

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

Cauza C-429 din 2023 „NARE-BG” EOOD Existența pandemiei de COVID 19 și posibilitatea prorogării unor termene în care se poate exercita deducerea TVA

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

12 septembrie 2024

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere – Termene de declarare și de plată a anumitor impozite – Prelungire din cauza pandemiei de COVID-19 – Refuzarea exercitării dreptului de deducere a TVA-ului – Decădere – Principiile echivalenței, efectivității și neutralității TVA-ului ”

În cauza C-429/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria), prin decizia din 30 iunie 2023, primită de Curte la 11 iulie 2023, în procedura

„NARE-BG” EOOD

împotriva

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul N. Wahl și doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru „NARE-BG” EOOD, de D. D. Petkova-Topalova, avocat;

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

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de D. Zhelyazkov;
- pentru guvernul spaniol, de A. Pérez-Zurita Gutiérrez, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de D. Drambozova și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 184 și 186 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”), precum și a principiilor echivalenței, efectivității și neutralității fiscale.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „NARE-BG” EOOD, pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și de securitate socială” pentru orașul Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria) (denumit în continuare „directorul”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a permite NARE-BG să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru operațiuni impozabile realizate înainte de înregistrarea sa în scopuri de TVA.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 167 din Directiva TVA:

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

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

4 Articolul 168 din această directivă 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:

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

[...]”

5 Articolul 178 din directiva menționată dispune:

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

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[...]”

6 Articolul 179 primul paragraf din aceeași directivă prevede:

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

7 Potrivit articolului 180 din Directiva TVA:

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

8 Articolul 184 din această directivă are următorul cuprins:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

9 Articolul 185 din directiva menționată prevede:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de

dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

10 Articolul 186 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

Dreptul bulgar

ZDDS

11 Potrivit articolului 72 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „ZDDS”):

„(1) O persoană interesată înregistrată în conformitate cu prezenta lege își poate exercita dreptul de deducere a TVA-ului în perioada fiscală în care a luat naștere acest drept sau în una dintre următoarele 12 perioade fiscale.

(2) Persoana interesată își exercită dreptul prevăzut la alineatul (1) astfel:

1. include cuantumul creditului de TVA calculat la stabilirea rezultatului pentru perioada fiscală vizată la alineatul (1) în declarația vizată la articolul 125 aferentă aceleiași perioade fiscale;
2. înscrie documentul vizat la articolul 71 în registrul de achiziții vizat la articolul 124 pentru perioada fiscală prevăzută la punctul 1.”

12 Articolul 74 din ZDDS prevede:

„(1) O persoană înregistrată în temeiul articolelor 96, 97 și 98, al articolului 100 alineatele (1) și (3), al articolelor 102, 132 sau 132a are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte aferent activelor cumpărate sau achiziționate în alt mod sau aduse ca aport în sensul Zakon za schetovodstvoto [(Legea privind contabilitatea)] înainte de data înregistrării sale în temeiul [ZDDS], care există la data înregistrării.

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

(2) Dreptul vizat la alineatul (1) ia naștere numai pentru activele existente la data înregistrării pentru care sunt îndeplinite simultan următoarele condiții:

1. cerințele prevăzute la articolele 69 și 71 sunt îndeplinite;
2. furnizorul sau prestatorul este o persoană înregistrată în sensul legii la data emiterii documentului fiscal, iar livrarea sau prestarea era impozabilă la acea dată;

[...]

4. activele au fost achiziționate de persoană în cei 5 ani anteriori datei înregistrării în sensul prezentei legi și, în ceea ce privește bunurile imobile, în cei 20 de ani anteriori acestei date.

(3) Persoana înregistrată vizată la alineatul (1) are de asemenea dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru serviciile primite înainte de data înregistrării sale în sensul prezentei legi, atunci când sunt întrunite simultan următoarele condiții:

1. serviciile sunt direct legate de înregistrarea persoanei conform Targovskia zakon [(Legea comercială)];
2. serviciile au fost primite cu cel puțin o lună înainte de înregistrarea persoanei în temeiul Legii comerciale;
3. persoana a depus o cerere de înregistrare în temeiul prezentei legi în termen de 30 de zile de la înscrierea sa în registru în temeiul articolului 82 din Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks [(Codul de procedură fiscală și al asigurărilor sociale)];
4. persoana deține o factură vizată la articolul 71 punctul 1 pentru serviciile primite;
5. furnizorul serviciului este o persoană înregistrată în sensul legii la data emiterii documentului fiscal, iar prestarea era impozabilă la acea dată;

[...]

(4) Pentru bunurile existente ale persoanei înregistrate vizate la alineatul (1), care sunt sau ar fi active imobilizate, utilizate simultan pentru a desfășura o activitate economică independentă și pentru propriile sale nevoi sau pentru nevoile proprietarului, ale lucrătorilor săi sau, mai general, în scopuri diferite de activitatea sa economică independentă, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte ia naștere în condițiile prevăzute la articolele 71a și 71b.”

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

13 Articolul 75 din ZDDS prevede:

„(1) Dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte în temeiul articolului 74 ia naștere la data înregistrării în temeiul prezentei legi.

(2) Dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte prevăzut la alineatul (1) este exercitat în perioada fiscală în care a luat naștere sau în una dintre următoarele 12 perioade de impozitare, iar documentele relevante vizate la articolul 71 sunt consemnate în registrul de achiziții împreună cu baza de impozitare și taxa corespunzătoare bunurilor sau serviciilor primite.”

14 Articolul 124 alineatul (4) din ZDDS prevede:

„Persoana înregistrată este obligată să menționeze documentele fiscale primite în registrul de achiziții cel târziu în cea de a 12-a perioadă fiscală care urmează celei în care au fost emise, însă nu mai târziu de ultima perioadă fiscală vizată la articolul 72 alineatul (1). [...]”

15 Articolul 125 din ZDDS prevede:

„(1) Pentru fiecare perioadă fiscală, persoanele înregistrate trebuie să prezinte o declarație fiscală întocmită pe baza registrelor contabile vizate la articolul 124, cu excepția cazurilor vizate la articolul 159b.

[...]

(3) Persoana înregistrată anexează la declarația fiscală vizată la alineatul (1) și registrele contabile vizate la articolul 124 pentru perioada fiscală în cauză.

(4) Declarația fiscală vizată la alineatul (1) se depune chiar dacă nu există o taxă de achitat sau de rambursat, precum și în cazurile în care persoana înregistrată nu a efectuat sau nu a primit o livrare sau o achiziție ori nu a realizat importuri în această perioadă fiscală.

(5) Declarațiile vizate la alineatele (1) și (2), precum și registrele contabile vizate la alineatul (3) trebuie depuse cel târziu pe data de 14 a lunii care urmează perioadei fiscale la care se referă.

[...]”

16 Potrivit articolului 126 din ZDDS:

„(1) Erorile săvârșite în declarațiile depuse în temeiul articolului 125 alineatele (1) și (2), ca urmare a documentelor neconsemnate sau consemnate incorect 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

registrele contabile vizate la articolul 124, se corectează în conformitate cu modalitățile prevăzute la alineatele (2) și (3).

(2) Erorile constatate până la expirarea termenului de depunere a declarației fiscale sunt rectificate de persoană prin efectuarea corecțiilor necesare și prin depunerea din nou a declarațiilor vizate la articolul 125 alineatele (1) și (2) și a registrelor contabile vizate la articolul 124.

(3) În afara cazurilor vizate la alineatul (2), erorile se corectează după cum urmează:

1. persoana efectuează corecțiile necesare în perioada fiscală în care a fost constatată eroarea și include documentul neconsemnat în registrul contabil privind aceeași perioadă fiscală – în cazul documentelor neconsemnate în registrele contabile în temeiul articolului 124;
2. persoana informează în scris autoritatea fiscală competentă, care ia măsuri pentru a rectifica datoria fiscală a persoanei în ceea ce privește perioada fiscală în cauză, în cazul documentelor consemnate incorect în registrele contabile.”

ZKPO

- 17 Articolul 1 punctul 4 din Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legea privind impozitul pe profit) (DV nr. 105 din 22 decembrie 2006), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „ZKPO”):

„Prezenta lege reglementează impozitarea:

[...]

4. veniturilor pe care le vizează, obținute în Republica Bulgaria de persoane juridice rezidente sau nerezidente.”

- 18 Articolul 92 din ZKPO are următorul cuprins:

„(1) Persoanele supuse la plata impozitului pe profit trebuie să depună prin intermediul unui formular o declarație fiscală anuală pentru rezultatul fiscal financiar și pentru impozitul pe profit anual datorat.

(2) Declarația fiscală anuală se depune cel târziu la data de 31 martie a anului următor la direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice de la locul înregistrării persoanei impozabile.”

- 19 Articolul 93 din ZKPO prevede:

„Persoanele impozabile plătesc impozitul pe profit pentru anul în cauză cel târziu la data de 30 iunie a anului următor, după deducerea avansurilor plătite pentru anul în cauză.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 20 NARE-BG este o societate de drept bulgar care achiziționează terenuri pentru a construi pe acestea imobile a căror realizare o încredințează unor subcontractanți.
- 21 În cursul anilor 2017-2019, în cadrul unui proiect imobiliar la Varna (Bulgaria), această societate a primit 71 de facturi emise de subcontractanți pentru un quantum total al TVA-ului care se ridică la 117 458,80 leva bulgărești (BGN) (aproximativ 60 050 de euro).
- 22 La 25 noiembrie 2019, societatea menționată a fost înregistrată în scopuri de TVA în temeiul articolului 100 alineatul (1) din ZDDS.
- 23 Pentru perioadele de impozitare cuprinse între 25 noiembrie 2019 și 30 septembrie 2020, NARE-BG a depus declarații privind TVA-ul care nu cuprindeau o taxă de achitat sau de rambursat.
- 24 La 13 martie 2020, a fost declarată starea de urgență pe teritoriul Republicii Bulgaria din cauza pandemiei de COVID-19, cu efect de la 13 martie până la 13 aprilie 2020. Aceasta a fost prelungită progresiv până la 30 aprilie 2021. În acest context, a fost adoptată o reglementare națională privind măsurile și acțiunile întreprinse în timpul stării de urgență pentru a remedia consecințele acestei pandemii. Ținând seama de dificultățile cauzate de această pandemie operatorilor economici, această reglementare a prelungit termenele de declarare și de plată a anumitor impozite, fără a prevedea însă un regim special de acest tip pentru declararea, plata sau deducerea TVA-ului.
- 25 La 10 decembrie 2020, NARE-BG a depus o declarație privind TVA-ul pentru perioada fiscală din luna noiembrie 2020, indicând livrări care dau drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte în quantum total de 10 125,40 BGN (aproximativ 5 180 de euro).
- 26 La 14 ianuarie 2021, NARE-BG a depus o declarație privind TVA-ul pentru perioada fiscală din luna decembrie 2020, indicând livrări care dădeau dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte în quantum de 117 458,80 BGN, corespunzător TVA-ului menționat pe cele 71 facturi pe care le primise în cursul anilor 2017-2019.

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 La 15 ianuarie 2021, aceasta a informat în scris Teritorialna direktsia na Nationalna agentsia za prihodite Varna (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice din Varna, Bulgaria) (denumită în continuare „autoritatea fiscală”), în conformitate cu articolul 126 alineatul (3) din ZDDS, că a luat în considerare în mod eronat aceste facturi în registrul de achiziții și în declarația fiscală aferente perioadei fiscale din luna decembrie 2020, în loc să le ia în considerare în cele aferente perioadei fiscale din luna noiembrie 2020. Aceste erori, a căror rectificare a solicitat-o, ar rezulta din infectarea cu COVID-19 și din plasarea în carantină a contabilului societății menționate, a cărei activitate ar fi fost încredințată unui înlocuitor.
- 28 Autoritatea fiscală a refuzat însă dreptul de deducere a TVA-ului pentru facturile menționate în temeiul articolului 72 alineatul (1) din ZDDS, potrivit căruia persoana impozabilă înregistrată în conformitate cu această lege își poate exercita dreptul de deducere în perioada fiscală în care a luat naștere acest drept sau în una dintre următoarele 12 perioade. Astfel, dreptul de deducere a TVA-ului pentru activele cumpărate sau achiziționate și pentru serviciile primite înainte de înregistrarea persoanei impozabile ar lua naștere, în temeiul articolului 75 alineatele (1) și (2) din ZDDS, la data acestei înregistrări. Prin urmare, ținând seama de data înregistrării în scopuri de TVA a NARE-BG, aceasta ar fi trebuit să își exercite dreptul de deducere privind cele 71 facturi în cauză cel târziu în perioada fiscală din luna noiembrie 2020. Or, întrucât nu a fost exercitat în declarația privind TVA-ul pentru această perioadă fiscală, care trebuia depusă, conform articolului 125 alineatul (5) din ZDDS, cel târziu la 14 decembrie 2020, acest drept de deducere ar fi expirat.
- 29 În consecință, considerând că NARE-BG, care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului pentru aceste 71 facturi în perioada fiscală din luna decembrie 2020, a încălcat articolul 72 din ZDDS, autoritatea fiscală a emis, la 24 ianuarie 2022, o decizie de rectificare a impunerii împotriva acestei societăți pentru un quantum al TVA-ului care se ridică la 117 458,80 BGN.
- 30 NARE-BG a introdus o acțiune împotriva acestei decizii de rectificare la Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria), care este instanța de trimitere.
- 31 În fața acestei instanțe, NARE-BG invocă, în susținerea dreptului său de deducere a TVA-ului, interpretarea articolului 179 alineatul (1) și a articolelor 180 și 273 din Directiva TVA, precum și a principiilor neutralității TVA-ului, efectivității și echivalenței în domeniul fiscalității indirecte, astfel cum ar reieși aceasta din jurisprudența rezultată din Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267), și din Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458). Hotărârea din 7 iulie 2022, X (C-194/21, denumită în

continuare „Hotărârea X”, EU:C:2022:535), invocată de director, nu ar fi, în schimb, aplicabilă într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

- 32 La rândul său, directorul susține că NARE-BG și-a exercitat cu întârziere, și anume în perioada fiscală din luna decembrie 2020, în loc de cea din luna noiembrie 2020, dreptul de deducere a TVA-ului, cu încălcarea articolului 75 alineatul (2) din ZDDS, din cauza infectării cu COVID-19 a contabilului său. Prin urmare, el apreciază că litigiul principal nu privește decât această dispoziție coroborată cu acest articol 75 alineatul (1), iar nu condițiile de rectificare a erorilor cuprinse în declarațiile privind TVA-ul depuse de societatea menționată. Așadar, în speță ar trebui să se aplice numai jurisprudența rezultată din Hotărârea X, conform căreia mecanismul de regularizare prevăzut de Directiva TVA nu ar avea vocația de a se aplica atunci când persoana impozabilă a omis să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului și a pierdut acest drept ca urmare a expirării termenului de decădere.
- 33 În această privință, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la relevanța pentru litigiul principal a jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267), și din Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458). Astfel, faptele din cauzele în care s-au pronunțat aceste hotărâri s-ar distinge de cele din litigiul principal, care se caracterizează prin adoptarea unor măsuri legislative, luate în cadrul stării de urgență legate de pandemia de COVID-19, care prevăd un termen mai lung pentru declararea și plata anumitor impozite, fără a prevedea un asemenea termen pentru declararea, plata și deducerea TVA-ului.
- 34 În mod similar, această instanță ridică problema relevanței Hotărârii X, ținând seama de împrejurările de fapt diferite care stau la baza acestei hotărâri față de cele care stau la baza litigiului principal.
- 35 În aceste condiții, Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În condițiile măsurilor introduse prin lege în scopul limitării pandemiei, inclusiv al aplicării unor măsuri administrative în vederea limitării părăsirii locuinței și a restrângerii libertății de mișcare în interiorul localităților, al restrângerii contactului cu alte persoane și al închiderii unităților comerciale, condiții în care, în contextul acestor măsuri de limitare a pandemiei, au fost prorogate termenele pentru declararea și plata datoriilor fiscale în temeiul [ZKPO] (care prevede termenele din dreptul național pentru declararea și plata impozitelor pe venit), un termen de decădere precum cel în discuție în prezenta procedură face imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere [a TVA-ului] de către persoana impozabilă

în perioada de aplicare a măsurilor de limitare a pandemiei și, din acest punct de vedere, sunt compatibile dispozițiile naționale și practicile administrației fiscale, ca cele în discuție în speță, cu articolul 184 coroborat cu articolul 186 din Directiva [TVA], având în vedere principiul neutralității [TVA-ului] introdus de Directiva TVA și principiile echivalenței și efectivității consacrate în dreptul Uniunii (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267)?

- 2) Având în vedere posibilitatea prevăzută de [ZDDS] de rectificare a datelor declarate printr-o declarație privind TVA-ul în conformitate cu [această lege], este permisă, în situația de fapt din prezenta procedură, în conformitate cu articolul 184 coroborat cu articolul 186 din Directiva TVA, o practică a autorității fiscale potrivit căreia unei persoane impozabile i se refuză dreptul la deducere cu motivarea că TVA-ul a fost declarat printr-o declarație de regularizare, depusă în scopul rectificării datelor pentru ultima perioadă fiscală din interiorul termenului de decădere (12 luni) pentru exercitarea dreptului de deducere pentru livrările pe care persoana impozabilă le-a primit anterior momentului înregistrării sale în conformitate cu ZDDS, în condițiile în care operațiunile nu au fost ascunse, datele executării lor figurau în contabilitatea reclamantului, administrația fiscală dispunea de informațiile necesare și nu există indicii pentru prejudicierea bugetului?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

- 36 Directorul și guvernul spaniol contestă admisibilitatea celor două întrebări adresate.
- 37 În ceea ce privește prima întrebare, pe de o parte, directorul arată că aceasta nu are ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, ci numai aplicarea dreptului fiscal național. Pe de altă parte, guvernul spaniol consideră că această întrebare este ipotetică, întrucât instanța de trimitere nu ar fi precizat în mod corespunzător că măsurile în scopul limitării pandemiei adoptate în cadrul stării de urgență declarate ca răspuns la pandemia de COVID-19 ar fi împiedicat sau ar fi îngreunat efectiv exercitarea de către NARE-BG a dreptului de deducere a TVA-ului în termenul de decădere de 12 luni, incapacitatea temporară a contabilului în cauză acoperind doar o perioadă de 2 săptămâni din cele 12 luni menționate.
- 38 În ceea ce privește cea de a doua întrebare, directorul susține că aceasta nu este pertinentă pentru soluționarea litigiului principal. El consideră că cererea de rectificare menționată la punctul 27 din prezenta hotărâre vizează în realitate

declarația depusă de NARE-BG pentru perioada fiscală din luna decembrie 2020. Întrucât această cerere a fost formulată după expirarea termenului de decădere, autoritatea fiscală ar fi refuzat în mod valabil acestei societăți exercitarea dreptului său de deducere a TVA-ului, fără ca aceasta să poată pretinde rectificarea declarației respective.

- 39 În această privință, trebuie amintit că, după cum a statuat Curtea în mai multe rânduri, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub propria răspundere și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Respingerea de către Curte a unei cereri adresate de o instanță națională este posibilă numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 11 ianuarie 2024, Societatea Civilă Profesională de Avocați AB & CD, C-252/22, EU:C:2024:13, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 40 În speță, pe de o parte, trebuie arătat că instanța de trimitere precizează că are nevoie, având în vedere jurisprudența Curții rezultată din Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 46, precum și jurisprudența citată), și din Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 49), de un răspuns la întrebarea dacă NARE-BG este în măsură, în temeiul Directivei TVA, să deducă, după expirarea termenului de decădere, TVA-ul achitat în amonte pentru operațiuni realizate înainte de data înregistrării sale în scopuri de TVA, solicitând rectificarea unei declarații privind TVA-ul depuse înainte de expirarea acestui termen.
- 41 Pe de altă parte, această instanță ridică problema dacă termenul de decădere pentru declararea, plata și exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului prevăzut de legislația națională aplicabilă face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea acestui drept de deducere, ținând seama de faptul că măsurile adoptate în cadrul stării de urgență din cauza pandemiei de COVID-19 prevedeau termene mai lungi pentru declararea și plata anumitor impozite, în timp ce termenul de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului nu a fost modificat.
- 42 Având în vedere ceea ce precedă și ținând seama de prezumția de relevanță de care beneficiază întrebările preliminare, nu este evident că interpretarea Directivei TVA solicitată de instanța de trimitere nu are nicio legătură cu realitatea sau cu

obiectul litigiului principal ori că problema ridicată de această instanță este de natură ipotetică.

- 43 Rezultă că întrebările adresate sunt admisibile.

Cu privire la fond

- 44 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 184 din Directiva TVA coroborat cu articolul 186 din aceasta, precum și principiile echivalenței, efectivității și neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări și unei practici administrative naționale în temeiul cărora unei persoane impozabile i se refuză dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte înainte de înregistrarea sa în scopuri de TVA, pentru motivul că a solicitat această deducere după expirarea termenului de decădere prevăzut de reglementarea națională aplicabilă, prin intermediul unei declarații de rectificare a unei declarații privind TVA-ul depuse înainte de expirarea acestui termen, în pofida împrejurării că fuseseră adoptate măsuri naționale legate de pandemia de COVID-19 pentru a prelungi termenele de declarare și de plată a anumitor impozite, fără a include printre acestea din urmă TVA-ul.
- 45 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 6 octombrie 2022, Vittamed tehnologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 46 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă 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 acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie în principiu ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 6 octombrie 2022, Vittamed tehnologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, punctul 39 și jurisprudența citată).
- 47 Astfel cum a subliniat în mod repetat Curtea, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și în principiu nu poate fi limitat. Mai precis, acest drept se exercită în mod normal imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2022, Vittamed tehnologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, punctul 40 și jurisprudența citată).

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

- 48 Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din directiva menționată, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea TVA-ului chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva însă a respectării condițiilor și a modalităților stabilite prin reglementările naționale (Hotărârea X, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 49 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese, pe de o parte, că, în temeiul articolului 75 alineatele (1) și (2) din ZDDS, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru livrările și serviciile prestate înainte de înregistrarea persoanei impozabile, în temeiul acestei legi, ia naștere la data acestei înregistrări și trebuie exercitat în perioada fiscală în care a luat naștere sau în una dintre următoarele 12 perioade fiscale. Termenul pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului care figura pe cele 71 de facturi primite de NARE-BG înainte de înregistrarea sa în scopuri de TVA era astfel de 12 luni. Acest termen a început să curgă din perioada fiscală în care a luat naștere dreptul de deducere și a expirat în luna noiembrie 2020. Conform articolului 125 alineatul (5) din ZDDS, acest drept de deducere ar fi trebuit exercitat cel târziu la 14 decembrie 2020, care este data limită prevăzută pentru depunerea declarației fiscale pentru perioada fiscală din luna noiembrie 2020.
- 50 Pe de altă parte, trebuie constatat că NARE-BG nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului în termenul de 12 luni. Este adevărat că aceasta a depus, la 10 decembrie 2020, o declarație privind TVA-ul pentru perioada fiscală din luna noiembrie 2020, fără a include însă în aceasta TVA-ul care figura pe cele 71 de facturi primite înainte de înregistrarea sa în scopuri de TVA. Abia la 15 ianuarie 2021, după expirarea acestui termen de 12 luni, aceasta a rectificat la autoritatea fiscală respectiva declarație privind TVA-ul pentru perioada fiscală din luna noiembrie 2020.
- 51 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA-ului fără 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 față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (Hotărârea X, punctul 41 și jurisprudența citată).
- 52 Curtea a statuat că un termen de decădere, a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA-ului aferent intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere a TVA-ului, nu ar putea fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA în măsura în care, pe de o parte, acest termen se aplică 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, nu face

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

practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (principiul efectivității) (Hotărârea X, punctul 42 și jurisprudența citată).

- 53 În ceea ce privește principiul echivalenței, trebuie subliniat că numai instanța de trimitere are competența de a verifica similitudinea modalităților procedurale prevăzute de dreptul național, ținând seama de obiectul, de cauza și de elementele esențiale ale respectivelor modalități procedurale pretins similare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 februarie 2022, Philips Orăștie, C-487/20, EU:C:2022:92, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 54 Cu toate acestea, în vederea verificării pe care instanța națională va trebui să o efectueze, Curtea poate să îi furnizeze acesteia anumite elemente legate de interpretarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 10 februarie 2022, Philips Orăștie, C-487/20, EU:C:2022:92, punctul 31).
- 55 În acest context, reglementarea națională privind măsurile și acțiunile întreprinse în timpul stării de urgență a fost adoptată pentru a remedia consecințele pandemiei de COVID-19. Această reglementare a prelungit termenele pentru depunerea declarațiilor și plata anumitor impozite directe prevăzute de ZKPO, fără a prevedea un regim special pentru declararea, plata sau deducerea TVA-ului. Cu toate acestea, o asemenea împrejurare nu poate fi suficientă pentru a face ca această reglementare să fie incompatibilă cu principiul echivalenței.
- 56 Astfel, reiese din jurisprudența Curții că impozitele directe precum impozitul pe venit și impozitele indirecte precum TVA-ul au o natură fundamental diferită și nu sunt comparabile în scopul aplicării principiului echivalenței (a se vedea prin analogie Ordonanța din 9 decembrie 2022, The Navigator Company și Navigator Pulp Figueira, C-459/21, EU:C:2022:979, punctele 28 și 29).
- 57 În continuare, în ceea ce privește principiul efectivității, trebuie arătat că un termen de decădere de 12 luni de la înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA nu este susceptibil în împrejurări precum cele din cauza principală nici să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului.
- 58 În această privință, *primo*, este necesar să se constate că starea de urgență din cauza pandemiei de COVID-19 nu acoperea nici pe departe întreaga perioadă în care NARE-BG putea depune o declarație pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA-ului care figura pe cele 71 de facturi în cauză. *Secundo*, din dosarul de care dispune Curtea nu reiese că Republica Bulgaria s-a confruntat, în ceea ce privește persoanele obligate la plata TVA-ului în general sau NARE-BG în special, cu asemenea dificultăți, în cursul acestei stări de urgență, încât să fi făcut practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere. *Tertio*, nu se

poate considera că infectarea contabilului NARE-BG cu COVID-19 în cursul lunii decembrie 2020 face imposibilă exercitarea de către această societate a dreptului de deducere a TVA-ului în cursul întregului termen de 12 luni de care dispunea în acest scop.

- 59 În al doilea rând, trebuie arătat că, în ceea ce privește nașterea unei eventuale obligații de regularizare a deducerii TVA-ului prevăzută la articolele 184 și 185 din Directiva TVA, aceasta este, desigur, definită în mod larg la acest articol 184, în măsura în care deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă. Această formulare nu exclude *a priori* nicio ipoteză posibilă de deducere neconformă, iar întinderea generală a acestei obligații de regularizare este confirmată de enumerarea expresă a excepțiilor permise de Directiva TVA la articolul 185 alineatul (2) din aceasta (Hotărârea X, punctul 43 și jurisprudența citată).
- 60 Potrivit articolului 185 alineatul (1) din această directivă, o asemenea regularizare trebuie efectuată în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea respectivei sume de dedus.
- 61 Din jurisprudența Curții reiese însă că mecanismul regularizării nu este aplicabil decât dacă există un drept de deducere. Or, articolele 184 și 185 din directiva menționată nu pot da naștere unui drept de deducere (Hotărârea X, punctul 45 și jurisprudența citată).
- 62 Rezultă că mecanismul regularizării prevăzut de Directiva TVA nu are vocație să se aplice atunci când persoana impozabilă a omis să exercite dreptul de deducere a TVA-ului și a pierdut acest drept ca urmare a expirării unui termen de decădere (Hotărârea X, punctul 46).
- 63 În consecință, acest mecanism nu se aplică în împrejurări precum cele din litigiul principal, în care o persoană impozabilă care a omis să exercite dreptul de deducere a TVA-ului la depunerea declarației privind TVA-ul pentru o anumită perioadă fiscală dorește să își exercite acest drept ulterior, cu ocazia unei rectificări a declarației respective, în condițiile în care termenul de decădere prevăzut de dreptul național pentru exercitarea dreptului menționat a expirat deja.
- 64 În al treilea rând, nici principiul neutralității TVA-ului nu poate repune în discuție această concluzie. Este adevărat că mecanismul regularizării face parte integrantă din regimul de deducere instituit de Directiva TVA și urmărește să sporească precizia deducerilor pentru a asigura neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 28 mai 2020, *World Comm Trading Gfz*, C-684/18, EU:C:2020:403, punctul 31 și jurisprudența citată).

- 65 Cu toate acestea, principiul neutralității TVA-ului nu poate avea ca efect să permită unei persoane impozabile să regularizeze un drept de deducere pe care nu l-a exercitat înainte de expirarea unui termen de decădere și pe care astfel l-a pierdut.
- 66 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 184 din Directiva TVA coroborat cu articolul 186 din aceasta, precum și principiile echivalenței, efectivității și neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări și unei practici administrative naționale în temeiul cărora unei persoane impozabile i se refuză dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte înainte de înregistrarea sa în scopuri de TVA, pentru motivul că a solicitat această deducere după expirarea termenului de decădere prevăzut de reglementarea națională aplicabilă, prin intermediul unei declarații de rectificare a unei declarații privind TVA-ul depuse înainte de expirarea acestui termen, în pofida împrejurării că au fost adoptate măsuri naționale legate de pandemia de COVID-19 pentru a prelungi termenele de declarare și de plată a anumitor impozite, fără a include printre acestea din urmă TVA-ul.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 184 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, coroborat cu articolul 186 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45, precum și principiile echivalenței, efectivității și neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA)

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun unei reglementări și unei practici administrative naționale în temeiul cărora unei persoane impozabile i se refuză dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte înainte de înregistrarea sa în scopuri de TVA, pentru motivul că a solicitat această deducere după expirarea termenului de decădere prevăzut de reglementarea națională aplicabilă, prin intermediul

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

unei declarații de rectificare a unei declarații privind TVA-ul depuse înainte de expirarea acestui termen, în pofida împrejurării că au fost adoptate măsuri naționale legate de pandemia de COVID-19 pentru a prelungi termenele de declarare și de plată a anumitor impozite, fără a include printre acestea din urmă TVA-ul.