecințele financiare grave care ar surveni dacă, în urma hotărârii Curții, ar trebui să se acorde deducerea TVA-ului tuturor operatorilor economici care au încheiat tranzacții cu operatori declarați inactivi după anul 2007. Guvernul român estimează că această sarcină suplimentară ar reprezenta 0,5 % din produsul intern brut.

76.

În observațiile sale orale, Comisia propune Curții să respingă această solicitare pentru motivul că nu se întrunesc condițiile stabilite de jurisprudență.

77.

Împertinim poziția Comisiei.

78.

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, interpretarea de către Curte a unei norme de drept al Uniunii, în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE, împlinește și precizează semnificația și domeniul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la intrarea sa în vigoare. În consecință, norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de instanțe chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare dacă sunt reunite și condițiile care permit sesizarea instanțelor competente cu litigiul privind aplicarea normei respective (26).

79.

Numai în mod excep?ional, în aplicarea principiului general al securit??ii juridice, inerent ordinii juridice a Uniunii, Curtea poate fi determinat? s? limiteze posibilitatea oric?rei persoane interesate de a invoca o dispozi?ie pe care a interpretat-o în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bun??credin??. Pentru a putea impune o astfel de limitare, este necesar? întrunirea a dou? criterii esen?iale: buna?credin?? a celor interesa?i ?i riscul unor perturb?ri grave (27).

80.

Întrucât aceste criterii sunt cumulative, dac? unul dintre ele nu este satisf?cut, nu este necesar s? se verifice dac? se îndepline?te cel de al doilea (28).

81.

Amintim de asemenea c? Curtea limiteaz? aplicarea în timp a hot?rârilor sale pronun?ate cu titlu preliminar doar în împrejur?ri bine determinate, ?i anume în cazul în care exist? un risc de repercusiuni economice grave, cauzate mai ales de num?rul mare de raporturi juridice constituite cu bun??credin?? în temeiul reglement?rii considerate ca fiind în mod legal în vigoare, ?i atunci când reie?ea c? particularii ?i autorit??ile na?ionale au fost determina?i s? adopte un comportament neconform dreptului Uniunii ca urmare a unei incertitudini obiective ?i importante privind domeniul de aplicare al normelor de drept al Uniunii, incertitudine la care contribuise eventual ?i comportamentul altor state membre sau al Comisiei (29).

82.

În spe??, consider?m c? criteriul referitor la buna?credin?? a celor interesa?i, inclusiv a autorit??ilor fiscale române, nu este îndeplinit.

83.

În ceea ce prive?te îndoielile – iar nu incertitudinea obiectiv? ?i important?, în sensul jurispruden?ei – men?ionate de guvernul român în leg?tur? cu interpretarea dreptului Uniunii, de?i este adev?rat c? situa?ia aflat? la originea prezentei cauze este oarecum diferit? de cauzele analizate anterior de Curte, nu este mai pu?in adev?rat c?, astfel cum am amintit în analiza de mai sus, refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA?ului opus persoanelor impozabile constituie o excep?ie de la un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului a c?rei legalitate, potrivit unei jurispruden?e constante, nu este admis? decât în împrejur?ri excep?ionale. De?i această jurispruden?? a fost nuan?at? în ultimii ani, principiile pe care se bazeaz? exist? de mult timp ?i, în orice caz, de dinainte de 1 ianuarie 2007, data ader?rii României la Uniunea European? (30). Prin urmare, dac? ar trebui s? recunoa?tem existen?a unei situa?ii de incertitudine obiectiv? ?i important?, aceasta ?i?ar g?si în mod incontestabil originea nu în domeniul de aplicare al dispozi?iilor de drept al Uniunii, ci în men?inerea de c?tre România a reglement?rii aflate la originea prezentei cauze dup? aderarea la Uniunea European?.

84.

Încheierea de c?tre Comisie a unei proceduri „EU Pilot” nu modific? această analiz?.

85.

Aceast? procedur? informal? instituit? de Comisie prin comunicarea sa intitulat? „C?tre o Europ? a rezultatelor – aplicarea legisla?iei [Uniunii]” (31) implic? o cooperare voluntar? între Comisie ?i statele membre care vizeaz?, în general, verificarea aplic?rii corecte a dreptului Uniunii ?i, în acela?i timp, solu?ionarea într?un stadiu timpuriu a problemelor pe care le ridic? această aplicare.

Cu toate că o astfel de procedură poate avea drept obiect doar solicitarea de informații, ea urmărește cel mai adesea să prevină, pe cât posibil, deschiderea unei proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 258 TFUE (32). Totuși, însăși încheierea unei astfel de proceduri informale, care nu este reglementată deloc de dispozițiile tratatelor, nu aduce cu nimic atingere posibilității Comisiei de a iniția o procedură formală în temeiul articolului 258 TFUE. În orice caz, atitudinea Comisiei nu poate justifica în sine încrederea legitimă a unui stat membru în privința conformității reglementării sale naționale cu dreptul Uniunii în cazul în care, ca în prezenta cauză, reiese din jurisprudență că nu există incertitudine obiectivă și importantă în ceea ce privește domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, în special al dispozițiilor Directivei 2006/112.

86.

În aceste condiții, propunem Curții să respingă solicitarea guvernului român de limitare în timp a efectelor hotărârii care se va pronunța, fără a fi necesar să se analizeze criteriul referitor la existența unui risc de perturbări grave.

III. Concluzie

87.

Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Curtea de Apel Cluj după cum urmează:

„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, care conduce, chiar și în cazul în care nu s-au constatat nicio fraudă fiscală și nicio pierdere de venituri fiscale, la refuzul sistematic și definitiv de a acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoanei impozabile care a plătit taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile încheiate cu un operator economic declarat «inactiv» în aplicarea respectivei reglementări, indiferent de faptul că declararea inactivității operatorului în cauză, care se întemeiază pe existența unui risc de fraudă fiscală, este publică și ușor accesibilă oricărei persoane impozabile în statul membru în cauză.”

(1) Limba originală: franceza.

(2) JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

(3) A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, punctele 38 și 47 și jurisprudența citată).

(4) Cu privire la această jurisprudență constantă, a se vedea printre altele Hotărârea din 13 octombrie 2016, Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej și Pétrotel (C-231/15, EU:C:2016:769, punctul 16 și jurisprudența citată).

(5) A se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 3 martie 1994, Eurico Italia și alții (C-332/92, C-333/92 și C-335/92, EU:C:1994:79, punctul 13), precum și Hotărârea din 29 iunie 2010, E și F (C-550/09, EU:C:2010:382, punctul 35). A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza în curs Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:79, punctul 21).

(6) A se vedea printre altele Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi (C-177/99 și C-181/99, EU:C:2000:470), Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446), Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și

C?142/11, EU:C:2012:373), Hot?r?rea din 6 septembrie 2012, T?th (C?324/11, EU:C:2012:549), Hot?r?rea din 6 decembrie 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774), Ordonan?a din 28 februarie 2013, Forwards V (C?563/11, nepublicat?, EU:C:2013:125), Ordonan?a din 16 mai 2013, Hardimpex (C?444/12, nepublicat?, EU:C:2013:318), Hot?r?rea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719), precum ?i Hot?r?rea din 28 iulie 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614).

(7) A se vedea printre altele Hot?r?rea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia (C?78/00, EU:C:2001:579, punctul 28), Hot?r?rea din 21 iunie 2012, Mahag?ben ?i D?vid (C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 37), precum ?i Hot?r?rea din 28 iulie 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 43).

(8) A se vedea ?n acest sens printre altele Hot?r?rea din 21 iunie 2012, Mahag?ben ?i D?vid (C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 38), Hot?r?rea din 6 septembrie 2012, T?th (C?324/11, EU:C:2012:549, punctul 24), Hot?r?rea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 26), Hot?r?rea din 28 iulie 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 44), precum ?i Ordonan?a din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, nepublicat?, EU:C:2016:869, punctul 30).

(9) A se vedea ?n acest sens printre altele Hot?r?rea din 21 iunie 2012, Mahag?ben ?i D?vid (C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 39), Hot?r?rea din 6 septembrie 2012, T?th (C?324/11, EU:C:2012:549, punctul 25), Hot?r?rea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 27), precum ?i Ordonan?a din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, nepublicat?, EU:C:2016:869, punctul 31).

(10) A se vedea ?n acest sens printre altele Hot?r?rea din 6 septembrie 2012, T?th (C?324/11, EU:C:2012:549, punctul 26), precum ?i Hot?r?rea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 ?i jurispruden?a citat?).

(11) A se vedea ?n aceast? privin?? Hot?r?rea din 15 iulie 2010, Pannon G?p Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punctul 44), ?i Hot?r?rea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobili?rios e Tur?sticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punctul 41).

(12) A se vedea ?n acest sens printre altele Hot?r?rea din 28 iulie 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 45 ?i jurispruden?a citat?), Hot?r?rea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobili?rios e Tur?sticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punctul 42), precum ?i Hot?r?rea din 15 septembrie 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punctul 38 ?i jurispruden?a citat?).

(13) A se vedea Hot?r?rea din 28 iulie 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 52).

(14) A se vedea ?n acest sens printre altele Hot?r?rea din 28 iulie 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 46 ?i jurispruden?a citat?).

(15) A se vedea ?n acest sens printre altele Hot?r?rea din 31 ianuarie 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punctele 59, 60 ?i 64), precum ?i Hot?r?rea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punctele 47-50).

(16) A se vedea Hot?r?rea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punctele 39 ?i 40).

(17) A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctele 19, 31, 39 și 42).

(18) A se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punctele 28-33).

(19) Sublinierea noastră. A se vedea în această privință Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 55), precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 49).

(20) A se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 60), Ordonanța din 28 februarie 2013, Forwards V (C-563/11, nepublicat?, EU:C:2013:125, punctul 40), Ordonanța din 16 mai 2013, Hardimpex (C-444/12, nepublicat?, EU:C:2013:318, punctul 25), precum și Ordonanța din 15 iulie 2015, Koelaș N (C-159/14, nepublicat?, EU:C:2015:513, punctul 47).

(21) A se vedea în această privință Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 28).

(22) A se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 61, 62 și 65), precum și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punctele 42-44).

(23) A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctele 48 și 49 și jurisprudența citată).

(24) A se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 57), precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 49). Amintim că Curtea reiterează frecvent că principiul proporționalității impune statelor membre să recurgă la mijloace care, deși le permit să atingă în mod eficient obiectivul vizat, aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația Uniunii, precum principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA-ului: a se vedea printre altele Hotărârea din 18 octombrie 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punctul 32 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 16 martie 2017, Bimotor (C-211/16, nepublicat?, EU:C:2017:221, punctul 27).

(25) O astfel de decizie se poate baza pe rațiuni economice într-un totuși legitim, precum existența unui circuit de distribuție selectiv sau exclusiv ori proprietățile specifice ale produselor sau serviciilor furnizate de operatorul economic declarat inactiv.

(26) A se vedea printre altele Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 58), Hotărârea din 18 octombrie 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punctul 41), precum și Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Balázs (C-401/13 și C-432/13, EU:C:2015:26, punctul 49).

(27) Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Balázs (C-401/13 și C-432/13, EU:C:2015:26, punctul 50 și jurisprudența citată).

(28) A se vedea printre altele Hotărârea din 27 februarie 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punctul 28), precum și Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Balázs (C-401/13 și C-432/13, EU:C:2015:26, punctul 53).

(29) A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Balázs (C-401/13 și C-432/13,

EU:C:2015:26, punctul 51 și jurisprudența citată).

(30) Cu privire la caracterul fundamental și în principiu nelimitat al dreptului de deducere a TVA-ului achitat anterior, a se vedea printre altele Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, punctele 16-18), iar cu privire la respectarea (și la încălcarea) principiului proporționalității în contextul unei măsuri de refuzare sistematică a acordării dreptului de deducere a TVA-ului pentru anumite categorii de cheltuieli ale persoanelor impozabile, cu scopul de a preveni fraudă fiscală și evaziunea fiscală, a se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi (C-177/99 și C-181/99, EU:C:2000:470, punctele 60-62).

(31) COM(2007) 502 final.

(32) Cu privire la diferitele caracteristici ale acestei proceduri în contextul normelor de drept al Uniunii privind accesul la documentele instituțiilor, a se vedea printre altele Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza Suedia/Comisia (C-562/14 P, EU:C:2016:885, punctele 40-54).