



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

12 iulie 2012 *

„TVA — Directiva 2006/112/CE — Drept de deducere — Termen de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului — Principiul efectivității — Refuzarea dreptului de deducere a TVA-ului — Principiul neutralității fiscale”

În cauza C-284/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Bulgaria), prin decizia din 25 mai 2011, primită de Curte la 8 iunie 2011, în procedura

EMS-Bulgaria Transport OOD

împotriva

Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” Plovdiv,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues (raportor), președinte de cameră, și domnii U. Lohmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 martie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru EMS-Bulgaria Transport OOD, de N. Nikolov, avocat;
- pentru Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” Plovdiv, de E. Raycheva și de G. Arnaudov, în calitate de agenți;
- pentru guvernul bulgar, de T. Ivanov și de E. Petranova, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

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

* Limba de procedură: bulgară.

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 179, 180 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiilor efectivității și neutralității fiscale.
- 2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unei acțiuni introduse de EMS-Bulgaria Transport OOD (denumită în continuare „EMS”) împotriva unei decizii de rectificare a impozitului emise în urma refuzării de către autoritățile fiscale a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 20 primul paragraf din Directiva TVA prevede:

„«Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor.”
- 4 Articolul 68 din această directivă prevede:

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

Achiziția intracomunitară de bunuri este considerată a fi efectuată atunci când livrarea de bunuri similare pe teritoriul statului membru respectiv este considerată a fi efectuată.”
- 5 Potrivit articolului 69 din directiva menționată:

„(1) În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, TVA-ul devine exigibil în cea de a cincisprezecea zi a lunii următoare celei în care intervine faptul generator.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), TVA-ul devine exigibil la emiterea facturii prevăzute la articolul 220, în cazul în care factura este emisă înainte de cea de a cincisprezecea zi a lunii următoare celei în care intervine faptul generator.”
- 6 Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”
- 7 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-ului, pe care are obligația de a îl plăti, următoarele sume:

[...]

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

[...]"

- 8 Potrivit articolului 179 din directiva menționată:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea 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.

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 TVA 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 182 din această directivă prevede:

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

- 11 Articolul 213 din directiva menționată prevede:

„(1) Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

[...]

(2) Fără a aduce atingere alineatului (1) primul paragraf, orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri ce nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) are obligația de a declara că efectuează aceste achiziții, în cazul în care condițiile pentru a nu le supune taxei, stabilite de dispoziția respectivă, nu mai sunt îndeplinite.”

- 12 Potrivit articolului 214 alineatul (1) din directiva menționată:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

- (a) orice persoană impozabilă, cu excepția celor prevăzute la articolul 9 alineatul (2), care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu articolele 194-197 și articolul 199;
- (b) orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) și orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce exercită opțiunea prevăzută la articolul 3 alineatul (3) de a-și supune TVA-ului achizițiile intracomunitare;
- (c) orice persoană impozabilă care efectuează, pe teritoriul său respectiv, achiziții intracomunitare de bunuri în scopul unor operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și pe care le efectuează în afara respectivului teritoriu.”

13 Articolul 273 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului 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.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul bulgar

14 Articolul 6 alineatul 2 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă acțiunii principale (denumită în continuare „ZDDS”), prevede:

„În sensul prezentei legi, prin «livrarea unui bun» se înțelege de asemenea:

- 1) transferul, contra unei compensații, al dreptului de proprietate sau al unui alt drept real asupra bunului, ca urmare a unei solicitări sau a unui act al unei autorități de stat sau locale sau ca efect al legii;
- 2) predarea materială a unui bun în temeiul unui contract care prevede că transferul dreptului de proprietate asupra bunului respectiv este afectat de o condiție suspensivă sau de un termen;
- 3) predarea materială a unui bun în temeiul unui contract de leasing care prevede în mod explicit transferul dreptului de proprietate asupra bunului respectiv; această dispoziție nu se aplică dacă în contractul de leasing s-a convenit doar o opțiune de a transfera dreptul de proprietate asupra bunului;
- 4) predarea materială a unui bun către o persoană care acționează în nume propriu în contul unui terț.”

15 Conform articolului 13 alineatul 1 din ZDDS, achiziția intracomunitară este înțeleasă ca fiind dobândirea dreptului de proprietate asupra unui bun, precum și, în situațiile menționate la articolul 6 alineatul 2 din ZDDS, primirea efectivă a unui bun expedit sau transportat dintr-un alt stat membru în țară, în cazul în care furnizorul este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA într-un alt stat membru.

16 Potrivit articolului 25 din ZDDS:

„1. Se consideră «fapt generator», în sensul prezentei legi, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii efectuate de persoane impozabile potrivit prezentei legi, precum și achiziția intracomunitară și importul de bunuri, în sensul articolului 16.

2. Faptul generator intervine la data la care este transferat dreptul de proprietate asupra bunului sau la data la care este prestat serviciul.

3. Cu excepția situațiilor enunțate la alineatul 2, faptul generator intervine:

- 1) la data transferului efectiv al bunului, în conformitate cu articolul 6 alineatul 2 din prezenta lege, cu excepția situațiilor prevăzute la alineatul 6;

[...]

6. Dacă, înainte ca faptul generator să intervină potrivit articolelor 2, 3 sau 4, se efectuează o plată în avans totală sau parțială pentru o livrare sau pentru un serviciu, taxa devine exigibilă la momentul încasării plății (corespunzătoare sumei convenite), cu excepția cazurilor în care plata este efectuată în legătură cu o livrare intracomunitară. În aceste cazuri se presupune că taxa este inclusă în suma plătită.”

17 Articolul 63 din ZDDS prevede:

„1. În cazul unei achiziții intracomunitare, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator în cazul în care ar fi vorba despre o livrare pe teritoriul țării.

[...]

3. În cazul achiziției intracomunitare, taxa devine exigibilă în a cincisprezecea zi a lunii următoare celei în care intervine faptul generator în conformitate cu alineatele 1 și 2.

4. Prin derogare de la alineatul 3, taxa devine exigibilă la data emiterii facturii, în cazul în care factura este emisă înainte de a cincisprezecea zi a lunii următoare celei în care intervine faptul generator.”

18 Din articolul 70 alineatul 4 din ZDDS rezultă că persoana înregistrată în temeiul articolului 99 din ZDDS nu are dreptul la deducere.

19 Articolul 71 din ZDDS prevede:

„Persoana are dreptul la deducerea TVA-ului dacă este îndeplinită una dintre următoarele condiții:

[...]

5. deține un document care îndeplinește cerințele articolului 114, un justificativ potrivit articolului 117 și respectă cerințele de la articolul 86 (în cazul unei achiziții intracomunitare).”

20 Potrivit articolului 72 din ZDDS:

„1. O persoană înregistrată în conformitate cu prezenta lege își poate exercita dreptul de deducere a TVA-ului în perioada impozabilă în care a luat naștere acest drept sau în una dintre cele trei perioade fiscale care urmează.”

2. Dreptul prevăzut la alineatul 1 este exercitat astfel:

- 1) la calculul rezultatelor pentru perioada fiscală prevăzută la alineatul 1, persoana include quantumul taxei deductibile în declarația de TVA prevăzută la articolul 125 aferentă aceleiași perioade fiscale;
- 2) persoana include documentul menționat la articolul 71 în registrul de achiziții prevăzut la articolul 124 pentru perioada fiscală prevăzută la punctul 1.”

21 Articolul 99 din ZDDS prevede:

„1. Este supusă obligației de înregistrare potrivit prezentei legi orice persoană impozabilă sau orice persoană juridică neimpozabilă care nu este înregistrată în conformitate cu articolele 96, 97, 98, cu articolul 100 alineatele 1 și 3 și cu articolul 102 și care realizează o achiziție intracomunitară de bunuri.

2. Alineatul 1 nu se aplică în cazul în care valoarea totală a achizițiilor intracomunitare impozabile pentru anul calendaristic curent nu depășește 20 000 BGN.

3. Persoanele prevăzute la alineatul 2 au obligația ca, cel târziu cu șapte zile înainte de data la care intervine faptul generator al impunerii pentru o achiziție care are ca efect depășirea pragului de 20 000 BGN pentru valoarea totală a achizițiilor intracomunitare impozabile, să solicite înregistrarea în conformitate cu prezenta lege. O achiziție intracomunitară prin care pragul menționat este depășit este supusă impozitării în conformitate cu prezenta lege.

4. Valoarea prevăzută la alineatul 2 rezultă din valoarea totală a achiziției intracomunitare impozabile, cu excepția achiziției de vehicule noi și de produse supuse accizelor, din care se scade taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată în statul membru din care mărfurile au fost transportate sau expediate.

5. Alineatul 1 nu se aplică:

- 1) persoanelor prevăzute la articolul 168 care achiziționează vehicule noi;
- 2) persoanelor prevăzute la articolul 2 punctul 4 (care efectuează achiziții intracomunitare de bunuri supuse accizelor).

6. O persoană care este înregistrată potrivit prezentului articol și intră sub incidența înregistrării obligatorii în conformitate cu articolele 96, 97 și 98 sau a înregistrării voluntare potrivit articolului 100 alineatele 1 și 3 trebuie să se înregistreze conform procedurii și în termenele prevăzute pentru înregistrarea obligatorie sau voluntară.”

22 Conform articolului 100 alineatele 1 și 2 din ZDDS, orice persoană impozabilă care nu este supusă înregistrării obligatorii în conformitate cu articolul 96 alineatul 1 (cifră de afaceri impozabilă de 50 000 BGN sau mai mult pentru o perioadă care nu depășește ultimele douăsprezece luni consecutive anterioare lunii curente) și, respectiv, cu articolul 99 alineatul 1 din ZDDS are dreptul de a se înregistra potrivit prezentei legi.

23 Potrivit articolului 73a din ZDDS, în vigoare începând de la 1 ianuarie 2009:

„1. În cazul livrărilor pentru care taxa a devenit exigibilă la destinatar, dreptul de deducere se menține chiar și în cazul în care furnizorul bunului nu a emis niciunul dintre documentele conforme cu cerințele de la articolul 114 și/sau destinatarul nu deține niciun document în sensul articolului 71 punctele 2, 4 și 5 și/sau destinatarul nu a îndeplinit cerințele de la articolul 72, cu condiția ca livrarea să nu fi fost disimulată, iar înregistrările contabile ale destinatarului să cuprindă informații despre aceasta.

2. În cazurile prevăzute la alineatul 1, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie exercitat în perioada fiscală în care a intervenit faptul generator al impunerii [...]”

24 Alineatul 18 al dispozițiilor tranzitorii și finale ale legii de modificare și completare a ZDDS, în vigoare de asemenea de la 1 ianuarie 2009, prevede:

„1. Persoanele înregistrate, care sunt destinate ale unei livrări sau sunt importatori, față de care taxa a devenit exigibilă în calitatea lor de persoane impozabile potrivit capitolului 8 înainte de intrarea în vigoare a prezentei legi și care până la această dată nu au achitat taxa în conformitate cu articolul 86 alineatul 1 și/sau nu și-au exercitat dreptul de deducere, au posibilitatea ca în termen de patru luni de la intrarea în vigoare a prezentei legi să achite taxa, respectiv să își exercite dreptul de deducere.

2. În cazul în care persoanele prevăzute la alineatul 1 nu au dedus impozitul aferent intrărilor decât după expirarea termenului prevăzut la articolul 72 alineatul 1, se presupune că și-au exercitat în mod legal dreptul de deducere.
3. Alineatul 2 și articolul 73a se aplică procedurilor administrative și judiciare aflate în curs la data intrării în vigoare a legii.

[...]"

- 25 Articolul 72 alineatul 1 din ZDDS, în versiunea aplicabilă începând de la 1 ianuarie 2010, prevede:

„O persoană 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 cele douăsprezece perioade fiscale ulterioare.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 26 Din decizia de trimitere reiese că Marcotran International Transport C.A., societate cu sediul în Spania, a vândut, la 14 noiembrie 2008, camioane și tractoare rutiere către EMS, cu sediul în Bulgaria. Acest furnizor spaniol a emis cu această ocazie zece facturi intitulate „vânzare de camioane/tractoare rutiere/de ocazie” și a declarat o livrare intracomunitară în baza de date electronică a sistemului de schimb de informații în materie de TVA (VIES) („VAT Information Exchange System”).
- 27 Din această decizie reiese de asemenea că, la 22 decembrie 2008, EMS a prezentat o cerere de înregistrare voluntară în scopuri de TVA, conform articolului 100 alineatul 1 din ZDDS, și că înregistrarea a avut loc la 12 ianuarie 2009.
- 28 În luna iunie 2009, EMS a emis 10 justificative de achiziții intracomunitare, conform articolului 117 din ZDDS coroborat cu articolul 84 din ZDDS. Aceasta a achitat taxa datorată și și-a exercitat dreptul de deducere. Au fost aplicate normele privind taxarea inversă.
- 29 Potrivit deciziei de trimitere, autoritățile fiscale au considerat că, la 14 noiembrie 2008, EMS realizase o achiziție intracomunitară de bunuri care, nefiind nici mijloace de transport noi, nici bunuri supuse accizelor, nu intrau sub incidența excepției prevăzute la articolul 99 alineatul 5 din ZDDS. Întrucât valoarea totală a achizițiilor intracomunitare depășea 20 000 BGN, iar pentru fiecare dintre cele zece facturi valoarea impozabilă a achiziției intracomunitare era de peste 20 000 BGN, EMS ar fi supusă obligației de înregistrare în scopuri de TVA potrivit articolului 99 alineatul 1 din ZDDS și ar trebui să plătească TVA-ul aferent valorii totale a achiziției intracomunitare, în conformitate cu articolul 86 și cu articolul 99 alineatul 3 din aceeași lege, mai precis suma de 229 548,50 BGN. Calcularea a avut loc în luna iunie 2009, iar nu în luna noiembrie 2008.
- 30 Din cauza acestei întârzieri, EMS a fost obligată să plătească 18 250,38 BGN cu titlu de dobânzi de întârziere.
- 31 În plus, autoritățile fiscale au refuzat societății EMS, în aplicarea articolului 70 alineatul 4 din ZDDS, beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului, pentru motivul că dreptul menționat a fost exercitat în afara termenului prevăzut la articolul 72 alineatul 1 din ZDDS și că alineatul 18 al dispozițiilor tranzitorii și finale ale legii de modificare și completare a ZDDS, în vigoare la 1 ianuarie 2009, nu era aplicabil.
- 32 Atât acțiunea administrativă introdusă la Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Plovdiv, cât și cea introdusă în fața Administrativen sad – grad Plovdiv (Tribunalul Administrativ din Plovdiv) au fost respinse.

- 33 Potrivit acestei din urmă instanțe, articolul 73a din ZDDS este o dispoziție materială care se aplică începând de la 1 ianuarie 2009. Efectul său retroactiv este prevăzut la alineatul 18 primul paragraf din dispozițiile tranzitorii și finale ale legii de modificare și completare a ZDDS, care a intrat de asemenea în vigoare la 1 ianuarie 2009. Acest alineat permite persoanelor înregistrate să achite taxa și să își exercite dreptul de deducere în termen de patru luni de la intrarea în vigoare a legii de modificare, dacă TVA-ul a luat naștere anterior acestei intrări în vigoare. În măsura în care EMS nu era înregistrată la data intrării în vigoare a alineatului 18 menționat, ea nu se poate prevala de această dispoziție și nu ar avea, așadar, dreptul de deducere a TVA-ului.
- 34 Instanța de trimitere subliniază însă că societății EMS nu i s-a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului pentru motivul lipsei înregistrării în scopuri de TVA, ci pentru nerespectarea termenului de decădere.
- 35 Împotriva acestei hotărâri, EMS a formulat un recurs în fața Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă).
- 36 Această instanță consideră că a avut loc o achiziție intracomunitară și că taxa a devenit exigibilă la 14 noiembrie 2008, când au fost emise facturile. Împrejurarea că, la acea dată, EMS nu era înregistrată în conformitate cu ZDDS nu ar însemna că nu avusese loc o achiziție intracomunitară.
- 37 Varhoven administrativen sad subliniază că obligația de a fi înregistrat în conformitate cu ZDDS pentru a exercita dreptul de deducere a TVA-ului are la bază în special articolul 72 alineatul 1 din această lege.
- 38 În plus, din decizia de trimitere rezultă că, în conformitate cu noul articolul 73a din ZDDS, intrat în vigoare la 1 ianuarie 2009, legiuitorul bulgar urmărește să nu limiteze excesiv exercițiul dreptului de deducere în cazul taxării inverse, permițând exercitarea acestui drept chiar și fără respectarea termenului prevăzut la articolul 72 din această lege, dacă administrația fiscală dispune de informațiile necesare, iar persoana interesată, în calitate de destinatar al livrării, este cea care trebuie să plătească TVA-ul. În speță, autoritățile fiscale ar dispune cu siguranță de aceste informații, care ar fi, de altfel, prezente în contabilitatea EMS.
- 39 Instanța de trimitere precizează, în sfârșit, că noul termen în care persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere rezultat din modificarea articolului 72 alineatul 1 din ZDDS intrată în vigoare la 1 ianuarie 2010 – mai precis douăsprezece perioade fiscale ulterioare celei în care a luat naștere dreptul de deducere, în loc de trei – este un semn că termenul de decădere anterior era prea scurt și făcea dificilă exercitarea dreptului de deducere.
- 40 Potrivit instanței de trimitere, acest termen a fost scurtat în speță în măsura în care EMS a trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA înainte de a-și exercita dreptul de deducere, în timp ce termenul de decădere începuse deja să curgă. Astfel, potrivit acestei instanțe, EMS nu a avut la dispoziție decât o lună pentru a-și exercita dreptul de deducere.
- 41 Acestea sunt condițiile în care Varhoven administrativen sad a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 179 alineatul (1) și articolele 180 și 273 din Directiva [TVA], precum și principiul efectivității în domeniul impozitelor indirecte, analizat în Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, Rep., p. I-3457), trebuie interpretate în sensul că permit un termen de decădere, precum cel prevăzut în speță la articolul 72 alineatul 1 din [ZDDS] (în versiunea sa în vigoare în 2008), care, prin alineatul 18 din cadrul dispozițiilor tranzitorii și finale ale legii de modificare și completare a [ZDDS], a fost prelungit până la sfârșitul lunii aprilie 2009 numai pentru destinatarii livrărilor în privința cărora impozitul a devenit exigibil înainte de 1 ianuarie 2009, situație în care trebuie avute în vedere împrejurările acțiunii principale, mai precis

- cerința prevăzută de legislația națională potrivit căreia, drept condiție prealabilă pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană care a realizat o achiziție intracomunitară și nu este înregistrată în conformitate cu [ZDDS] trebuie să se înregistreze voluntar, deși nu îndeplinește condițiile pentru înregistrarea obligatorie;
 - noua reglementare de la articolul 73a din [ZDDS], intrată în vigoare de la 1 ianuarie 2009, potrivit căreia dreptul de deducere trebuie acordat independent de respectarea sau de nerespectarea termenului prevăzut la articolul 72 alineatul 1 din [ZDDS], atunci când impozitul devine exigibil la destinatarul livrării, cu condiția ca livrarea să nu fi fost disimulată, iar înregistrările contabile să cuprindă informații despre aceasta;
 - modificarea ulterioară a articolului 72 alineatul 1 din [ZDDS], intrată în vigoare de la 1 ianuarie 2010, potrivit căreia dreptul de deducere poate fi exercitat în perioada fiscală în care a luat naștere acest drept sau în una dintre cele douăsprezece perioade fiscale ulterioare?
- 2) Principiul neutralității fiscale, în calitate de principiu fundamental important pentru instituirea și funcționarea sistemului comun de TVA, trebuie interpretat în sensul că permite o practică de control fiscal similară celei din acțiunea principală, prin care, atunci când se constată o întârziere la calculul TVA-ului, se aplică o sancțiune pentru întârzierea plății constând în plata unor dobânzi și, în plus, o sancțiune sub forma refuzului dreptului de deducere, în împrejurările specifice din cazul recurenței, având în vedere că operațiunea nu a fost disimulată, înregistrările contabile cuprind informații despre aceasta, administrația fiscală deține informațiile necesare, nu există un abuz, iar bugetul nu a fost prejudiciat?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 42 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 179 alineatul (1) și articolele 180 și 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unui termen de decădere care încadrează exercitarea dreptului de deducere, precum cel din acțiunea principală.
- 43 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, că regimul de deduceri stabilit prin Directiva TVA urmărește să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de agentul economic în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități 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, și Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, punctul 35).
- 44 Dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea Ecotrade, citată anterior, punctul 39, precum și Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, punctul 68 și jurisprudența citată).
- 45 Astfel cum rezultă din modul de redactare a articolului 167 și a articolului 179 alineatul (1) din Directiva TVA, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă.

- 46 Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din aceeași directivă, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea taxei chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în cursul perioadei în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării anumitor condiții și modalități stabilite prin reglementările naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea Ecotrade, citată anterior, punctele 42 și 43).
- 47 În această privință, deși statele membre au posibilitatea, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, să adopte măsuri în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale, acestea nu trebuie totuși să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să periclitaze neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rep., p. I-10385, punctul 49, și Hotărârea Klub, citată anterior, punctul 50).
- 48 Este necesar de asemenea să se precizeze că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere 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 față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (Hotărârea Ecotrade, citată anterior, punctul 44).
- 49 Curtea a statuat deja, în contextul taxării inverse, 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, 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 practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității) (Hotărârea Ecotrade, citată anterior, punctul 46 și jurisprudența citată).
- 50 Instanța de trimitere se întreabă dacă un termen de decădere precum cel din acțiunea principală nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere de către persoana impozabilă.
- 51 Potrivit jurisprudenței Curții, deși este de competența instanței naționale să aprecieze compatibilitatea măsurilor naționale cu dreptul Uniunii, în speță cu principiul efectivității (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak Orłowski, C-188/09, Rec., p. I-7639, punctul 30), revine totuși Curții sarcina de a furniza acestei instanțe orice indicație utilă în vederea soluționării litigiului cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 octombrie 2001, Adam, C-267/99, Rec., p. I-7467, punctul 39, și Hotărârea Eon Aset Menidjunt, citată anterior, punctul 49).
- 52 Pentru a aprecia un astfel de termen de decădere, este necesar să se țină seama de durata sa totală, egală, în speță, cu trei perioade fiscale, în plus față de perioada fiscală în cursul căreia a luat naștere dreptul de deducere. O perioadă fiscală este egală, potrivit legislației naționale aplicabile, cu o lună.
- 53 Deși un astfel de termen de decădere nu poate, ca atare, să facă în practică exercitarea dreptului de deducere imposibilă sau excesiv de dificilă, dat fiind că articolul 167 și articolul 179 alineatul (1) din Directiva TVA permit statelor membre să oblige persoana impozabilă să își exercite dreptul de deducere în perioada în care a luat naștere dreptul său, conformitatea sa cu principiul efectivității trebuie examinată în lumina tuturor circumstanțelor cauzei.
- 54 De asemenea, motivele care au determinat legiuitorul național să modifice termenul menționat pot constitui indicații pertinente, întrucât ele pot dovedi o eventuală luare în considerare de către acesta din urmă a dificultăților concrete întâmpinate de persoanele impozabile cu ocazia exercitării dreptului lor de deducere.

- 55 În această privință, se poate arăta că legiuitorul bulgar a recurs la o prelungire importantă a termenului de decădere, pe de o parte, prin prevederea, la articolul 73a din ZDDS, a posibilității de a exercita, în contextul taxării inverse, dreptul de deducere indiferent dacă termenul prevăzut la articolul 72 alineatul 1 din ZDDS a fost sau nu a fost respectat, dacă livrarea nu este disimulată, iar informațiile referitoare la aceasta sunt disponibile în contabilitate și, pe de altă parte, prin modificarea articolului 72 alineatul 1 menționat pentru a permite exercitarea acestui drept de deducere în cursul uneia dintre cele douăsprezece perioade fiscale care urmează perioadei inițiale.
- 56 În plus, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă înscrierea în evidențele persoanelor impozabile în scopuri de TVA trebuie în mod necesar să aibă loc în același termen de decădere. Dacă se dovedește că aceasta este situația, un astfel de element trebuie luat în considerare.
- 57 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, înregistrarea, ca o condiție a exercitării dreptului de deducere, se consideră a fi efectuată începând de la data eliberării înregistrării, iar nu de la data cererii de înregistrare.
- 58 A ști dacă, în practică, exercitarea dreptului de deducere într-un astfel de termen de decădere nu devine imposibilă sau excesiv de dificilă depinde, în consecință, de durata procedurii de înregistrare.
- 59 Astfel cum s-a menționat la punctul 40 din prezenta hotărâre, în cauza din acțiunea principală, EMS nu ar fi dispus, astfel, decât de o lună după data eliberării înregistrării sale.
- 60 Trebuie precizat că obligația persoanei impozabile de a declara începerea activității sale prevăzută la articolele 213 și 214 din Directiva TVA nu dă naștere unui drept de deducere, ci constituie o cerință de formă în scopul controlului (a se vedea Hotărârea Nidera Handelscompagnie, citată anterior, punctul 50).
- 61 În plus, formalitățile stabilite de statul membru pe care trebuie să le respecte persoana impozabilă pentru a-și putea exercita dreptul de deducere a TVA-ului nu pot depăși ceea ce este strict necesar pentru a controla aplicarea corectă a procedurii de taxare inversă (Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uzsodaépítő, C-392/09, Rep., p. I-8791, punctul 38).
- 62 S-a statuat de asemenea că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor 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, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea Ecotrade, citată anterior, punctele 63 și 64, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, citată anterior, punctul 42, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctul 35).
- 63 Rezultă că lipsa înregistrării în scopuri de TVA nu poate priva persoana impozabilă de dreptul său de deducere dacă sunt îndeplinite condițiile de fond impuse pentru a beneficia de acest drept.
- 64 În consecință, la prima întrebare trebuie să se răspundă că articolul 179 alineatul (1) și articolele 180 și 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unui termen de decădere care încadrează exercitarea dreptului de deducere, precum cel din acțiunea principală, cu condiția ca acesta să nu facă excesiv de dificilă sau practic imposibilă exercitarea acestui drept. O astfel de apreciere este de competența instanței naționale, care poate în special să țină seama de intervenția ulterioară a unei prelungiri importante a termenului de decădere, precum și de durata procedurii de înregistrare în scopuri de TVA care trebuie realizată în același termen pentru ca dreptul de deducere menționat să poată fi exercitat.

Cu privire la a doua întrebare

- 65 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiul neutralității fiscale se opune unei sancțiuni care constă în refuzarea dreptului de deducere a TVA-ului și în obligarea la plata unor dobânzi atunci când taxa este plătită cu întârziere.
- 66 Trebuie precizat, cu titlu introductiv, că această întrebare pare să facă abstracție de aspectul dacă termenul de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere este sau nu este respectat.
- 67 În această privință, trebuie amintit că, deși statele membre pot adopta sancțiuni în cazul nerespectării obligațiilor prin care se urmărește asigurarea colectării corecte a taxei și prevenirea evaziunii fiscale, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Ecotrade, punctele 65 și 67, precum și Dankowski, punctul 37).
- 68 În ceea ce privește o sancțiune care constă într-un refuz absolut al dreptului de deducere, este necesar să se sublinieze că sistemul comun al TVA-ului, astfel cum reiese de la punctul 43 din prezenta hotărâre, urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, care presupune posibilitatea persoanei impozabile de a deduce TVA-ul datorat sau plătit în cadrul tuturor activităților sale economice conform articolului 167 din Directiva TVA.
- 69 Statele membre trebuie astfel, conform principiului proporționalității, să recurgă la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul de luptă împotriva fraudei și a evaziunii fiscale, aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația Uniunii, precum principiul fundamental al dreptului la deducerea TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 10 iunie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 23).
- 70 Ținând seama de locul important pe care îl ocupă dreptul de deducere în sistemul comun de TVA, o astfel de sancțiune pare disproporționată în cazul în care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului.
- 71 Astfel, după cum reiese din jurisprudența amintită la punctul 62 din prezenta hotărâre, deducerea TVA-ului aferent intrărilor trebuie, în principiu, să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile. Situația ar 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 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 31).
- 72 Or, potrivit deciziei de trimitere, în acțiunea principală, livrarea intracomunitară nu a fost disimulată, iar informațiile referitoare la aceasta sunt disponibile în contabilitatea persoanei impozabile. Administrația fiscală ar dispune de informațiile indispensabile care îi permit, în principiu, să verifice dacă au fost efectiv îndeplinite condițiile de fond, competența verificării acestui aspect revenind, în orice caz, instanței naționale.
- 73 Statele membre pot cu siguranță să considere, în anumite condiții, disimularea existenței unei operațiuni intracomunitare ca o tentativă de fraudă cu privire la TVA și să aplice, într-un astfel de caz, amenziile sau sancțiunile pecuniare prevăzute de dreptul lor intern, cu condiția ca acestea să fie proporționale cu gravitatea abuzului (a se vedea în acest sens Hotărârea Collée, citată anterior, punctul 40).
- 74 O plată tardivă a TVA-ului nu poate fi, în sine, asimilată unei fraude, care presupune, pe de o parte, că operațiunea în cauză, în pofida respectării condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și a legislației naționale care transpune această directivă, are drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă

parte, că dintr-un ansamblu de elemente obiective rezultă că scopul esențial al operațiunii în cauză este obținerea unui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 74 și 75, precum și Hotărârea Klub, citată anterior, punctul 49).

- 75 Plata unor dobânzi de întârziere poate constitui o sancțiune adecvată, cu condiția ca aceasta să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului, amintit la punctul 67 din prezenta hotărâre, care constă în prevenirea fraudei și în asigurarea colectării corecte a TVA-ului.
- 76 Astfel cum rezultă de la punctul 68 și următoarele din prezenta hotărâre, o asemenea sancțiune ar fi disproporționată dacă suma globală a dobânzilor solicitate ar corespunde cuantumului taxei deductibile, ceea ce ar însemna în esență privarea persoanei impozabile de dreptul său de deducere. Aprecierea caracterului proporțional al sancțiunii revine instanței de trimitere.
- 77 Prin urmare, este necesar ca la a doua întrebare să se răspundă că principiul neutralității fiscale se opune unei sancțiuni care constă în refuzarea dreptului de deducere în cazul plății cu întârziere a TVA-ului, însă nu se opune plății unor dobânzi de întârziere, cu condiția ca această sancțiune să respecte principiul proporționalității, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 78 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 doua) declară:

- 1) **Articolul 179 alineatul (1) și articolele 180 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun unui termen de decădere care încadrează exercitarea dreptului de deducere, precum cel din acțiunea principală, cu condiția ca acesta să nu facă excesiv de dificilă sau practic imposibilă exercitarea acestui drept. O astfel de apreciere este de competența instanței naționale, care poate în special să țină seama de intervenția ulterioară a unei prelungiri importante a termenului de decădere, precum și de durata procedurii de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată care trebuie realizată în același termen pentru ca dreptul de deducere menționat să poată fi exercitat.**
- 2) **Principiul neutralității fiscale se opune unei sancțiuni care constă în refuzarea dreptului de deducere în cazul plății cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată, însă nu se opune plății unor dobânzi de întârziere, cu condiția ca această sancțiune să respecte principiul proporționalității, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.**

Semnături