

Și acum, iată un caz soluționat de CJUE, în favoarea unui contribuabil român care se lupta cu ANAF – speță în care principiile prezentate în lucrare și-au găsit o aplicare cât se poate de practică (în aceeași speță!)

Aplicarea principiilor fiscale într-o speță privind corectarea facturilor și rambursarea TVA facturat și plătit fără a fi datorat

1. Privire generală asupra unei spețe interesante

Discutăm acum soluția într-o cauză judecată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), în cadrul unui litigiu între SC Terracult SRL, societate comercială de drept român (denumită în continuare „Terracult”), pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 și ANAF – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, pe de altă parte, în legătură cu o cerere de anulare a unei decizii de impunere prin care se refuză respectivei societăți dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) și i se impune plata taxei într-un quantum suplimentar.

Între 10 și 14 octombrie 2013, Donauland SRL, societate comercială de drept român, a livrat rapița către Almos Alfons Mosel Handels GmbH (denumită în continuare „Almos”), societate comercială de drept german. Ea a considerat tranzacțiile corespunzătoare ca fiind livrări intracomunitare.

Întrucât Donauland nu a fost în măsură să prezinte, cu ocazia inspecției fiscale la care a fost supusă, documentele care atestau că rapița astfel livrată a părăsit teritoriul român, autoritatea fiscală competentă a considerat că scutirea de TVA prevăzută pentru livrările intracomunitare de bunuri nu era aplicabilă în cazul acestor operațiuni. Prin urmare, printr-o decizie de impunere din 4 martie 2014 (denumită în continuare „decizia de impunere din 4 martie 2014”), această autoritate a stabilit în sarcina Donauland plata sumei de 440 241 de lei românești (RON) (aproximativ 100 000 de euro) cu titlu de TVA aferent livrărilor de rapiță destinate Almos din luna octombrie a anului 2013, calificate drept livrări naționale cărora li se aplică cota standard de 24 %. Donauland nu a contestat această decizie de impunere, care, în consecință, a rămas definitivă.

La 27 martie 2014, în conformitate cu decizia de impunere din 4 martie 2014, Donauland a recalificat livrările intracomunitare în cauză, încadrându-le în categoria livrărilor naționale cărora li se aplică cota standard de TVA, și a emis facturi de corecție în acest scop. Aceste facturi evidențiau anularea livrărilor intracomunitare amintite și recalificarea lor. Ele menționau natura lor corectivă (!) și precizau că emiterea lor a avut loc pe baza deciziei de impunere din 4 martie 2014 (!! – nota H. Sasu: situație întâlnită după unele controale fiscale).

La 28 martie 2014, Almos a informat Donauland că a constatat că facturile de corecție menționate cuprindeau codul său de identificare fiscală din Germania și a solicitat rectificarea aceluiași facturi pentru a cuprinde datele sale de identificare din România. Almos a indicat de asemenea Donauland că rapita în cauză nu a părăsit teritoriul României și că livrărilor în cauză trebuia să li se aplice mecanismul de taxare inversă a TVA-ului.

Prin urmare, la 31 martie 2014, Donauland a emis noi facturi de corecție, recalificând livrările naționale în cauză, cărora li se aplica cota standard de TVA, și încadrându-le în categoria livrărilor de bunuri pentru care se aplică mecanismul de taxare inversă a TVA-ului, ca urmare a unei identificări eronate a cumpărătorului, descoperită în urma comunicării transmise de Almos la 28 martie 2014. Luând în considerare aceste noi facturi de corecție în decontul de TVA pentru luna martie a anului 2014, Donauland a dedus TVA-ul aferent acestor facturi din TVA-ul datorat pentru perioada în curs. Întrucât a fost calculată o sumă negativă de TVA, Donauland a solicitat rambursarea TVA-ului aferent sumei de 440 241 RON (aproximativ 100 000 de euro), corespunzătoare suplimentului de TVA menționat în decizia de impunere din 4 martie 2014.

După ce a verificat, între 28 noiembrie 2016 și 10 februarie 2017, cererea de rambursare a TVA-ului amintită, autoritatea fiscală competentă a stabilit, printr-o decizie de impunere din 10 februarie 2017 (denumită în continuare „decizia de impunere din 10 februarie 2017”), în mod definitiv în sarcina Terracult, care achiziționase Donauland prin absorbție la 1 august 2016, obligația de plată a acestei sume de 440 241 RON (aproximativ 100 000 de euro), cu titlu de supliment de TVA aferent livrărilor de rapită efectuate în luna octombrie a anului 2013. Această autoritate fiscală a considerat în special că recalificarea livrărilor de rapită și încadrarea lor în categoria livrărilor de bunuri pentru care se aplică mecanismul de taxare inversă a TVA-ului anulau în mod nelegal efectele deciziei de impunere din 4 martie 2014, în condițiile în care aceasta din urmă rămăsese definitivă.

2. Contenciosul fiscal dintre contribuabil și ANAF

Decizia de impunere din 10 februarie 2017 a făcut obiectul unei contestații administrative formulate de Terracult, care a fost respinsă la 14 iulie 2017.

La 2 februarie 2018, Terracult a sesizat Tribunalul Arad (România) cu o acțiune prin care solicita printre altele anularea deciziei din 14 iulie 2017 de respingere a contestației sale, anularea în parte a deciziei de impunere din 10 februarie 2017 și restituirea sumei achitate în temeiul deciziei de impunere din 4 martie 2014.

Terracult a arătat că această restituire se impunea deoarece Donauland nu a făcut decât să se conformeze, mai întâi, informațiilor furnizate de Almos, potrivit cărora rapița livrată urma să părăsească teritoriul român, ulterior, deciziei de impunere din 4 martie 2014 prin care se constata că rapița respectivă nu părăsise acest teritoriu și care impunea plata unui supliment de TVA pentru livrări naționale, precum și, în sfârșit, realității faptice care implica aplicarea mecanismului de taxare inversă a TVA-ului în cazul acestor livrări. Terracult a arătat că normele referitoare la acest mecanism și la principiul neutralității TVA-ului impuneau admiterea corecției facturilor în cauză, efectuată la 31 martie 2014 conform realității faptice, și restituirea suplimentului de TVA plătit fără să fie datorat.

La 18 mai 2018, această instanță a respins acțiunea formulată de Terracult pentru motivul că Donauland nu a formulat o contestație administrativă care i-ar fi permis să modifice starea de fapt fiscală consemnată în decizia de impunere din 4 martie 2014. La 29 iunie 2018, Terracult a declarat recurs împotriva deciziei de respingere a acțiunii sale la Curtea de Apel Timișoara (România).

Având îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea cu dreptul Uniunii a reglementării naționale relevante și a aplicării acesteia de către autoritățile naționale, Curtea de Apel Timișoara a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei practici administrative și/sau unei interpretări a prevederilor din legislația națională prin care se împiedică corectarea unor facturi și, pe cale de consecință, includerea facturilor corectate în decontul de TVA al perioadei în care s-a făcut corecția, pentru operațiuni efectuate într-o perioadă care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia organele fiscale au emis o decizie de impunere rămasă

definitivă, în condițiile în care, ulterior emiterii deciziei de impunere, s-au descoperit date și informații suplimentare care ar determina aplicarea unui regim fiscal diferit?”

3. Dreptul Uniunii

Articolul 193 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202.”

Articolul 199a din această directivă, introdus prin Directiva 2013/43, care a intrat în vigoare la 15 august 2013, prevedea:

„(1) Statele membre pot să prevadă, până la 31 decembrie 2018 și pentru o durată minimă de doi ani, ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă beneficiară a următoarelor operațiuni:

[...] (i) furnizările de cereale și culturi industriale, inclusiv semințe oleaginoase și sfeclă de zahăr, care nu sunt în principiu destinate ca atare consumatorilor finali;

[...] (1a) Statele membre pot stabili condițiile pentru aplicarea mecanismului prevăzut la alineatul (1).

(1b) Aplicarea mecanismului prevăzut la alineatul (1) în cazul furnizării oricăroră dintre bunurile sau serviciile menționate la literele (c)-(j) de la alineatul respectiv este condiționată de introducerea unor obligații de raportare adecvate și eficiente pentru persoanele impozabile care furnizează bunurile sau serviciile cărora li se aplică mecanismul prevăzut la alineatul (1).”

În temeiul Deciziei de punere în aplicare a Consiliului din 20 iunie 2011 de autorizare a României să aplice o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112 (JO 2011, L 163, p. 26), aplicabilă până la 31 mai 2013, ulterior, în temeiul articolului 199a alineatul (1) din Directiva TVA, introdus prin Directiva 2013/43, acest stat membru aplica mecanismul de taxare inversă pentru unele cereale, inclusiv pentru rapiță.

4. Prevederile fiscale de la data litigiului

Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, modificată, reprezenta legislația în domeniul material-fiscal de la data controlului. În prezent Codul fiscal conține prevederi relativ identice, care face în continuare aplicabilă decizia CJUE pe care o analizăm.

Vechiul Cod fiscal prevedea la articolul 159:

„(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

- (a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;
- (b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

[...]

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alineatului (1) litera b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la articolul 145-147².”

În prezent, art. 330 Cod fiscal are un conținut oarecum diferit de reglementarea europeană – și de aici problemele...

5. Aspectele procedural fiscale de la data litigiului

Potrivit articolului 7 alineatul (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, din 24 decembrie 2003 (reglementarea procedural-fiscală de la data litigiului):

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată, organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Acesta era textul legal aplicabil la data controlului fiscal care a generat litigiul. În prezent, art. 7 alineatul (2) din actualul Cod de procedură fiscală prevede:

”Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/ plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz”.

Articolul 205 din vechiul Cod de procedură fiscală, intitulat „Posibilitatea de contestare”, prevedea la alineatul (1):

„Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

În prezent, în aceeași materie, art. 270 alin. (1) din actualul Cod de procedură fiscală, prevede:

”Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

Potrivit articolului 207 alineatul (1) din vechiul Cod de procedură fiscală:

„Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

În prezent, art. 270 alin. (1) din Codul de procedură fiscală conține un termen modificat, însă este identic sub raport ideatic:

”Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii”.

Articolul 213 din vechiul cod, intitulat „Soluționarea contestației”, prevedea la alineatele (1) și (4):

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

[...] (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Actualul Cod de procedură fiscală prevede, în aceeași materie, la art. 276:

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

6. Jurisprudența constantă a Curții

Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere a solicitat în esență să se stabilească dacă dispozițiile Directivei TVA, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun (sau nu) unei reglementări naționale sau unei practici administrative naționale care nu permite unei persoane impozabile, care a efectuat operațiuni cu privire la care s-a dovedit ulterior că intră sub incidența mecanismului de taxare inversă a TVA-ului, să corecteze facturile referitoare la aceste operațiuni și să se prevaleze de aceasta prin rectificarea unei declarații fiscale anterioare sau prin depunerea unei noi declarații fiscale care să ia în considerare corecția astfel efectuată, în vederea rambursării TVA-ului facturat și plătit fără să fie datorat de această persoană impozabilă, pentru motivul că perioada în care au fost realizate operațiunile respective a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale la finalul căreia autoritatea fiscală competentă a emis o decizie de impunere care, nefiind contestată de persoana impozabilă menționată, a rămas definitivă.

Menționăm că niciuna din persoanele interesate care au depus observații scrise în cauză nu a contestat vreuna din livrările de rapiță efectuate în luna octombrie a anului 2013 în România de către o persoană impozabilă furnizoare, în favoarea unei alte persoane impozabile, fiecare dintre cele două având un cod de identificare fiscală românesc, trebuia să i se aplice mecanismul de taxare inversă a TVA-ului.

Or, în temeiul acestui mecanism, nu se efectuează nicio plată a TVA-ului între furnizor și persoana impozabilă destinatară a livrărilor, aceasta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, TVA-ul în amonte. În acest sens, în Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, Curtea a arătat: ” Trebuie amintit că, pe baza regimului de taxare inversă, nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul și cumpărătorul unor bunuri, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, TVA-ul în amonte și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă astfel încât nicio sumă să nu fie datorată administrației fiscale” (punctul 41); în același sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 29 și jurisprudența citată)

Întrucât TVA-ul nu este datorat de un astfel de furnizor, conform articolelor 193, 199 și 199a din Directiva TVA, acesta nu poate fi considerat o persoană obligată la plata TVA-ului, iar împrejurarea că acest furnizor a plătit TVA-ul bazându-se pe

supoziția eronată că livrării în cauză nu i se aplica mecanismul de taxare inversă a TVA-ului nu permite să se deroge de la această normă, astfel încât acest TVA facturat și achitat în mod eronat trebuie, în principiu, să fie rambursat furnizorului menționat.

În acest sens, în Hotărârea din 23 aprilie 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, CJUE a arătat: ”în cazul în care serviciile au fost prestate de la un sediu comercial fix al prestatorului situat pe teritoriul unui stat membru în care trebuie plătit TVA-ul, destinatarul unor astfel de servicii nu poate fi considerat persoană obligată la plata TVA-ului. În această privință, împrejurarea că destinatarul acestor servicii a plătit TVA-ul bazându-se pe supoziția eronată că prestatorul nu dispunea de un sediu comercial fix în sensul Directivei TVA nu poate permite administrației fiscale să deroge de la această normă considerând că persoana obligată la plata TVA-ului este destinatarul, iar nu prestatorul”.

7. Obligația de a rambursa impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea prevederilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte (a se vedea în special Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, punctul 12, Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctul 84, precum și Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24). Așadar, statul membru este obligat, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții, C-192/95-C-218/95, EU:C:1997:12, punctul 20, precum și Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24). Prin urmare – arată CJUE - statul membru în cauză este obligat, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii. Cererea de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat face parte din sfera dreptului la restituirea plății nedatorate, care, potrivit unei jurisprudențe constante, urmărește să remedieze consecințele incompatibilității impozitului cu dreptul Uniunii prin neutralizarea sarcinii economice pe care acesta i-a impus-o în mod nejustificat operatorului care, în final, l-a suportat efectiv.

În acest sens, s-a statuat în Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C-38/16, CJUE a arătat: ”Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea prevederilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte.

Cererea de rambursare a TVA ului achitat fără să fie datorat face parte din sfera dreptului la restituirea plății nedatorate, care, potrivit unei jurisprudențe constante, urmărește să remedieze consecințele incompatibilității impozitului cu dreptul Uniunii prin neutralizarea sarcinii economice pe care acesta i a impus o în mod nejustificat operatorului care, în final, l a suportat efectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2011, Danfoss și Sauer Danfoss, C 94/10, EU:C:2011:674, punctul 23)”.

8. Principiul neutralității – interpretare de interes general pentru părțile unui litigiu fiscal

Trebuie amintit că principiul neutralității TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului în cadrul activităților sale economice. Astfel, acest sistem garantează perfecta neutralitate 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 la plata TVA-ului. În acest sens, Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147 Curtea a arătat: ”trebuie amintit că Curtea a statuat în mod repetat că principiul neutralității fiscale se reflectă în regimul deducerilor care 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, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, precum și Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25 și jurisprudența citată)”.

În ceea ce privește rambursarea TVA-ului facturat din greșeală, Curtea a arătat deja că Directiva TVA nu prevede nicio dispoziție referitoare la regularizarea de către emitentul facturii a TVA-ului facturat fără a fi datorat și că, în aceste condiții, statele membre sunt, în principiu, cele care trebuie să determine condițiile în care TVA-ul facturat fără a fi datorat poate fi regularizat (Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 25 și jurisprudența citată; Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctele 48 și 49, și Hotărârea Stadeco, punctul 35).

Pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența statelor membre să prevadă, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea regularizării oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință (Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 26 și jurisprudența citată; Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius, C-342/87, Rec., p. 4227, punctul 18, și Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 36).

Cu toate acestea, atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, principiul neutralității TVA-ului impune ca TVA-ul facturat fără a fi datorat să poată fi regularizat fără ca statele membre să poată condiționa o astfel de regularizare de buna-credință a emitentului facturii respective. Această regularizare nu poate depinde de puterea discreționară de apreciere a administrației fiscale (Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 27 și jurisprudența citată; Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, punctele 58 și 68, și Hotărârea Stadeco, punctele 37 și 38). Or, în cazul livrărilor de bunuri care intră sub incidența mecanismului de taxare inversă a TVA-ului, riscul pierderii unor venituri fiscale legat de exercitarea dreptului la rambursare este eliminat. Astfel, deși persoana impozabilă destinatară a livrărilor respective datorează TVA-ul în amonte, aceasta poate, în principiu, să deducă aceeași taxă, astfel încât nicio sumă să nu fie datorată administrației fiscale. În acest sens, în Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, a arătat că, în lipsa unui risc de pierdere a veniturilor fiscale, refuzul de a acorda unui furnizor rambursarea TVA-ului plătit fără a fi datorat, acesta fiind facturat în pofida împrejurării că, în locul normelor referitoare la regimul normal al TVA-ului, se aplicau cele corespunzătoare mecanismului de taxare inversă în privința unei livrări efectuate de acest furnizor în cadrul activităților sale economice supuse TVA-ului, ar însemna să i se impună acestuia să suporte o sarcină fiscală cu încălcarea principiului neutralității TVA-ului.

9. Principiul efectivității și aplicarea acestuia

Principiile efectivității și proporționalității se opun și ele unei reglementări sau unei practici administrative precum cele în discuție în litigiul principal.

În ceea ce privește principiul efectivității, care impune ca o dispoziție procedurală națională să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite particularilor de dreptul Uniunii, reiese din jurisprudența Curții că posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare 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 pusă în discuție la nesfârșit (Hotărârea din 21 iunie 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, punctul 29). Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp atât contribuabilul, cât și administrația în cauză. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii, chiar dacă, prin definiție, împlinirea acestor termene determină respingerea, în tot sau în parte, a acțiunii intentate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, punctele 41 și 42, precum și jurisprudența citată; Hotărârea din 14 iunie 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punctul 42 și jurisprudența citată).

Din decizia de trimitere reiese că, în cauza principală, autoritățile fiscale române și instanța care s-a pronunțat în primă instanță au refuzat furnizorului dreptul de a recurge la dispozițiile legislației fiscale naționale care reglementează posibilitatea de a obține rambursarea TVA-ului facturat și plătit în mod eronat, în termen de cinci ani, prin corecția facturilor pe care le-a emis, pentru motivul că acest furnizor ar fi trebuit, în conformitate cu reglementarea națională în discuție în litigiul principal, să utilizeze, în vederea acestei rambursări, posibilitatea de a contesta prima decizie de impunere înainte ca ea să rămână definitivă.

Cu toate acestea – punctează foarte limpede CJUE - deși reglementarea națională prevede că persoana impozabilă are la dispoziție un termen de 30 de zile de la comunicarea deciziei de impunere în scopul depunerii unei contestații, această persoană impozabilă poate să nu dispună decât de un termen foarte scurt în vederea unei astfel de contestații sau poate să fie chiar decăzută din drepturi, în cazul în care elementele în temeiul cărora ar fi posibil să se conteste această decizie de

impunere sunt descoperite după emiterea deciziei menționate, astfel încât exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de către persoana impozabilă devine imposibilă în practică sau, cel puțin, excesiv de dificilă. În speță, potrivit informațiilor de care dispune Curtea, predecesorul Terracult ar fi avut la dispoziție numai câteva zile pentru a contesta în mod util prima decizie de impunere folosind procedura de contestare pe care o avea la dispoziție.

În aceste condiții, principiul efectivității se opune unor astfel de reglementări sau de practici administrative naționale, în măsura în care ele sunt susceptibile să priveze persoana impozabilă de posibilitatea de a corecta facturile referitoare la unele dintre aceste operațiuni și de a se prevala de aceasta în vederea rambursării TVA-ului facturat și plătit de respectiva persoană impozabilă fără a fi datorat, în condițiile în care termenul de decădere de cinci ani stabilit de reglementarea menționată nu a expirat încă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 40).

10. Principiul proporționalității

În ceea ce privește îndoielile instanței de trimitere referitoare la principiul proporționalității, trebuie amintit că legiuitorul național are posibilitatea de a însoți obligații de formă ale persoanelor impozabile de sancțiuni de natură să le incite pe acestea din urmă să respecte obligațiile menționate, pentru a asigura buna funcționare a sistemului TVA-ului, și că, astfel, o sancțiune administrativă de natură pecuniară poate fi aplicată unei persoane impozabile a cărei cerere de rambursare a TVA-ului plătit fără a fi datorat rezultă din propria sa neglijență (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, unde, la punctul 49, CJUE a arătat că: ”o sancțiune administrativă pecuniară ar putea în special să fie aplicată împotriva unei persoane impozabile neglijente, care își corectează declarația privind TVA-ul bazându-se pe documente care justifică dreptul său de deducere a TVA-ului în a căror posesie se afla la momentul depunerii declarației sale privind această taxă sau după descoperirea unei erori de înregistrare care modifică quantumul TVA-ului care trebuie rambursat”).

Trebuie arătat că, presupunând că se dovedește existența unei neglijențe din partea persoanei impozabile, ceea ce revine instanței de trimitere să constate, statul membru în cauză trebuie să recurgă la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul vizat de reglementarea națională, aduc atingere cât mai puțin posibil principiilor stabilite prin legislația Uniunii, precum principiul

neutralității TVA-ului. Prin urmare, ținând seama de locul pe care îl ocupă acest principiu în sistemul comun al TVA-ului, o sancțiune care constă într-un refuz absolut al dreptului la rambursarea TVA-ului facturat în mod eronat și plătit fără să fie datorat este disproporționată. Menționăm că în Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctele 50 și 51, CJUE, a arătat următoarele: ”statele membre trebuie să recurgă, conform principiului proporționalității, la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul vizat de reglementarea națională, aduc cât mai puțin atingere principiilor stabilite prin legislația Uniunii, cum ar fi principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA-ului (Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 23). Așadar, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, ținând seama de locul important pe care îl ocupă dreptul de deducere în sistemul comun al TVA-ului, o sancțiune care constă într-un refuz absolut al dreptului de deducere este disproporționată în cazul în care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 70, precum și jurisprudența citată)”.

Trebuie să se adauge de asemenea că, astfel cum a subliniat guvernul român, este necesar să se refuze beneficiul dreptului la rambursarea TVA-ului dacă acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Astfel, lupta împotriva fraudei și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În acest sens, Hotărârea din 3 octombrie 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punctul 29, arată că ”este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 40 și jurisprudența citată)”.

Cu toate acestea, în speță, instanța de trimitere nu menționează deloc în cererea sa de decizie preliminară existența unei fraude sau a unui abuz.

11. Concluzia și decizia Curții

Pentru cele arătate mai sus, Curtea (Camera a cincea) a decis că dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale sau unei practici administrative naționale care nu permite unei persoane impozabile, care a efectuat operațiuni cu privire la care s-a dovedit ulterior că intră sub incidența mecanismului de taxare inversă a taxei pe valoarea adăugată (TVA), să corecteze facturile referitoare la aceste operațiuni și să se prevaleze de aceasta prin rectificarea unei declarații fiscale anterioare sau prin depunerea unei noi declarații fiscale care să ia în considerare corecția astfel efectuată, în vederea rambursării TVA-ului facturat și plătit fără a fi datorat de această persoană impozabilă, pentru motivul că perioada în care au fost realizate operațiunile respective a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale la finalul căreia autoritatea fiscală competentă a emis o decizie de impunere care, nefiind contestată de persoana impozabilă menționată, a rămas definitivă (CJUE, Hotărârea în Cauza C 835/18 - Terracult).