



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

20 iunie 2013 \*

„Fiscalitate — TVA — Directiva 2006/112/CE — Principiile neutralității fiscale și proporționalității — Înregistrarea în contabilitate și declararea cu întârziere a anulării unei facturi — Remedierea omisiunii — Plata impozitului — Bugetul statului — Lipsa unui prejudiciu — Sancțiune administrativă”

În cauza C-259/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Plovdiv (Bulgaria), prin decizia din 15 mai 2012, primită de Curte la 24 mai 2012, în procedura

**Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv**

împotriva

**Rodopi-M 91 OOD,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul E. Jarašiūnas, președinte de cameră, și domnii A. Ó Caoimh și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv, de S. Marinov, director;
- pentru Rodopi-M 91 OOD, de M. Ekimdzhev, de K. Boncheva, de G. Chernicherska, și de S. Hadzhieva, avokati;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay 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: bulgara.

## Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv (Direcția teritorială pentru orașul Plovdiv a Agenției Naționale a Veniturilor Statului, denumită în continuare „Teritorialna direktsia”), pe de o parte, și Rodopi-M 91 OOD (denumită în continuare „Rodopi”), pe de altă parte, cu privire la o amendă aplicată acesteia pentru înregistrarea în contabilitate și declararea cu întârziere a anulării unei facturi.

## Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

- 3 Articolul 184 din Directiva TVA prevede:

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

- 4 Articolul 186 din Directiva TVA prevede:

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

- 5 Articolul 242 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea [taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare «TVA»)] și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale.”

- 6 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 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*

- 7 Articolul 72 alineatul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost, denumită în continuare „ZDDS”) prevede:

„O persoană înregistrată în conformitate cu prezenta lege își poate exercita dreptul de deducere a taxei în amonte în perioada fiscală în care a luat naștere acest drept sau în una din cele douăsprezece perioade fiscale următoare.”

8 Articolul 78 din ZDDS are următorul cuprins:

„1) Persoana înregistrată este obligată să regularizeze cuantumul impozitului achitat în amonte a cărui deducere se solicită în cazul modificării bazei de impozitare, al anulării unei vânzări sau al modificării tipului vânzării.

2) Regularizarea are loc în perioada fiscală în care au intervenit circumstanțele prevăzute la alineatul 1, prin înregistrarea în registrul de achiziții și în declarația privind TVA-ul aferentă perioadei fiscale corespunzătoare a documentului justificativ în sensul articolului 115 sau a unui document justificativ nou, în sensul articolului 116, prin care se efectuează regularizarea.”

9 Articolul 112 alineatul 1 din ZDDS prevede:

„Documentele fiscale în sensul prezentei legi sunt:

1. factura;
2. nota privind factura;
3. procesul-verbal.”

10 Articolul 115 din ZDDS are următorul cuprins:

„1) În cazul unei modificări a bazei de calcul sau în cazul anulării unei vânzări pentru care a fost emisă o factură, furnizorul sau prestatorul este obligat să emită o notă privind această factură.

2) Nota se întocmește în mod obligatoriu în termen de 5 zile de la data la care a intervenit împrejurarea prevăzută la alineatul 1.

3) În cazul majorării bazei de impozitare, se întocmește o notă de debit, iar în cazul reducerii bazei de impozitare sau al anulării livrării, se emite o notă de credit.

[...]”

11 Articolul 116 alineatul 1 din ZDDS prevede:

„Nu sunt permise rectificările și adăugările la facturi și la notele privind facturile. Documentele justificative greșite sau rectificate trebuie anulate și se întocmesc documente justificative noi.”

12 Articolul 124 alineatul 4 din ZDDS prevede:

„Persoana înregistrată în scopuri de TVA este obligată să înregistreze documentele fiscale primite în registrul-jurnal de achiziții, cel târziu în cea de a douăsprezecea perioadă fiscală care urmează celei în care au fost emise, însă nu mai târziu de ultima perioadă fiscală prevăzută la articolul 72 alineatul 1.”

13 Articolul 182 din ZDDS are următorul cuprins:

„1) În cazul în care persoana impozabilă nu emite un document fiscal ori nu înregistrează documentul fiscal emis sau primit în registrele contabile aferente perioadelor fiscale respective, determinând astfel o reducere a cuantumului impozitului, acesteia i se aplică sancțiunea amenzii (în cazul persoanelor fizice care nu au calitatea de comerciant) sau o sancțiune pecuniară (în cazul persoanelor juridice sau al întreprinderilor individuale), al cărei cuantum este egal cu valoarea taxei neachitate, însă, în orice caz, nu mai puțin de **1 000** [de leva bulgare (BGN)].

2) În cazul încălcării prevăzute la alineatul 1, dacă persoana impozabilă a emis sau a înregistrat documentul fiscal în perioada fiscală următoare celei în care ar fi trebuit emis sau înregistrat respectivul document justificativ, amenda sau sancțiunea pecuniară este egală cu 25 % din valoarea taxei neachitate, însă nu mai puțin de 250 BGN.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

- 14 Rodopi este o societate de drept bulgar supusă la plata TVA-ului.
- 15 În perioada fiscală corespunzătoare lunii decembrie 2009, această societate a înscris în registrul său de achiziții și în declarația pe care a depus-o o factură din data de 30 decembrie 2009 emisă de Moda Shport EOOD. Cuantumul TVA-ului indicat pe această factură se ridică la 161 571,12 BGN (aproximativ 82 800 de euro).
- 16 Factura respectivă nu ar fi trebuit să fie emisă. În conformitate cu legislația națională, un proces-verbal din data de 15 octombrie 2010 a anulat factura în cauză.
- 17 Rodopi nu a luat în considerare acest proces-verbal nici în contabilitate, nici în declarația sa pentru luna octombrie 2010. Aceasta l-a luat în considerare pentru luna decembrie 2010, regularizând deducerea efectuată în temeiul facturii respective prin achitarea cuantumului integral al TVA-ului inițial dedus în temeiul facturii anulate, precum și a dobânzilor aferente.
- 18 La 22 februarie 2011, a fost emis un act de constatare a unei încălcări administrative, în care se menționează, în esență, că încălcarea a fost constatată de Teritorialna direktsia în cursul lunii noiembrie 2010. La 17 iunie 2011, aceasta din urmă a aplicat Rodopi o amendă în quantum echivalent celui al TVA-ului menționat pe factura în cauză.
- 19 Sancțiunea a făcut obiectul unei acțiuni în primă instanță în fața Rayonen sad (tribunalul raional).
- 20 În fața acestei instanțe, Rodopi a arătat că anexa nr. 12 la Regulamentul de aplicare a ZDDS, care impune în speță înregistrarea anulării facturii în cauză în luna octombrie 2010, contrazice articolul 124 alineatul 4 din ZDDS, care prevede că persoana impozabilă trebuie să înregistreze documentele fiscale primite în registrul său de achiziții cel târziu în cea de a douăsprezecea perioadă fiscală care urmează celei în care aceste documente au fost emise, însă, în orice caz, nu mai târziu de sfârșitul ultimei perioade fiscale în care își poate exercita dreptul de deducere, cu alte cuvinte, douăsprezece luni după perioada în care acest drept a luat naștere.
- 21 Rayonen sad a considerat că anularea acestei facturii ar fi trebuit înscrisă de Rodopi în luna octombrie 2010, aceasta fiind înscrisă abia în luna decembrie 2010. Instanța amintită a apreciat totuși că decizia de sancționare luată de Teritorialna direktsia era viciată de o încălcare a normelor materiale de procedură, întrucât nu respectase termenul prevăzut de Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Legea privind încălcările și sancțiunile administrative) pentru întocmirea actului de constatare a încălcării.
- 22 Teritorialna direktsia a formulat recurs în fața Administrativen sad Plovdiv.
- 23 În fața acestei instanțe, Rodopi arată că amenda care i-a fost aplicată este contrară dreptului Uniunii, mai precis principiilor neutralității fiscale și proporționalității.
- 24 Potrivit instanței de trimitere, în speță trebuie să se stabilească dacă sancțiunea aplicată Rodopi pentru motivul că a declarat cu întârziere anularea facturii în cauză este conformă principiilor neutralității și proporționalității, ținând seama de faptul că Rodopi a plătit taxa împreună cu dobânzile aferente.

25 În aceste împrejurări, Administrativen sad Plovdiv a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Principiul neutralității fiscale permite unui stat membru să aplice o sancțiune pentru declararea cu întârziere a anulării unei facturi chiar dacă anularea a fost înregistrată în contabilitate ulterior, iar persoana în cauză a achitat taxa care a rezultat ca urmare a anulării și dobânzile aferente?

În legătură cu prima întrebare, prezintă importanță următoarele împrejurări:

- termenul în care se pretinde că anularea ar fi trebuit înregistrată este de paisprezece zile de la terminarea lunii calendaristice în care s-a efectuat anularea;
- anularea facturii a fost înregistrată efectiv la o lună după expirarea termenului în care se pretinde că aceasta ar fi trebuit efectuată;
- TVA-ul datorat și dobânzile aferente au fost plătite către bugetul de stat?

2) Articolele 242 și 273 din Directiva [TVA] permit statelor membre să aplice o amendă în valoare egală cu TVA-ul neachitat la timp unei persoane impozabile despre care se pretinde că nu și-a îndeplinit la timp obligația de a înregistra în contabilitate unele împrejurări relevante pentru calcularea TVA-ului, în cazul în care omisiunea a fost remediată ulterior și s-a achitat în integralitate TVA-ul datorat, precum și dobânzile aferente?

3) Prezintă vreo importanță faptul că bugetul de stat nu a fost afectat, întrucât persoana în cauză a înregistrat ulterior anularea facturii și a achitat în integralitate TVA-ul și dobânzile aferente?

4) Aplicarea unei amenzi într-un quantum total egal cu TVA-ul și dobânzile aferente achitate încalcă principiul proporționalității?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

#### *Cu privire la admisibilitate*

26 Teritorialna direktsia susține că cererea de decizie preliminară este inadmisibilă pentru motivul că este lipsită de relevanță pentru soluționarea litigiului principal, având în vedere că numai răspunsurile la întrebările cu privire la situația de fapt prezintă interes pentru soluționarea litigiului menționat.

27 Potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea poate totuși refuza să statueze asupra unei cereri de decizie preliminară formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 28, precum și jurisprudența citată).

28 Or, trebuie să se constate că această situație nu se regăsește în speță. Astfel, interpretarea solicitată a principiilor neutralității fiscale și proporționalității, precum și a articolelor 242 și 273 din Directiva TVA este în legătură directă cu obiectul litigiului principal, al cărui caracter real nu pare să poată fi contestat. În plus, decizia de trimitere conține elemente de fapt și de drept suficiente pentru ca Curtea să fie în măsură să răspundă în mod util întrebărilor care i-au fost adresate. În consecință, cererea de decizie preliminară trebuie considerată admisibilă.

*Cu privire la fond*

- 29 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiile neutralității fiscale și proporționalității, precum și articolele 242 și 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să aplice unei persoane impozabile care nu și-a îndeplinit în termenul prevăzut de legislația națională obligația de a înregistra în contabilitate și de a declara unele împrejurări relevante pentru calcularea TVA-ului pe care îl datorează o amendă în valoare egală cu cuantumul acestei taxe neachitate în termenul menționat, în cazul în care, ulterior, această persoană impozabilă a remediat omisiunea și a achitat în integralitate TVA-ul datorat, precum și dobânzile.
- 30 Conform articolului 242 din Directiva TVA, fiecare persoană impozabilă este obligată să țină o contabilitate suficient de detaliată în scopul de a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale. În plus, conform articolului 273 primul paragraf din Directiva TVA, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă atunci când consideră aceste obligații necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.
- 31 Directiva TVA nu prevede expres un sistem de sancțiuni în cazul încălcării obligațiilor prevăzute de această directivă și cărora le sunt supuse persoanele impozabile. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un sistem instituit prin această legislație, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs, C-263/11, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 32 Astfel, în primul rând, sancțiunile pe care statele membre le pot adopta pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, în special pentru a garanta respectarea de către persoanele impozabile a obligațiilor lor în materie de regularizare a contabilității ca urmare a anulării unei facturi în temeiul căreia au efectuat o deducere, nu pot să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA și se opune ca agenții economici care efectuează aceleași operațiuni să fie supuși unui tratament diferit în materie de colectare a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Rep., p. I-7639, punctul 26 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 29 martie 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, punctul 22).
- 33 În această privință, trebuie amintit că sistemul de regularizare a deducerilor constituie un element esențial al sistemului instituit de Directiva TVA întrucât are drept vocație să asigure corectitudinea deducerilor și, așadar, neutralitatea sarcinii fiscale (Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 26).
- 34 Or, în speță, reiese din dosarul prezentat Curții că sancțiunea în discuție în cauza principală, prin încurajarea persoanelor impozabile să regularizeze în cel mai scurt termen cuantumul impozitului datorat atunci când o operațiune care a servit drept temei pentru o deducere a fost anulată, urmărește să asigure colectarea în mod corect a taxei, în special corectitudinea deducerilor, și să prevină evaziunea fiscală, fără a aduce deloc atingere principiului dreptului de deducere.
- 35 În plus, astfel cum a arătat Comisia, pe de o parte, persoana impozabilă care săvârșește o neregulă precum cea în discuție în litigiul principal se află, din punctul de vedere al obiectivului asigurării unei colectări în mod corect a TVA-ului și al prevenirii evaziunii, într-o situație diferită de aceea a persoanei impozabile care și-a respectat obligațiile contabile.

- 36 Pe de altă parte, amenda în discuție în litigiul principal nu este aplicată ca urmare a unei operațiuni oarecare, ci ca urmare a unei rectificări cu întârziere de către persoana impozabilă a unei deduceri pe care o efectuase și care nu mai are temei. Așadar, nu se poate considera că este vorba despre o taxă care determină o dublă impunere, contrară principiului neutralității fiscale (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 11 septembrie 2003, *Cookies World*, C-155/01, Rec., p. I-8785, punctul 60, și Hotărârea din 15 ianuarie 2009, K-1, C-502/07, Rep., p. I-161, punctele 17-19).
- 37 Din considerațiile care precedă rezultă că principiul neutralității fiscale nu se opune ca o amendă precum cea în discuție în litigiul principal să fie aplicată în împrejurări precum cele amintite la punctul 29 din prezenta hotărâre.
- 38 În al doilea rând, trebuie amintit că sancțiunile prevăzute la punctul 32 din prezenta hotărâre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de asigurare a colectării în mod corect a taxei și de prevenire a evaziunii. Pentru a aprecia dacă o sancțiune este conformă principiului proporționalității, trebuie să se țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care această sancțiune urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia (a se vedea Hotărârea *Rēdlihs*, citată anterior, punctele 46 și 47, precum și jurisprudența citată).
- 39 Cu toate acestea, revine instanței naționale sarcina de a aprecia dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la punctul precedent.
- 40 În ceea ce privește modalitățile de stabilire a sancțiunii în cauză, trebuie constatat că cuantumul sancțiunii, astfel cum este prevăzută la articolul 182 alineatele 1 și 2 din ZDDS, este progresiv. Dacă regularizarea intervine numai cu o lună întârziere, amenda nu este decât de 25 % din cuantumul TVA-ului datorat. Numai dacă întârzierea depășește termenul de o lună, amenda este majorată la 100 % din cuantumul TVA-ului datorat. O asemenea sancțiune pare, așadar, de natură să încurajeze persoanele impozabile să regularizeze cât mai curând posibil deducerile care au fost efectuate, însă care nu mai sunt întemeiate și, astfel, să atingă obiectivul asigurării colectării în mod corect a taxei.
- 41 Pe de altă parte, este de competența instanței naționale să verifice dacă declararea cu întârziere a anulării facturii în cauză nu este viciată de o fraudă privind TVA-ul. Într-adevăr, potrivit unei jurisprudențe constante, justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele Uniunii. În mod similar, aplicarea reglementării Uniunii nu poate fi extinsă pentru a se aplica operațiunilor care sunt realizate cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prevăzute de dreptul Uniunii (a se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, *Collée*, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 42 Trebuie totuși să se sublinieze că o plată tardivă a TVA-ului nu poate fi, în sine, asimilată unei fraude (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, punctul 74 și jurisprudența citată).
- 43 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că principiul neutralității fiscale nu se opune ca administrația fiscală a unui stat membru să aplice unei persoane impozabile care nu și-a îndeplinit în termenul prevăzut de legislația națională obligația de a înregistra în contabilitate și de a declara unele împrejurări relevante pentru calcularea TVA-ului pe care îl datorează o amendă în valoare egală cu cuantumul acestei taxe neachitate în termenul menționat, în cazul în care, ulterior, această persoană impozabilă a remediat omisiunea și a achitat în integralitate impozitul datorat, precum și dobânzile. Revine instanței naționale sarcina de a aprecia, ținând seama de articolele 242 și 273 din Directiva TVA, dacă, având în vedere împrejurările litigiului principal, în special termenul în care neregula a fost rectificată, gravitatea acestei nereguli și eventuala existență a unei fraude sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabile persoanei impozabile, cuantumul sancțiunii aplicate nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea colectării în mod corect a taxei și în prevenirea evaziunii.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 44 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 opta) declară:

**Principiul neutralității fiscale nu se opune ca administrația fiscală a unui stat membru să aplice unei persoane impozabile care nu și-a îndeplinit în termenul prevăzut de legislația națională obligația de a înregistra în contabilitate și de a declara unele împrejurări relevante pentru calcularea taxei pe valoarea adăugată pe care datorează o amendă în valoare egală cu cuantumul acestei taxe neachitate în termenul menționat, în cazul în care, ulterior, această persoană impozabilă a remediat omisiunea și a achitat în integralitate impozitul datorat, precum și dobânzile. Revine instanței naționale sarcina de a aprecia, ținând seama de articolele 242 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, dacă, având în vedere împrejurările litigiului principal, în special termenul în care neregula a fost rectificată, gravitatea acestei nereguli și eventuala existență a unei fraude sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabile persoanei impozabile, cuantumul sancțiunii aplicate nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea colectării în mod corect a taxei și în prevenirea evaziunii.**

Semnături