

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-521 din 2024, Aptiv Services Hungary Kft. Primirea cu întârziere a facturilor de achiziție și dreptul de exercitare a deducerii TVA de la cumpărare într-o perioadă ulterioară momentului faptului generator al TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

12 martie 2026

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Achiziție intracomunitară de bunuri – Articolul 168 – Deducerea TVA-ului datorat în amonte în temeiul unei astfel de achiziții – Articolele 178 și 179 – Modalități de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului – Remitere tardivă a facturilor necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului – Refuzul dreptului de deducere a TVA-ului – Reglementare națională care prevede o procedură de rectificare ce permite persoanei impozabile să își exercite dreptul de deducere după perioada fiscală în care a luat naștere acest drept – Principiile neutralității, proporționalității și efectivității ”

În cauza C-521/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Győri Törvényszék (Curtea din Győr, Ungaria), prin decizia din 19 iulie 2024, primită de Curte la 30 iulie 2024, în procedura

Aptiv Services Hungary Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul M. Condinanzi, președinte de cameră, și domnii N. Jääskinen și A. Kornezov (raportor), judecători,

avocat general: doamna L. Medina,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Aptiv Services Hungary Kft., de A. Boros și A. Posztl, ügyvédek;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și R. Kissné Berta, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Herold și Zs. Teleki, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 168 litera (c), a articolului 178 literele (c) și (d) și a articolelor 179-182 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), 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”), citite în lumina principiilor neutralității fiscale, proporționalității și efectivității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Aptiv Services Hungary Kft. (denumită în continuare „Aptiv”), o societate de drept maghiar, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „autoritatea fiscală de gradul al doilea”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate în amonte, aferentă unor facturi referitoare la achiziții intracomunitare de bunuri.

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 69 din această directivă are următorul cuprins:

„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.”

5 Articolul 167 din directiva menționată prevede:

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

6 Potrivit articolului 168 litera (c) 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

„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)”.

7 Articolul 178 litera (c) din Directiva TVA 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”.

8 Articolul 179 din această 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.

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

9 Articolul 180 din directiva menționată prevede:

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

10 Articolul 181 din aceeași directivă 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.”

11 Potrivit articolului 182 din Directiva TVA:

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

12 Articolul 222 din această directivă prevede:

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 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.

Pentru alte livrări de bunuri sau prestări de servicii, statele membre pot impune persoanelor impozabile limite de timp pentru emiterea de facturi.”

13 Articolul 250 din directiva menționată prevede:

„(1) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.

(2) Statele membre permit și pot solicita depunerea declarației privind TVA prevăzute la alineatul (1) prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.”

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 maghiar

15 Articolul 63 alineatul (1) din az általános forgalmi adórol szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.)], în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„În cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, taxa datorată se determină la momentul emiterii facturii care atestă efectuarea operațiunii, însă cel târziu în a 15-a zi a lunii următoare celei în care a fost efectuată operațiunea.”

16 Potrivit articolului 119 alineatul 1 din această lege:

„Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere a taxei ia naștere la momentul la care trebuie să se stabilească taxa datorată ce corespunde taxei calculate în amonte (articolul 120), inclusiv în cazul în care calculul taxei datorate se efectuează în conformitate cu articolul 196/B alineatul 2 litera a).”

17 Articolul 120 litera b) din legea menționată prevede:

„În măsura în care persoana impozabilă – acționând în această calitate – utilizează sau exploatează în alt mod bunurile sau serviciile pentru a efectua livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, aceasta are dreptul să deducă din taxa pe care o datorează:

[...]

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

b) taxa pe care trebuie să o achite pentru achiziția de bunuri – inclusiv achizițiile de bunuri în interiorul Comunității [Europene] – sau pentru utilizarea de servicii, inclusiv plățile în avans, în cazul în care beneficiarul serviciului plătește taxa în conformitate cu articolul 140 litera a);

[...]"

18 Articolul 127 alineatul 1 literele b) și ba) din aceeași lege prevede:

„Exercitarea dreptului de deducere este supusă condiției de fond ca persoana impozabilă să dispună personal de:

[...]

b) în cazurile prevăzute la articolul 120 litera b):

ba) în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri, o factură emisă pe numele său care dovedește realizarea operațiunii,

[...]"

19 În conformitate cu articolul 153/A alineatele 1 și 3 din Legea privind TVA:

„1. Persoana impozabilă înregistrată pe teritoriul național poate să deducă următoarele sume din valoarea totală a taxei datorate în cursul unei perioade fiscale:

a) orice taxă achitată în amonte deductibilă în temeiul articolului 120 litera b) și litera c) punctul cb), rezultată în aceeași perioadă fiscală;

b) orice taxă achitată în amonte, care nu intră sub incidența literei a), rezultată în aceeași perioadă fiscală sau într-o perioadă fiscală anterioară, dar nu mai târziu de anul calendaristic anterior celui în care se încadrează perioada fiscală.

3. Persoana impozabilă înregistrată pe teritoriul național poate să ia în considerare valoarea taxei deductibile achitate în amonte care nu s-a prescris în temeiul Codului de procedură fiscală și care nu a fost dedusă în temeiul alineatului 1, ca o majorare a taxei achitate în amonte în perioada fiscală în care a luat naștere dreptul de deducere.”

20 Articolul 257/J alineatele 1-2a din această lege prevede:

„1. Persoana impozabilă poate solicita rambursarea taxei achitate în amonte în cazul în care, din motive independente de voința sa și contrare principiului neutralității fiscale, aceasta nu a fost recuperată sau nu este recuperabilă în alt mod.

2. Persoana impozabilă trebuie să depună cererea în scris la autoritatea fiscală națională – cu excepția prevăzută la alineatul (2a) – cel târziu cu șase luni înainte de prescrierea dreptului de a calcula taxa. Persoana impozabilă poate să depună cererea respectivă în cursul unui control fiscal. Acesta este un termen de decădere; în cazul în care nu este respectat, cererea de repunere în termen nu poate fi depusă în mod valid.

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

2a. În cazul în care motivul pentru depunerea cererii a survenit în cele șase luni anterioare prescrierii dreptului de a calcula taxa sau după prescrierea dreptului de a calcula taxa, persoana impozabilă poate să depună cererea în termen de un an de la data la care a survenit motivul respectiv. În cazul în care motivul depunerii cererii a survenit după prescrierea dreptului de a calcula taxa, persoana impozabilă poate să solicite rambursarea taxei achitate în amonte numai în cazuri justificate cu titlu de excepție. În acest sens, cazurile justificate cu titlu de excepție sunt cele în care motivul cererii apare după prescrierea dreptului de a calcula taxa ca urmare a naturii specifice a activității economice desfășurate de persoana impozabilă. În cerere, persoana impozabilă trebuie să indice motivul solicitării și momentul la care acesta a survenit. Persoana impozabilă poate să depună cererea respectivă în cursul unui control fiscal. Acesta este un termen de decădere; în cazul în care nu este respectat, cererea de repunere în termen nu poate fi depusă în mod valid.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

21 Aptiv a făcut obiectul unui control în materie de TVA pentru perioada cuprinsă între 1 noiembrie 2020 și 31 decembrie 2021.

22 În decizia ulterioară controlului, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direcția Fiscală și Vamală pentru Departamentul Vas din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) a constatat că, în declarațiile sale de TVA pentru perioada cuprinsă între lunile iulie și septembrie 2021, Aptiv a dedus TVA-ul aferent unor achiziții intracomunitare de bunuri efectuate în cursul anilor 2016-2018.

23 Această direcție a refuzat deci deducerea solicitată de Aptiv pentru aceste achiziții și a constatat că societatea amintită trebuia, în consecință, să achite o datorie fiscală care corespundea în esență cuantumului TVA-ului a cărui deducere se refuza.

24 Sesizată cu o contestație împotriva deciziei direcției menționate, autoritatea fiscală de gradul al doilea a confirmat această decizie considerând în esență că Aptiv nu își putea exercita dreptul de deducere a TVA-ului privind achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate în cursul anilor 2016-2018 decât prin intermediul unei rectificări a declarațiilor prezentate pentru acești ani.

25 Or, această autoritate a apreciat că nicio declarație rectificativă nu mai putea fi efectuată pentru anul 2016 și pentru o parte a anului 2017, pentru motivul că termenul prevăzut de reglementarea națională pentru efectuarea unei astfel de declarații rectificative expirase.

26 În plus, aceasta a respins cererea Aptiv de deschidere a unei proceduri speciale de rambursare a TVA-ului în temeiul articolului 257/J din Legea privind TVA-ul.

27 Aptiv a introdus o acțiune împotriva deciziei autorității fiscale de gradul al doilea la Győri Törvényszék (Curtea din Győr, Ungaria), care este instanța de trimitere. Această societate a susținut în esență că erau îndeplinite condițiile de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului și că faptul că nu au fost îndeplinite anumite cerințe de formă nu o poate priva de acest drept. Societatea a subliniat că faptul că TVA-ul deductibil pentru achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate în esență în anii 2016-2018 a fost indicat în declarațiile de TVA referitoare la perioada iulie-septembrie 2021 se datora unei întârzieri în remiterea facturilor în cauză de către furnizori și înregistrării tardive a acestor facturi în contabilitatea sa. Astfel, în lipsa facturilor menționate, Aptiv s-ar fi aflat în imposibilitatea de a-și exercita dreptul de deducere în declarațiile de TVA privind perioada în care au fost efectuate aceste achiziții.

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

28 Autoritatea fiscală de gradul al doilea a solicitat respingerea acțiunii formulate de Aptiv. Aceasta a subliniat că, atunci când o persoană impozabilă primește cu întârziere facturile necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor intracomunitare de bunuri, aceasta nu poate efectua această deducere într-o declarație de TVA pentru perioada în care au fost primite aceste facturi. În asemenea împrejurări, persoana impozabilă nu ar putea, atât timp cât termenul de prescripție nu a expirat, decât să introducă o cerere de rectificare cu privire la perioada în care au fost efectuate aceste achiziții.

29 Instanța de trimitere consideră că decizia autorității fiscale de gradul al doilea este contrară dreptului Uniunii.

30 În această privință, instanța menționată arată că reiese în esență din Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), și din Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere) (C-895/19, EU:C:2021:216), că, în conformitate cu principiul neutralității fiscale, deducerea TVA-ului achitat în amonte trebuie să fie autorizată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului de deducere, chiar și atunci când persoana impozabilă în cauză nu a respectat anumite formalități. Așadar, în măsura în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili dacă aceste condiții sunt îndeplinite, ea nu poate supune dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă altor condiții de formă care au ca efect anihilarea exercitării acestui drept, cum ar fi utilizarea procedurii declarației de rectificare.

31 În aceste condiții, instanța menționată consideră în esență că o reglementare națională care, în cazul remiterii cu întârziere de către furnizori a facturilor necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor intracomunitare de bunuri, nu permite exercitarea acestui drept în cadrul declarațiilor de TVA pentru perioada în care au fost primite aceste facturi, pentru motivul că, într-un asemenea caz, persoana impozabilă poate efectua o rectificare a declarațiilor aferente perioadei în care au fost efectuate aceste achiziții, este contrară dreptului Uniunii.

32 În sfârșit, instanța de trimitere subliniază că, în speță, dreptul de deducere a TVA-ului de care dispunea Aptiv nu era prescris în temeiul reglementării naționale.

33 În aceste condiții, Györi Törvényszék (Curtea din Győr) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„Articolul 168 litera (c), articolul 178 literele (c) și (d), articolele [179-182] din Directiva [TVA], principiul neutralității fiscale, principiul proporționalității și principiul efectivității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări și [unei] practici unui stat membru conform cărora deducerea TVA-ului achitat pentru achizițiile intracomunitare de bunuri este refuzată și exclusă definitiv (imposibilitatea depunerii unei declarații rectificative și respingerea cererii pentru o procedură specială de rambursare a taxei) ca urmare a faptului că persoana impozabilă, din motive de natură administrativă, nu și-a exercitat dreptul de deducere în cursul aceleiași perioade fiscale precum cea aferentă calculării taxei datorate, cu toate că nu a depășit termenul de prescripție, în condițiile în care, cu ocazia controalelor anterioare, autoritatea fiscală a statului membru nu a formulat nicio obiecție cu privire la această practică a contribuabilului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

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

34 Guvernul maghiar susține că nu este necesar să se răspundă la întrebarea unică adresată pentru soluționarea litigiului principal și că elementele de fapt și de drept care figurează în decizia de trimitere nu permit să se statueze cu privire la legalitatea deciziei autorității fiscale de gradul al doilea.

35 În această privință, trebuie amintit că procedura instituită la articolul 267 TFUE este un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale cu ajutorul căruia Curtea furnizează acestora din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii care le sunt necesare pentru a pronunța o hotărâre în litigiile cu care sunt sesizate. Potrivit unei jurisprudențe constante, reflectată în prezent la articolul 94 literele (a) și (b) din Regulamentul de procedură al Curții, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să îi fie utilă instanței naționale presupune definirea de către aceasta a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări. În plus, este indispensabil, așa cum se arată la articolul 94 litera (c) din Regulamentul de procedură, ca cererea de decizie preliminară să expună motivele care au determinat instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la interpretarea sau validitatea anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, precum și legătura pe care ea o stabilește între aceste dispoziții și reglementarea națională aplicabilă litigiului principal (Hotărârea din 21 decembrie 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, punctul 31).

36 Pe de altă parte, informațiile furnizate în decizia de trimitere trebuie nu numai să permită Curții să dea răspunsuri utile, ci și să ofere guvernelor statelor membre, precum și celorlalte părți interesate posibilitatea de a prezenta observații, conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 21 decembrie 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, punctul 32).

37 În speță, contrar celor susținute de guvernul maghiar, cererea de decizie preliminară îndeplinește cerințele amintite la cele două puncte precedente din prezenta hotărâre. Astfel, trebuie constatat că decizia de trimitere prezintă în mod suficient de detaliat cadrul factual și normativ în care se încadrează întrebarea adresată Curții. În plus, această decizie expune în mod clar motivele de fapt și de drept care au determinat instanța de trimitere să considere că era necesar să adreseze această întrebare.

38 În plus, conținutul observațiilor scrise pe care Apriv, guvernul maghiar și Comisia Europeană le-au prezentat Curții evidențiază faptul că autorii lor, inclusiv guvernul menționat, nu au avut nicio dificultate în înțelegerea cadrului factual și juridic în care se încadrează întrebarea adresată de instanța de trimitere pentru a înțelege sensul și conținutul afirmațiilor factuale care stau la baza acesteia, pentru a înțelege motivele pentru care instanța de trimitere a considerat necesar să o adreseze, precum și, în definitiv, pentru a lua poziție în mod complet și util în această privință.

39 Prin urmare, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la fond

40 Potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate. În această privință, îi revine sarcina de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională și mai ales din motivarea deciziei de trimitere elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului (Hotărârea din 23 octombrie 2025, Zlakov, C-744/23, EU:C:2025:816, punctul 17).

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 În speță, rezultă, mai întâi, că Aptiv a primit abia în anul 2021 de la furnizorii săi facturile necesare pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA-ului, care era aferent unor achiziții intracomunitare de bunuri efectuate în cursul anilor 2016-2018, astfel încât ea nu putea invoca acest drept pentru prima dată decât în cadrul declarațiilor de TVA depuse pentru perioada în care a primit și a înregistrat efectiv aceste facturi în contabilitatea sa.

42 Apoi, din decizia de trimitere reiese că Aptiv pare să fi acționat cu bună-credință. Astfel, instanța de trimitere subliniază în mod expres că autoritatea fiscală de gradul al doilea nu a dovedit existența unei fraude fiscale și că bugetul de stat nu a fost prejudiciat în speță din cauza comportamentului societății Aptiv.

43 În plus, această instanță subliniază că termenul de prescripție pentru a invoca dreptul de deducere a TVA-ului în temeiul reglementării naționale nu expirase la momentul la care Aptiv a exercitat acest drept.

44 În sfârșit, din decizia de trimitere reiese că litigiul principal nu se referă nici la o situație care ar putea intra sub incidența articolului 178 litera (d) din Directiva TVA, întrucât privește exclusiv achiziții intracomunitare de bunuri, iar nu la operațiuni asimilate, nici la o situație care ar putea intra sub incidența articolului 181 din această directivă, care presupune că deducerea TVA-ului a fost solicitată în absența unei facturi conforme cu cerințele directivei menționate. În aceste condiții, articolul 178 litera (d) și articolul 181 din Directiva TVA sunt lipsite de relevanță pentru a se răspunde la întrebarea adresată.

45 În aceste împrejurări, întrebarea adresată trebuie înțeleasă în sensul că invită Curtea să stabilească dacă articolul 168 litera (c), articolul 178 litera (c), precum și articolele 179, 180 și 182 din Directiva TVA, citite în lumina principiilor neutralității fiscale, proporționalității și efectivității, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum și unei practici administrative în temeiul cărora deducerea TVA-ului aferent achizițiilor intracomunitare de bunuri este refuzată pentru motivul că persoana impozabilă și-a invocat dreptul de deducere în perioada fiscală în care a primit efectiv facturile necesare pentru exercitarea acestui drept, care era ulterioară perioadei în care fuseseră efectuate aceste achiziții, deși persoana impozabilă respectivă și-a exercitat acest drept cu bună-credință și în termenul de prescripție prevăzut de reglementarea națională pentru valorificarea dreptului menționat.

46 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 [Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 31 și jurisprudența citată].

47 Potrivit unei jurisprudențe constante, 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. Așa 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 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 32 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 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 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 33 și jurisprudența citată].

49 În temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte 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 [Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 34].

50 În plus, dreptul de deducere a TVA-ului este condiționat de respectarea condițiilor de fond și de formă prevăzute de Directiva TVA [Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 35 și jurisprudența citată].

51 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 [Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 36].

52 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 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 37 și jurisprudența citată].

53 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 [Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 38]. Or, deținerea unei facturi care conține detaliile prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA constituie o condiție de formă, iar nu o condiție de fond a dreptului de deducere a TVA-ului (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 38).

54 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” [Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 39].

55 Curtea a precizat în plus că, deși, în temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului ia naștere la data la care taxa devine exigibilă, exercitarea dreptului menționat

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

nu este în principiu posibilă, conform articolului 178 din această directivă, decât din momentul în care persoana impozabilă este în posesia unei facturi (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 43).

56 Rezultă că dreptul de deducere trebuie, în principiu, să fie exercitat pentru perioada de declarare în cursul căreia sunt îndeplinite cele două condiții cumulative menționate la punctele 54 și 55 din prezenta hotărâre, și anume nașterea dreptului la deducerea TVA-ului și deținerea de către persoana impozabilă a facturilor relevante [a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 38, și Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 40].

57 În plus, după cum reiese din articolele 180 și 182 din Directiva TVA, exercitarea dreptului de deducere poate fi admisă chiar și atunci când acesta nu a fost efectuat în perioada fiscală în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării condițiilor și a modalităților prevăzute de reglementările naționale [a se vedea Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 42].

58 În speță, sub rezerva verificărilor a căror efectuare revine instanței de trimitere, rezultă că condițiile de fond și de formă care dau dreptul la deducerea TVA-ului au fost îndeplinite cumulativ abia în anul 2021, întrucât doar în cursul acestui an Aptiv a intrat în posesia facturilor necesare pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor intracomunitare de bunuri, efectuate în perioada 2016-2018, astfel încât nu a putut exercita acest drept prin intermediul declarațiilor de TVA aferente acestor din urmă perioade.

59 Cu toate acestea, potrivit reglementării naționale în discuție în litigiul principal, atunci când o persoană impozabilă primește cu întârziere facturile necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor intracomunitare de bunuri, ea nu poate efectua această deducere într-o declarație de TVA pentru perioada în care au fost primite aceste facturi.

60 În asemenea împrejurări, tot potrivit reglementării naționale în discuție în litigiul principal, persoana impozabilă ar putea, atât timp cât termenul de prescripție nu a expirat, să introducă o cerere de rectificare vizând reducerea cuantumului total al TVA-ului datorat pentru o perioadă fiscală cu valoarea oricărei taxe achitate în amonte care a luat naștere în perioada în care aceste achiziții au fost efectuate sau anterior, dar nu mai târziu de o perioadă aferentă anului calendaristic anterior celui care include această perioadă fiscală.

61 În această privință, s-a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestuia în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile. Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, ca destinatar al tranzacțiilor în cauză, datorează TVA, ea nu poate impune, în ceea ce privește dreptul acesteia din urmă de a deduce taxa respectivă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept. 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 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 47 și jurisprudența citată].

62 În aceste împrejurări, trebuie considerat că exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor intracomunitare de bunuri în perioada fiscală în care persoana impozabilă, acționând cu bună-credință și în termenul de prescripție aplicabil, a primit efectiv facturile necesare pentru

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

exercitarea acestui drept pare a să fie conformă cu articolul 168 litera (c), cu articolul 178 litera (c) și cu articolul 179 din Directiva TVA, citite în lumina principiului neutralității fiscale, chiar și atunci când această perioadă fiscală este ulterioară celei în care au fost efectuate aceste achiziții, iar exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului intervine după expirarea termenului în care procedura de rectificare prevăzută de dreptul național și amintită la punctul 60 din prezenta hotărâre putea fi pusă în aplicare.

63 Nu se poate ajunge la o 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, determinându-l să piardă dreptul de deducere, cu condiția ca acest termen să respecte principiile echivalenței și 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).

64 Astfel, principiul efectivității, menționat de instanța de trimitere, impune, potrivit unei jurisprudențe constante, ca modalitățile procedurale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului prevăzute în dreptul național să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea acestui drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail ș.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 28, precum și Hotărârea din 24 februarie 2022, SC Cridar Cons, C-582/20, EU:C:2022:114, punctul 42).

65 Or, o reglementare sau o practică administrativă națională care constau în refuzul dreptului de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că acesta a fost exercitat într-o perioadă fiscală ulterioară celei în care au fost efectuate achizițiile intracomunitare de bunuri sunt susceptibile să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea acestui drept, atunci când persoana impozabilă se afla în imposibilitatea de a-și valorifica dreptul menționat în perioadele fiscale anterioare, întrucât la acel moment nu a fost în posesia facturilor necesare pentru exercitarea aceluiași drept.

66 Pe de altă parte, din decizia de trimitere reiese că era imposibil ca Aptiv să își valorifice dreptul de deducere în cadrul altor mecanisme procedurale prevăzute de dreptul național, cum sunt, pe de o parte, procedura de rectificare, menționată la punctul 60 din prezenta hotărâre – pentru motivul că, la momentul la care Aptiv a primit facturile în cauză, ea era în afara termenului pentru efectuarea unei asemenea rectificări – și, pe de altă parte, procedura specială de rambursare, instanța de trimitere precizând că autoritatea fiscală de gradul al doilea a respins cererea formulată de Aptiv în acest sens.

67 În aceste condiții, este necesar să se considere că o reglementare națională care nu permite unei persoane impozabile care acționează cu bună-credință și în termenul de prescripție să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului în perioada fiscală în care a primit efectiv facturile necesare pentru exercitarea acestui drept face practic imposibilă sau, cel puțin, excesiv de dificilă exercitarea dreptului menționat, astfel încât principiul efectivității nu este respectat.

68 În ceea ce privește principiul proporționalității, menționat de asemenea de instanța de trimitere, trebuie amintit în special că, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni fraudă. Combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri constituie, astfel, un obiectiv recunoscut și promovat de această directivă. Totuși, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din aceasta nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective. Acestea nu pot, prin urmare, să fie utilizate astfel

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

încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, implicit, neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 48).

69 Or, chiar presupunând că o reglementare sau o practică administrativă națională care nu permit unei persoane impozabile să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului în perioada fiscală în care a fost efectiv în posesia facturilor necesare pentru exercitarea acestui drept urmărește combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri, este suficient să se arate că, în speță, așa cum reiese din cuprinsul punctului 42 din prezenta hotărâre, APTIV pare să fi acționat cu bună-credință, iar autoritatea fiscală de gradul al doilea nu a dovedit existența unei fraude fiscale.

70 În aceste condiții, o asemenea reglementare sau o asemenea practică administrativă națională par a fi susceptibile să repună în discuție în mod sistematic exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului și, prin urmare, neutralitatea TVA-ului, chiar dacă persoana impozabilă în cauză a acționat cu bună-credință și în termenul de prescripție aplicabil.

71 Având în vedere considerațiile de mai sus, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 168 litera (c), articolul 178 litera (c), precum și articolele 179, 180 și 182 din Directiva TVA, citite în lumina principiilor neutralității fiscale, proporționalității și efectivității, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum și unei practici administrative în temeiul cărora deducerea TVA-ului aferent achizițiilor intracomunitare de bunuri este refuzată pentru motivul că persoana impozabilă și-a exercitat dreptul la deducere în perioada impozabilă în care a primit efectiv facturile necesare pentru exercitarea acestui drept, care era ulterioară perioadei în care au fost efectuate aceste achiziții, deși persoana impozabilă și-a exercitat acest drept cu bună-credință și în termenul de prescripție.

Cu privire la cheltuielile de judecată

72 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:

Articolul 168 litera (c), articolul 178 litera (c), precum și articolele 179, 180 și 182 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, citite în lumina principiilor neutralității fiscale, proporționalității și efectivității,

trebuie interpretate în sensul că

se opun unei reglementări naționale, precum și unei practici administrative în temeiul cărora deducerea TVA-ului aferent achizițiilor intracomunitare de bunuri este refuzată pentru motivul că persoana impozabilă și-a exercitat dreptul la deducere în perioada impozabilă în care a primit efectiv facturile necesare pentru exercitarea acestui drept, care era ulterioară perioadei în care au fost efectuate aceste achiziții, deși persoana impozabilă și-a exercitat acest drept cu bună-credință și în termenul de prescripție.