

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-664 din 2021 Nec Plus Ultra Cosmetics AG. Importanța deținerii și prezentării la termen a documentelor justificative pentru probarea realizărilor de livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

2 martie 2023

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Scutiri legate de operațiuni intracomunitare – Livrări de bunuri – Principiile neutralității fiscale, eficacității și proporționalității – Îndeplinirea cerințelor de fond – Termenul de prezentare a probelor”

În cauza C-664/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vrhovno sodišče (Curtea Supremă, Slovenia), prin decizia din 13 octombrie 2021, primită de Curte la 5 noiembrie 2021, în procedura

Nec Plus Ultra Cosmetics AG

împotriva

Republika Slovenija

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul D. Gratsias, președinte de cameră, domnii I. Jarukaitis și Z. Csehi (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Nec Plus Ultra Cosmetics AG, de I. Kranjec, odvetnik;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și B. Rous Demiri, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 131 și a articolului 138 alineatul (1) 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), precum și a principiilor neutralității fiscale, efectivității și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Nec Plus Ultra Cosmetics AG (denumită în continuare „Nec”), pe de o parte, și Republika Slovenija (Republica Slovenia), reprezentată de Ministrstvo za finance (Ministerul Finanțelor, Slovenia), pe de altă parte, în legătură cu o rectificare a taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 131 din Directiva 2006/112, singura dispoziție din capitolul 1 din titlul IX din aceasta, intitulat „Scutiri”, prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

4 Articolul 138 alineatul (1) din această directivă, care face parte din capitolul 4 din titlul IX, are următorul cuprins:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

Dreptul sloven

5 Articolul 46 alineatul 1 din zakon o davku na dodano vrednost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 4 februarie 2011 (Uradni list RS, nr. 13/11), în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal, prevedea:

„Sunt scutite de TVA:

1. livrările de bunuri provenite de pe teritoriul sloven, expediate sau transportate către alt stat membru de vânzător sau de persoana care primește mărfurile ori de o altă persoană în numele uneia sau alteia dintre persoanele menționate anterior, atunci când sunt efectuate față de o altă persoană impozabilă sau față de o persoană juridică neimpozabilă care acționează în această calitate în celălalt stat membru.”

6 Articolul 140 din zakon o davčnem postopku (Legea privind procedura fiscală) (Uradni list RS, nr. 13/11) (denumită în continuare „ZDavP-2”) prevede:

„(1) În termen de 10 zile de la încheierea inspecției fiscale, autoritatea fiscală întocmește un proces-verbal, pe care îl notifică ulterior persoanei impozabile. În procesul-verbal este prezentată

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

situația de fapt constatată, care cuprinde toate faptele și împrejurările relevante pentru decizie. În procesul-verbal se atrage atenția persoanei impozabile cu privire la posibilitatea de a prezenta și de a se lua în considerare fapte și elemente de probă noi în sensul alineatului (2) al prezentului articol. Persoana impozabilă poate prezenta observații privind procesul-verbal în termen de cel mult 20 de zile de la notificarea acestuia din urmă, posibilitate cu privire la care persoana impozabilă trebuie să fie informată prin procesul-verbal respectiv. Termenul pentru prezentarea observațiilor se prelungește la cererea depusă de persoana impozabilă înainte de expirarea termenului menționat anterior, în măsura în care există motive justificate de prelungire. Cu privire la prelungirea termenului se decide prin decizie. Nu sunt permise alte prelungiri ale termenului.

(2) În observațiile sale cu privire la procesul-verbal menționat la alineatul (1) al prezentului articol, persoana impozabilă poate propune fapte și elemente de probă noi, dar trebuie să indice motivele pentru care nu le-a invocat înainte de întocmirea procesului-verbal. Administrația fiscală întocmește un proces-verbal complementar în termen de 30 de zile de la primirea observațiilor, atunci când acestea afectează întinderea obligației fiscale. Faptele și elementele de probă noi sunt luate în considerare numai dacă existau înainte de întocmirea procesului-verbal și dacă, pentru un motiv justificat, persoana impozabilă nu a putut să le invoce sau să le prezinte înainte de întocmirea procesului-verbal. Alineatul (1) al prezentului articol se aplică și în ceea ce privește notificarea și prezentarea de observații cu privire la procesul-verbal complementar.”

7 Articolul 141 alineatul 1 din ZDavP-2 prevede:

„După încheierea inspecției fiscale, autoritatea fiscală emite o decizie de impunere în sensul articolului 84 din prezenta lege sau o decizie de constatare a unor neregularități care nu afectează întinderea obligației fiscale.”

8 Articolul 238 alineatul 3 din zakon o splošnem upravnem postopku (Legea privind procedura administrativă generală) (Uradni list RS, nr. 24/06) prevede:

„În reclamație, reclamantul poate invoca fapte și elemente de probă noi, dar trebuie să indice motivele pentru care nu le-a prezentat anterior în cursul procedurii de prim grad. Faptele și elementele de probă noi nu pot fi luate în considerare drept motive ale reclamației decât dacă existau la data adoptării deciziei de prim grad și dacă, pentru un motiv justificat, partea nu a putut să le prezinte sau să le menționeze în ședință.”

9 Articolul 52 din zakon o upravnem sporu (Legea contenciosului administrativ) (Uradni list RS, nr. 105/06) prevede:

„În cadrul căii de atac jurisdicționale, reclamantul poate invoca fapte și elemente de probă noi, dar trebuie să indice motivele pentru care nu le-a invocat anterior în cursul procedurii de adoptare a actului administrativ. Faptele și elementele de probă noi pot fi luate în considerare ca motive ale căii de atac numai dacă existau la data deciziei luate în cadrul procedurii de adoptare a actului administrativ de prim grad și dacă, pentru un motiv justificat, partea nu a putut să le invoce sau să le prezinte în cursul procedurii de adoptare a actului administrativ.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 Recurenta din litigiul principal, Nec, este o societate cu sediul în Elveția. Aceasta a livrat în cursul anului 2017 produse cosmetice unui client stabilit în Croația și, într-un caz, unui client stabilit în România. Potrivit afirmațiilor Nec, aceste mărfuri, care se aflau într-un antrepozit din Slovenia, au

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

fost preluate de un cumpărător în Croația sau de un terț care acționa în numele cumpărătorului și transportate din Slovenia către un alt stat membru, astfel încât livrările în discuție au beneficiat de scutirea de la plata TVA-ului prevăzută pentru livrarea de bunuri pe teritoriul Uniunii de articolul 46 alineatul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată, în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal.

11 Finančna uprava Republike Slovenije [Administrația Fiscală din Republica Slovenia] (denumită în continuare „autoritatea fiscală de prim grad”) a efectuat la sediul Nec, în cadrul unei proceduri de inspecție fiscală privind TVA-ul datorat pentru anul 2017, o verificare a elementelor de probă și a documentelor referitoare la livrările de bunuri și la prestările de servicii efectuate în alte state membre. Prin decizia din 14 februarie 2019, administrația menționată a solicitat Nec să prezinte toate documentele referitoare la livrările în cauză.

12 Drept răspuns la această decizie, Nec a prezentat facturile și copiile borderourilor de expediere prin care a dovedit că mărfurile au fost transportate din Slovenia în alt stat membru. La momentul respectiv, bonurile de livrare și alte documente menționate pe borderourile de expediere nu fuseseră prezentate autorității fiscale de prim grad, Nec precizând că nu deține toate documentele și că încearcă să le obțină.

13 La 1 aprilie 2019, autoritatea fiscală de prim grad a întocmit procesul-verbal privind procedura de inspecție fiscală și l-a comunicat Nec. În observațiile sale cu privire la procesul-verbal, prezentate în termenul stabilit în acest scop, Nec a prezentat copii ale devizelor și ale bonurilor de livrare, potrivit cărora bunurile în cauză fuseseră livrate în alt stat membru decât Slovenia. În plus, Nec a justificat prezentarea tardivă a acestor probe arătând că Biroul său din Hamburg (Germania), care era responsabil cu livrările în Croația, își încetase activitățile în august 2018 și nu îi transmisese întreaga documentație necesară în termenul stabilit.

14 La 30 mai 2019, autoritatea fiscală de prim grad a adoptat o decizie de impunere prin care a încheiat procedura administrativă de prim grad și prin care a solicitat Nec plata unei sume suplimentare de TVA pentru anul 2017. În acest scop, a constatat că Nec nu a demonstrat, prin facturi și prin borderourile de expediere, că bunurile în cauză fuseseră transportate efectiv către un alt stat membru decât Slovenia. Prin urmare, aceasta a considerat că nu erau îndeplinite condițiile de scutire de TVA pentru livrările respective. În acest context, ea nu a luat în considerare, ca urmare a prezentării lor tardive și în temeiul articolul 140 alineatul (2) din ZDavP-2, elementele de probă prezentate în urma emiterii procesului-verbal.

15 Reclamația formulată de Nec împotriva deciziei de impunere a fost respinsă de Ministerul Finanțelor, acționând în calitate de autoritate fiscală de al doilea grad, care a confirmat analiza efectuată de autoritatea fiscală de prim grad. De asemenea, acțiunea formulată de Nec împotriva deciziei acestui minister a fost respinsă printr-o hotărâre a Upravno sodišče (Tribunalul Administrativ, Slovenia), pentru motive comparabile cu cele care rezultă din deciziile autorităților fiscale.

16 Ulterior, Nec a solicitat autorizarea de a formula recurs împotriva acestei hotărâri la Vrhovno sodišče (Curtea Supremă, Slovenia), care este instanța de trimitere. Printr-o decizie din 18 noiembrie 2020, aceasta a admis în parte cererea respectivă, în special în vederea soluționării unei probleme juridice pe care o considera importantă, cu privire la aspectul dacă decăderea prevăzută la articolul 140 alineatul 2 din ZDavP-2, care afectează prezentarea de probe într-o procedură fiscală după emiterea unui proces-verbal de inspecție fiscală, poate prima asupra principiului neutralității sistemului de TVA.

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

17 Vrhovno sodišče (Curtea Supremă) arată că Directiva 2006/112 nu stabilește data la care un furnizor de bunuri nu mai poate prezenta probe în cadrul unei proceduri administrative sau al unei proceduri judiciare, pentru a stabili că sunt îndeplinite condițiile scutirii de TVA prevăzute la articolul 138 alineatul 1 din această directivă. Aceasta arată de asemenea că articolul 131 din directiva menționată prevede numai că scutirile care figurează în capitolele 2-9 din aceeași directivă se aplică în condițiile stabilite de statele membre.

18 În acest context, instanța menționată face referire în special la cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), în care Curtea ar fi abordat o problemă similară. Cu toate acestea, cadrul factual și normativ care prelua în această cauză nu ar fi comparabil în esență cu cel din litigiul principal. Prin urmare, instanța menționată ridică problema dacă soluția reținută în această hotărâre poate fi aplicată și în acest litigiu.

19 În această privință, instanța de trimitere consideră că, în acțiunea principală, principiul securității juridice este protejat suficient prin termenele de decădere prevăzute pentru introducerea unei căi de atac după adoptarea deciziei de impunere, precum și prin regimul aplicabil luării în considerare a faptelor și a probelor noi în cadrul procedurii administrative de reclamație și al procedurii de contencios administrativ.

20 În aceste condiții, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile Directivei 2006/112, mai precis articolul 131 și articolul 138 alineatul (1), precum și principiile dreptului Uniunii, în special principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității, se opun unei reglementări naționale care interzice prezentarea și administrarea unor elemente de probă noi, prin care se urmărește să se dovedească îndeplinirea cerințelor de fond prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din această directivă, încă în cursul procedurii administrative de prim grad, mai precis în contextul observațiilor prezentate cu privire la procesul-verbal de inspecție fiscală întocmit înainte de emiterea deciziei de impunere fiscală?”

Cu privire la întrebarea preliminară

21 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 131 și articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborate cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității se opun unei reglementări naționale care interzice prezentarea și strângerea de noi elemente de probă care stabilesc că sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din această directivă, în cursul procedurii administrative care a condus la adoptarea deciziei de impunere, în special după operațiunile de inspecție fiscală, dar înainte de adoptarea acestei decizii.

22 Reiese din jurisprudența Curții în materia dreptului de deducere a TVA-ului că 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 acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, npublicată, EU:C:2020:936, punctul 77].

23 Curtea a statuat în repetate rânduri că dreptul de deducere și, prin urmare, dreptul la rambursare fac parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu pot fi limitate. Aceste drepturi se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte [Hotărârea din 18

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

noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicată, EU:C:2020:936, punctul 79 și jurisprudența citată).

24 De asemenea, în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA-ului, Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau rambursarea de TVA să fie acordată atunci când cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă persoana impozabilă nu a îndeplinit anumite cerințe de formă. 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 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania [Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicată, EU:C:2020:936, punctele 80 și 81, precum și jurisprudența citată].

25 Astfel de considerații sunt valabile și în ceea ce privește normele care stabilesc operațiunile impozabile în scopuri de TVA și în special cele referitoare la scutirea unor astfel de operațiuni precum cele care figurează la articolul 131 și la articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 privind scutirea livrărilor intracomunitare.

26 În această privință, potrivit articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.

27 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, litigiul principal nu privește încălcarea unor cerințe de formă care împiedică probarea faptului că cerințele de fond ale dreptului la rambursarea TVA-ului pentru livrările de bunuri în cauză au fost îndeplinite, ci data la care această dovadă poate fi prezentată.

28 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum a statuat Curtea referitor la dispozițiile celei de A opta Directive 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO 1979, L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34, denumită în continuare „A opta directivă TVA”), privind dreptul la rambursarea TVA-ului, nu se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul la rambursarea TVA-ului poate fi refuzat atunci când o persoană impozabilă nu furnizează, fără o justificare rezonabilă și în pofida cererilor de informații care i-au fost adresate, documentele care permit să se dovedească îndeplinirea condițiilor de fond pentru a obține această rambursare, anterior adoptării deciziei de către administrația fiscală. Cu toate acestea, aceleași dispoziții nu se opun ca statele membre să accepte furnizarea unor astfel de elemente de probă ulterior acestei decizii (Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punctul 58).

29 Curtea a statuat de asemenea că, din moment ce nu este reglementată de A opta directivă TVA, instituirea unor măsuri naționale prin care se refuză luarea în considerare a elementelor de probă furnizate după adoptarea deciziei de respingere a unei cereri de rambursare ține de ordinea juridică internă a fiecărui stat membru, în temeiul principiului autonomiei procedurale a statelor membre, însă cu condiția ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele care se aplică unor situații similare de natură internă (principiul echivalenței) și să nu facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punctul 59).

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

30 Pe acest temei, Curtea a declarat că dispozițiile celei de A opta directive TVA și principiile dreptului Uniunii, în special principiul neutralității fiscale, nu se opun ca o cerere de rambursare a TVA-ului să fie respinsă în cazul în care persoana impozabilă nu a prezentat administrației fiscale competente, în termenele stabilite, chiar la cererea acesteia din urmă, toate documentele și informațiile solicitate pentru a dovedi dreptul său la rambursarea TVA-ului, independent de faptul că aceste documente și informații au fost prezentate de persoana impozabilă respectivă, din proprie inițiativă, în cadrul contestației sau al acțiunii în justiție împotriva deciziei de respingere a unui astfel de drept la rambursare, în măsura în care sunt respectate principiile echivalenței și efectivității (Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punctul 63 și partea dispozitivă).

31 Trebuie să se considere că această jurisprudență este aplicabilă, prin analogie, dispozițiilor Directivei 2006/112 referitoare la scutirea livrărilor de bunuri expediate sau transportate în afara teritoriului unui stat membru, dar în Uniune, în special articolului 138 alineatul (1) din această directivă.

32 Prin urmare, având în vedere articolul 131 din Directiva 2006/112, potrivit căruia scutirile prevăzute la capitolele 2-9 din această directivă, din care face parte scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din această directivă, se aplică fără a aduce atingere altor dispoziții ale dreptului Uniunii și în condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor menționate și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, instituirea unor măsuri naționale prin care se refuză luarea în considerare a elementelor de probă furnizate, precum în litigiul principal, în cadrul unei regularizări de TVA, ține de ordinea juridică internă a fiecărui stat membru, în virtutea principiului autonomiei procedurale a statelor membre, cu condiția, totuși, ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele care reglementează situații similare de natură internă (principiul echivalenței) și să nu facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punctul 59 și jurisprudența citată)

33 În ceea ce privește, în primul rând, principiul efectivității, trebuie arătat că posibilitatea de a prezenta probe suplimentare, în cadrul unei proceduri de rectificare a TVA-ului, fără nicio limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor sale față de administrația fiscală, să nu poată fi repusă în discuție la nesfârșit (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punctul 60 și jurisprudența citată).

34 Cu toate acestea, trebuie arătat că neluarea în considerare a elementelor de probă care să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile pentru scutirea de TVA în favoarea livrărilor intracomunitare de bunuri conduce la o situație în care principiul neutralității fiscale, a cărui importanță pentru sistemul comun al TVA-ului a fost amintită la punctele 28-30 din prezenta hotărâre și care, în principiu, nu poate fi limitat, este încălcat pentru activitățile economice în cauză.

35 În consecință, deși, desigur, dreptul la scutirea de TVA poate fi refuzat în anumite situații, în special ca urmare a prezentării tardive de către operatorul economic în cauză a elementelor de probă necesare pentru a stabili existența acestui drept după mai multe notificări lipsite de rezultat ale administrației fiscale și deși procedura se afla deja într-un stadiu contencios, precum în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), nu este mai puțin adevărat că, atunci când administrația fiscală refuză o scutire de TVA unei persoane

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

impozabile într-o etapă timpurie a procedurii fiscale, trebuie să asigure respectarea strictă a principiului neutralității fiscale.

36 Astfel, deși, într-o situație în care administrația fiscală nu a adoptat încă o decizie de impunere în privința unei persoane impozabile la data la care aceasta furnizează elemente de probă suplimentare care să susțină dreptul pe care îl revendică, un refuz de a lua în considerare aceste elemente poate fi, desigur, opus acestei persoane impozabile, acesta trebuie totuși să se întemeieze pe împrejurări speciale precum printre altele lipsa oricărei justificări a întârzierii sau faptul că întârzierea a determinat pierderi de venituri fiscale.

37 Astfel, refuzul de a lua în considerare elemente de probă la o dată anterioară adoptării unei astfel de decizii de impunere este susceptibil să facă excesiv de dificilă exercitarea drepturilor recunoscute de ordinea juridică a Uniunii, în măsura în care un astfel de refuz restrânge posibilitatea persoanei impozabile de a prezenta elemente de probă referitoare la îndeplinirea condițiilor de fond care permit obținerea unei scutiri de TVA. O reglementare națională care, în acest stadiu al procedurii de impozitare, nu permite persoanei impozabile să furnizeze probele care lipsesc pentru a susține dreptul pe care îl revendică și care nu ține seama de eventualele explicații cu privire la motivele pentru care aceste probe nu au fost furnizate mai devreme pare astfel dificil de conciliat cu principiul proporționalității și de asemenea cu principiul fundamental al neutralității TVA-ului.

38 În speță, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia, în lumina considerațiilor care precedă, dacă refuzul de a lua în considerare aceste elemente este sau nu este conform cu principiul efectivității.

39 În acest context, instanța de trimitere trebuie în special să țină seama de faptul că, potrivit propriilor indicații, procesul-verbal de inspecție fiscală nu încheie procedura de inspecție fiscală și nu constituie decât un act procedural intermediar care urmărește numai informarea persoanei impozabile cu privire la situația de fapt stabilită de autoritatea fiscală de prim grad și cu privire la posibilitatea de a prezenta observații.

40 În ceea ce privește observația recurentei din litigiul principal potrivit căreia Republica Slovenia ar fi inițiat recent modificarea legislației naționale în discuție în litigiul principal, această modificare având, în opinia sa, ca obiect în special abrogarea dispoziției care prevede că noile fapte și elemente de probă nu sunt luate în considerare decât dacă existau anterior emiterii procesului-verbal și dacă persoana impozabilă nu putea în mod rezonabil să le menționeze și să le prezinte anterior emiterii amintite, este suficient să se arate că această parte nu susține nicidecum că în acest mod va fi afectat cadrul juridic aplicabil în litigiul principal.

41 În al doilea rând, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă principiul echivalenței, care impune ca dispozițiile procedurale naționale care reglementează scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri să nu fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor situații similare supuse dreptului intern, este respectat în speță (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punctul 62 și jurisprudența citată).

42 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 131 și articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborate cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care interzice prezentarea și strângerea de noi elemente de probă care să stabilească că sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din această directivă, în cursul procedurii administrative care a condus la adoptarea deciziei de impunere, în

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

special după operațiunile de inspecție fiscală, dar înainte de adoptarea acestei decizii, în măsura în care principiile echivalenței și efectivității sunt respectate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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 zecea) declară:

Articolul 131 și articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborate cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun unei reglementări naționale care interzice prezentarea și strângerea de noi elemente de probă care să stabilească că sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din această directivă, în cursul procedurii administrative care a condus la adoptarea deciziei de impunere, în special după operațiunile de inspecție fiscală, dar înainte de adoptarea acestei decizii, în măsura în care principiile echivalenței și efectivității sunt respectate.