

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-895 din 2019 „A., Condiționarea exercitării dreptului de detucere a TVA prin taxare inversă în cazul unei achiziții intracomunitare de obligația declarării achiziției intracomunitare în declarația privind achizițiile intracomunitare într-o perioadă de timp.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

18 martie 2021

„Trimitere preliminară – Impozitare indirectă – TVA – Directiva 2006/112/CE – Achiziție intracomunitară de bunuri – Deducerea taxei datorate aferente intrărilor în temeiul unei astfel de achiziții – Cerințe de formă – Cerințe de fond – Termen de depunere a declarației fiscale – Principiile neutralității fiscale și proporționalității”

În cauza C-895/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gliwice, Polonia), prin decizia din 4 noiembrie 2019, primită de Curte la 4 decembrie 2019, în procedura

A.

împotriva

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

cu participarea:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul N. Piçarra, președinte de cameră, domnul S. Rodin și doamna K. Jürimäe (raportoare), judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru A., de M. Bielawski, doradca podatkowy;
- pentru Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, de P. Chrupek, radca prawny;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de M. Siekierzyńska și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 articolelor 167 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între A., pe de o parte, și Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, Polonia) (denumit în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate aferente intrărilor în temeiul unor achiziții intracomunitare.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;”

4 Articolul 68 din această directivă prevede:

„Faptul generator intervine atunci când este efectuată achiziția intracomunitară de bunuri.

Achiziția intracomunitară de bunuri este considerată a fi efectuată atunci când livrarea de bunuri similare pe teritoriul statului membru respectiv este considerată a fi efectuată.”

5 Articolul 69 din directiva menționată prevede:

„În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, TVA devine exigibilă la emiterea facturii sau la expirarea termenului menționat la articolul 222 primul paragraf, dacă nu a fost emisă nicio factură până la data respectivă.”

6 Potrivit articolului 167 din aceeași directivă:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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

7 Articolul 168 din Directiva TVA prevede:

„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:

[...]

(c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

[...]”

8 Articolul 178 din această directivă prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

[...]

(c) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, aceasta are obligația de a include în declarația privind TVA prevăzută la articolul 250 toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri și are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-5;

[...]”

9 Potrivit articolului 179 din directiva menționată:

„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.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să își exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.”

10 Articolul 180 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179.”

11 Articolul 181 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă care nu deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-5 să efectueze deducerea menționată la articolul 168 litera (c) în ceea ce privește achizițiile sale intracomunitare de bunuri.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

12 Articolul 182 din această directivă prevede:

„Statele membre stabilesc condițiile și normele de aplicare a articolelor 180 și 181.”

13 Potrivit articolului 222 primul paragraf din directiva menționată:

„Pentru livrările de bunuri efectuate în conformitate cu condițiile menționate la articolul 138 sau pentru prestările de servicii pentru care taxa este datorată de client în temeiul articolului 196, se emite o factură cel târziu în a cincisprezecea zi a lunii următoare celei în care intervine faptul generator.”

14 Articolul 273 primul paragraf din aceeași directivă prevede:

„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 între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Dreptul polonez

15 Articolul 86 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2018, poziția 2174), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„1. În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, persoana impozabilă [...] are dreptul de a deduce valoarea taxei achitate aferente intrărilor din valoarea taxei datorate [...]

[...]

10. Dreptul la deducerea valorii taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate ia naștere cu ocazia stabilirii obligațiilor fiscale pentru perioada în care, în ceea ce privește bunurile și serviciile achiziționate de persoana impozabilă, a luat naștere obligația fiscală.

10b. Dreptul la deducerea valorii taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate în cazurile prevăzute la:

[...]

2) alineatul 2 punctul 4) litera c) ia naștere potrivit alineatului 10, cu condiția ca persoana impozabilă:

a) să primească o factură care să ateste livrarea bunurilor care constituie pentru ea o achiziție intracomunitară de bunuri, în termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate;

b) să ia în considerare valoarea taxei datorate pentru achiziția intracomunitară de bunuri în declarația fiscală în care are obligația de a calcula această taxă, cel târziu în termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate.

[...]

10i. Atunci când persoana impozabilă ia în considerare valoarea taxei datorate în declarația fiscală în care este obligată să calculeze această taxă într-un termen mai lung decât cel prevăzut la alineatul 10b punctul 2) litera b) și punctul 3), ea poate majora în mod corespunzător quantumul taxei aferente intrărilor calculate cu ocazia stabilirii obligațiilor fiscale pentru perioada fiscală respectivă pentru care nu expirase încă termenul de depunere a declarației fiscale.

[...]

13. În cazul în care persoana impozabilă nu a procedat la deducerea valorii taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate în termenele prevăzute la alineatele 10, 10d, 10e și 11, aceasta poate deduce quantumul impozitului datorat prin regularizarea declarației fiscale pentru perioada în care a luat naștere dreptul de deducere, în termen de cel mult cinci ani de la începutul anului în cursul căruia a luat naștere dreptul de deducere, sub rezerva alineatului 13a.

13a. În cazul în care persoana impozabilă, în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, livrarea de bunuri și prestarea de servicii pentru care, în temeiul articolului 17, cumpărătorul, respectiv beneficiarul bunurilor sau al serviciilor are calitatea de persoană impozabilă, nu a procedat la deducerea valorii taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate în termenele prevăzute la alineatele 10 și 11, aceasta poate deduce quantumul taxei datorate prin regularizarea declarației fiscale pentru perioada în care a luat naștere dreptul de deducere, în termen de cel mult cinci de ani de la sfârșitul anului în cursul căruia a luat naștere dreptul de deducere.”

16 Redactarea articolului 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA-ul rezultă dintr-o modificare legislativă, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2017. Prin efectul acestei modificări, în această dispoziție a fost introdus textul „cel târziu în termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate”. Anterior acestei date, dispoziția menționată nu prevedea niciun termen. Prin aceeași modificare, a fost adăugat alineatul 10i la articolul 86 din legea menționată.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

17 A. este o societate care efectuează, în cadrul activității sale comerciale, printre altele, achiziții intracomunitare de bunuri pe teritoriul polonez. Ea utilizează aceste bunuri în scopul unor operațiuni supuse TVA-ului pe acest teritoriu.

18 A. a sesizat autoritatea fiscală cu o cerere de emitere a unei soluții fiscale individuale în legătură cu situația de fapt următoare. În anumite situații, ea nu ar fi în măsură să menționeze TVA-ul datorat, care rezultă din achiziții intracomunitare, în declarația fiscală depusă în termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate. În acest caz, ea ar menționa acest TVA după expirarea termenului respectiv, printr-o regularizare a declarației sale fiscale. Aceasta ar putea fi situația în cazul primirii tardive a unei facturi, al clasificării incorecte a operațiunii de către A. sau al unei erori din partea persoanei însărcinate cu registrele și cu declarațiile de TVA.

19 În mod concret, A. a întrebat autoritatea fiscală dacă poate, într-un asemenea caz, să deducă TVA-ul datorat aferent intrărilor în temeiul unei achiziții intracomunitare de bunuri în cursul aceleiași perioade impozabile ca și cea în care a fost declarat TVA-ul datorat, și aceasta chiar dacă a efectuat regularizarea declarației de TVA în afara termenului de trei luni prevăzut la articolul 86 alineatul 10b

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

punctul 2) litera b) din Legea privind TVA-ul. În opinia A., această întrebare necesită un răspuns afirmativ, din moment ce respectiva dispoziție adaugă o cerință suplimentară față de condițiile cărora le este supus dreptul de deducere, prevăzute de Directiva TVA, și este contrară principiilor neutralității fiscale și proporționalității.

20 Astfel cum reiese din dosarul de care dispune Curtea, la 27 decembrie 2018, autoritatea fiscală a adoptat o soluție fiscală individuală obligatorie potrivit căreia termenul de trei luni prevăzut la articolul 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA-ul nu limitează dreptul de deducere și nu poate, prin urmare, să fie considerat incompatibil cu Directiva TVA sau cu principiile neutralității fiscale și proporționalității. În plus, articolul 178 din această directivă ar autoriza statele membre să introducă formalități care să condiționeze dreptul de deducere, precum acest termen de trei luni.

21 A. a sesizat instanța de trimitere, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gliwice, Polonia), cu o acțiune având ca obiect anularea soluției fiscale individuale. În susținerea acțiunii formulate, ea a arătat că articolul 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA-ul este incompatibil cu articolele 167 și 178 din Directiva TVA, precum și cu principiile neutralității fiscale și proporționalității.

22 Instanța de trimitere exprimă îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea articolului 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA-ul cu dreptul Uniunii.

23 Ea precizează că, de la 1 ianuarie 2017, această dispoziție prevede o nouă condiție de termen, potrivit căreia beneficiul dreptului de deducere este subordonat depunerii unei declarații fiscale într-un termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate. Odată împlinit acest termen, persoana impozabilă trebuie să regularizeze declarația depusă anterior și nu poate deduce TVA-ul datorat aferent intrărilor în temeiul achiziției intracomunitare de bunuri decât pentru perioada în curs, conform articolului 86 alineatul 10i din Legea privind TVA-ul. Persoana impozabilă ar suporta astfel sarcina economică a TVA-ului datorat și, dacă este cazul, a plății de dobânzi.

24 Potrivit expunerii de motive care a însoțit această modificare legislativă, ea ar trebui să permită un control mai bun al schimburilor comerciale intracomunitare, în legătură cu care ar fi fost constatate neregularități, și al taxării inverse a TVA-ului.

25 Instanța de trimitere subliniază de asemenea că articolul 86 din Legea privind TVA-ul instituie un termen de cinci ani pentru regularizarea TVA-ului datorat, în timp ce acest articol prevede două termene pentru exercitarea dreptului de deducere, și anume, pe de o parte, un termen de decădere de trei luni pentru calcularea acestei taxe și, pe de altă parte, un termen de prescripție de cinci ani. Acest termen de decădere ar fi susceptibil să creeze dificultăți în raport cu dreptul Uniunii.

26 Astfel, ar reieși din jurisprudența Curții că statele membre pot, în principiu, să prevadă termene de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere, în măsura în care respectă principiile echivalenței și efectivității. În plus, asemenea termene nu ar trebui să aducă atingere principiului neutralității fiscale și ar trebui să fie proporționale, în sensul că nu introduc formalități excesive în raport cu obiectivele urmărite și nu determină o sarcină economică pentru persoana impozabilă. Pentru a aprecia respectarea acestor principii, ar trebui să se ia în considerare motivele care au ocazionat întârzierea în declarația fiscală, după cum aceste motive sunt independente de persoana impozabilă sau reflectă erori care îi sunt imputabile.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

27 În speță, instanța de trimitere subliniază că, pe de o parte, instituirea unui termen de decădere de trei luni, a cărui durată ar părea în principiu suficientă, este de natură să îndemne persoana impozabilă la disciplină, luptând în același timp împotriva abuzurilor de drept. Astfel, acest termen ar viza prevenirea situațiilor în care, în prezența unui quantum al TVA-ului aferent intrărilor egal cu cel al TVA-ului datorat, persoanele impozabile ar utiliza posibilitățile de regularizare tardivă în scopul optimizării fiscale și al prevenirii abuzului de drept. Pe de altă parte, ar exista totuși situații în care persoana impozabilă nu ar fi în măsură să respecte acest termen de trei luni, în special în caz de emiteră tardivă sau cu nereguli a facturii sau a unor nereguli imputabile operatorilor poștali. Or, articolul 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA-ul nu ar opera nicio distincție după cum persoana impozabilă este sau nu de bună-credință.

28 Această instanță ajunge la concluzia că articolele 167 și 178 din Directiva TVA ar trebui interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum articolul 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA-ul, în măsura în care termenul menționat de trei luni se aplică unei persoane impozabile de bună-credință.

29 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gliwice) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 167 coroborat cu articolul 178 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei achitate aferente intrărilor în cursul aceleiași perioade fiscale ca și cea în care este datorată taxa aferentă intrărilor pentru operațiuni care constituie achiziții intracomunitare de bunuri de înscrierea taxei datorate pentru astfel de operațiuni în declarația fiscală corespunzătoare, depusă într-un termen de decădere (în Polonia, trei luni) care începe să curgă de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală privitoare la bunurile și serviciile achiziționate?”

Cu privire la întrebarea preliminară

30 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167 și 178 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent unei achiziții intracomunitare, în cursul aceleiași perioade fiscale ca și cea în care este datorat TVA-ul, este condiționată de menționarea TVA-ului datorat în declarația fiscală depusă într-un termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate.

31 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în cadrul achizițiilor intracomunitare, în aplicarea regimului de taxare inversă, nu are loc nicio plată a TVA-ului între dobânditorul și furnizorul bunului, dobânditorul fiind obligat să plătească TVA-ul în amonte pentru achizițiile intracomunitare efectuate, dar putând, în principiu, să deducă aceeași taxă, astfel încât nu se datorează nicio sumă administrației fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 33).

32 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care sunt obligate să îl plătească TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental inerent sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 30 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 26 și jurisprudența citată). Așa

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

cum a subliniat Curtea în mod repetat, acest drept face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 37 și jurisprudența citată).

33 Regimul deducerilor 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, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 27 și jurisprudența citată).

34 În temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Potrivit articolului 69 din această directivă, în cazul achiziției intracomunitare de bunuri, TVA-ul devine exigibil la emiterea facturii sau la expirarea termenului menționat la articolul 222 primul paragraf, dacă nu a fost emisă nicio factură până la data respectivă.

35 În plus, dreptul de deducere a TVA-ului este condiționat de respectarea condițiilor de fond și de formă prevăzute de Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 35).

36 Condițiile de fond impuse pentru nașterea dreptului de deducere a TVA-ului datorat pentru achizițiile intracomunitare de bunuri conform articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din această directivă sunt enumerate la articolul 168 litera (c) din aceasta. Condițiile respective cer ca aceste achiziții să fi fost efectuate de o persoană impozabilă, ca aceasta să fie de asemenea obligată la plata TVA-ului referitor la achizițiile menționate și ca bunurile în cauză să fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile.

37 Cerințele de formă ale dreptului de deducere a TVA-ului reglementează, în schimb, modalitățile și controlul exercitării acestuia, precum și buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare (Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 42).

38 În ceea ce privește TVA-ul datorat pentru achiziții intracomunitare, reiese din articolul 178 litera (c) din Directiva TVA că exercitarea dreptului de deducere este subordonată condiției ca persoana impozabilă să fi inclus în declarația privind TVA-ul prevăzută la articolul 250 din această directivă toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA-ului datorat pentru achizițiile sale și să dețină o factură emisă în conformitate cu dispozițiile din titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-5 din directiva menționată.

39 În plus, potrivit articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, deducerea se efectuează scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului „pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178”.

40 Rezultă de aici, potrivit jurisprudenței Curții, că dreptul de deducere a TVA-ului trebuie, în principiu, să fie exercitat în cadrul perioadei pentru care, pe de o parte, acest drept a apărut și, pe de altă parte, persoana impozabilă este în posesia unei facturi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 34, și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 35).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

41 Astfel, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat naștere, și anume, având în vedere articolul 167 din Directiva TVA, în momentul în care taxa devine exigibilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 36).

42 Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din Directiva TVA, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării anumitor condiții și modalități stabilite prin reglementările naționale (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 46 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 37).

43 În această privință, statele membre au posibilitatea de a adopta, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni evaziunea fiscală. Acestea nu trebuie să depășească totuși ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să repună în discuție neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 47 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 47 și jurisprudența citată).

44 În speță, potrivit reglementării naționale în discuție în litigiul principal, dreptul de deducere a TVA-ului aferent unei achiziții intracomunitare ia naștere în măsura în care, într-un termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate, persoana impozabilă, pe de o parte, primește o factură care atestă livrarea bunurilor ce constituie pentru ea o achiziție intracomunitară de bunuri și, pe de altă parte, menționează cuantumul TVA-ului datorat în temeiul acestei achiziții în declarația fiscală în care este obligată să calculeze această taxă. În lipsa unei asemenea mențiuni în declarația depusă în acest termen, persoana impozabilă poate încă să își regularizeze declarația în termen de cinci ani de la sfârșitul anului în cursul căruia a luat naștere dreptul de deducere a TVA-ului datorat în temeiul unei achiziții intracomunitare. În acest caz, persoana impozabilă trebuie să calculeze TVA-ul datorat în temeiul acestei achiziții în mod retroactiv, dar poate deduce TVA-ul aferent aceleiași achiziții numai pentru perioada fiscală în curs.

45 În această privință, în primul rând, în măsura în care o asemenea reglementare pare să subordoneze însăși nașterea dreptului de deducere unor condiții privind obținerea unei facturi și declararea, trebuie arătat că, având în vedere punctele 34 și 36 din prezenta hotărâre, nașterea dreptului de deducere nu poate fi subordonată decât condițiilor de fond prevăzute de Directiva TVA și care, pentru o achiziție intracomunitară, sunt enumerate la articolul 168 litera (c) din această directivă. În schimb, ea nu depinde neapărat de obținerea unei facturi, nici de declararea și de calcularea TVA-ului datorat în temeiul unei asemenea achiziții într-un anumit termen.

46 În al doilea rând, o reglementare națională precum cea descrisă la punctul 44 din prezenta hotărâre poate avea consecința că calcularea unui cuantum al TVA-ului exigibil și a aceluiași cuantum al TVA-ului deductibil, aferente uneia și aceleiași achiziții intracomunitare, nu va avea loc în cursul aceleiași perioade fiscale, independent de împrejurările speței, de buna-credință a persoanei impozabile și de motivele declarării tardive a TVA-ului datorat în temeiul unei astfel de achiziții. Aplicarea acestei reglementări întârzie, din cauza simplei nerespectări a unei condiții de formă, exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului datorat în temeiul unor achiziții intracomunitare. Astfel, ea face ca, temporar, sarcina TVA-ului să revină persoanei impozabile.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

47 Or, pe de o parte, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, în cadrul regimului de taxare inversă, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei aferente intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă. Din moment ce 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 (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 62 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 38 și 40, precum și jurisprudența citată). Situația poate fi diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 71 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 39).

48 Pe de altă parte, trebuie arătat că cerința amintită la punctul 41 din prezenta hotărâre, potrivit căreia dreptul de deducere se exercită, în principiu, în perioada în care taxa a devenit exigibilă, este de natură să garanteze neutralitatea fiscală. Astfel, ea permite să se garanteze că achitarea TVA-ului și deducerea sa intervin în aceeași perioadă, astfel încât persoana impozabilă să fie complet scutită de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punctele 35-37).

49 Ar fi contrar acestei logici să revină temporar persoanei impozabile sarcina TVA-ului datorat în temeiul unei achiziții intracomunitare, *a fortiori* din moment ce, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 31 din prezenta hotărâre, nu este datorată nicio sumă administrației fiscale în temeiul unei asemenea achiziții.

50 Prin urmare, sub rezerva îndeplinirii condițiilor de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului, verificare ce revine în sarcina instanței de trimitere, aplicarea unei reglementări naționale nu poate împiedica, în mod automat și din cauza neîndeplinirii unei cerințe de formă, exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului datorat în temeiul unei achiziții intracomunitare în cursul aceleiași perioade ca și cea a calculării aceleiași quantum al TVA-ului, fără a fi luate în considerare ansamblul circumstanțelor relevante și, în special, buna-credință a persoanei impozabile.

51 Nu se poate trage nicio concluzie diferită din jurisprudența Curții, potrivit căreia statele membre pot prevedea, pentru motive de securitate juridică, un termen de decădere a cărui împlinire are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA-ului în amonte, făcându-l să piardă dreptul de deducere, cu condiția ca, pe de o parte, acest termen să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității) (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 38 și jurisprudența citată).

52 Astfel, decurge din elementele expuse la punctele 44 și 46 din prezenta hotărâre că termenul de trei luni instituit de reglementarea națională în discuție în litigiul principal în scopul declarării TVA-ului aferent unei achiziții intracomunitare nu poate fi asimilat cu un termen de decădere, în sensul acestei jurisprudențe, care să implice pierderea dreptului de deducere.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

53 În aceste condiții, astfel cum reiese din jurisprudența citată la punctul 43 din prezenta hotărâre, statele membre au competența să impună, cu respectarea principiului proporționalității, sancțiuni în cazul nerespectării condițiilor de formă referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului în temeiul articolului 273 din Directiva TVA. În special, dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să aplice, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării pentru a sancționa încălcarea cerințelor de formă (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 48, precum și jurisprudența citată).

54 În schimb, o reglementare națională care ar interzice în mod sistematic exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent unei achiziții intracomunitare în cursul aceleiași perioade ca și cea în cursul căreia trebuie calculat același quantum al TVA-ului, fără a prevedea luarea în considerare a ansamblului circumstanțelor relevante și, în special, a bunei-credințe a persoanei impozabile, depășește ceea ce este necesar, pe de o parte, pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului, într-o ipoteză în care, după cum reiese din jurisprudența menționată la punctul 31 din prezenta hotărâre, nu este datorat niciun quantum de TVA administrației fiscale, și, pe de altă parte, pentru a preveni evaziunea fiscală.

55 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 167 și 178 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent unei achiziții intracomunitare, în cursul aceleiași perioade fiscale ca și cea în care TVA-ul este datorat, este subordonată menționării TVA-ului datorat în declarația fiscală depusă într-un termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

56 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 noua) declară:

Articolele 167 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unei achiziții intracomunitare, în cursul aceleiași perioade fiscale ca și cea în care TVA-ul este datorat, este subordonată menționării TVA-ului datorat în declarația fiscală depusă într-un termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate.

Semnături