



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA  
 prezentate la 26 octombrie 2017<sup>1</sup>

**Cauza C-533/16**

**Volkswagen AG**  
împotriva  
**Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**

[cerere de decizie preliminară formulată de Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovace)]

„Întrebare preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei plătite furnizorilor – Livrare de bunuri nesupuse TVA-ului – Aplicarea TVA-ului pentru livrări prin facturi distincte – Refuzarea dreptului de deducere ca urmare a expirării termenului de prescripție”

1. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) a fost examinat de Curte cu ocazia soluționării a numeroase trimiteri preliminare. În prezenta cauză, întrebarea preliminară adresată de instanța de trimitere vizează termenul în care se poate efectua deducerea taxei respective.
2. Problema cu care se confruntă instanța națională rezultă din faptul că, în anii 2004-2010, Volkswagen AG a primit bunuri de la anumite întreprinderi furnizoare care au emis facturile aferente fără să aplice TVA. Cele două părți au presupus, în mod eronat, că operațiunile respective erau scutite de TVA, întrucât era vorba despre o compensare financiară.
3. În anul 2010, ca urmare a depistării erorii, furnizorii au aplicat TVA în sarcina Volkswagen și, de data aceasta, au emis factura corespunzătoare în care a fost inclusă taxa datorată, depunând totodată o declarație suplimentară privind TVA-ul, cu scopul de a-l plăti către trezoreria statului. Volkswagen a vrut să deducă TVA-ul aferent intrărilor, însă administrația fiscală a admis cererea sa numai în ceea ce privește o parte dintre perioadele solicitate și a respins-o în rest, deoarece termenul pentru exercitarea acestui drept (cinci ani) expirase deja.
4. Prin urmare, trimiterea preliminară va permite Curții să determine în ce măsură prevalează dreptul de deducere a TVA-ului atunci când această taxă nu s-a aplicat la momentul furnizărilor inițiale de bunuri, iar regularizarea ulterioară vizează perioade fiscale mai vechi de cinci ani.

<sup>1</sup> Limba originală: spaniola.

## I. Cadrul normativ

### *Reglementarea Uniunii*

*Directiva 2006/112/CE*<sup>2</sup>

5. Articolul 62 punctele 1 și 2 prevede:

„În sensul prezentei directive:

1. «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă;
2. TVA devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

6. Articolul 167 prevede:

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

7. Conform articolului 168 litera (a):

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

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

8. Conform articolului 178 litera (a):

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

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

2 Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Directiva 2006/112” sau „Directiva TVA”).

3 Acesta conține articolele 219a-240 din Directiva TVA.

*Directiva 2008/9/CE*<sup>4</sup>

9. În conformitate cu articolul 2:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

1. «persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare» înseamnă o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE care este stabilită pe teritoriul altui stat membru decât statul membru de rambursare;

[...]

3. «perioadă de rambursare» înseamnă perioada menționată la articolul 16 și acoperită de cererea de rambursare;

[...]”

10. Articolul 3 enumeră condițiile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile nestabilite în statul membru de rambursare pentru ca directiva să fie aplicabilă.

11. Conform articolului 5:

„Fiecare stat membru rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare TVA încasată pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri în statul membru respectiv, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva 2006/112/CE.”

12. Conform articolului 8 alineatul (2):

„(2) În afară de informațiile menționate la alineatul (1), cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare stat membru de rambursare și pentru fiecare factură sau document de import, următoarele informații:

[...]

(d) data și numărul facturii sau documentului de import;

(e) baza impozabilă și cuantumul TVA exprimate în moneda statului membru de rambursare;

[...]”

13. Conform articolului 15 alineatul (1):

„(1) Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile cerute în temeiul articolelor 8, 9 și 11.”

<sup>4</sup> Directiva Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23). Articolul 171 din Directiva TVA face referire, în ceea ce privește rambursarea acestei taxe, la dispozițiile de punere în aplicare, incluse în prezent în Directiva 2008/9.

## *Legislația Republicii Slovace*

*Legea nr. 222/2004 privind TVA-ul*<sup>5</sup>

14. Articolul 49 alineatele (1) și (2) litera a) prevede:

„(1) Dreptul de a deduce taxa aferentă bunurilor și serviciilor se naște în beneficiul persoanei impozabile la data la care taxa devine exigibilă cu privire la astfel de bunuri și servicii.

(2) Persoana impozabilă poate deduce din taxa datorată taxa asupra bunurilor și a serviciilor pe care le utilizează pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii, cu excepțiile prevăzute la alineatele (3) și (7). Persoana impozabilă poate deduce taxa

a) atunci când aceasta este aplicată în privința sa de către o altă persoană impozabilă pe teritoriul național pentru bunurile sau pentru serviciile care i-au fost sau trebuie să îi fie livrate sau prestate”.

15. Articolul 51 alineatul (1) litera a) are următoarea formulare:

„(1) Persoana impozabilă poate exercita dreptul de deducere în conformitate cu articolul 49 dacă,

a) la momentul deducerii taxei în temeiul articolului 49 alineatul (2) litera a), dispune de factura unei persoane impozabile emisă în conformitate cu articolul 71;

[...]”

16. Articolul 55a alineatul (4) prevede:

„(4) Solicitantul exercită dreptul la rambursarea taxei prin depunerea unei cereri electronice de rambursare prin intermediul portalului electronic al statului membru în care are sediul, o unitate, un sediu comercial, domiciliul sau reședința obișnuită. Cererea de rambursare trebuie depusă cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de referință. Daňový úrad Bratislav I [Administrația Fiscală Bratislava I] comunică solicitantului de îndată, prin mijloace electronice, data primirii cererii de rambursare.”

17. Articolul 71 alineatul (1) litera a) și alineatul (2) prevede:

„(1) În sensul prezentei legi, se aplică următoarele definiții:

a) factură: orice document sau mesaj întocmit pe suport de hârtie sau în format electronic conform prezentei legi sau legii în vigoare care reglementează întocmirea facturii în alt stat membru;

[...]

(2) Orice document sau mesaj care modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și neechivoc este de asemenea considerat factură.”

<sup>5</sup> Denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”.

18. Articolul 45 din Codul de procedură fiscală (denumit în continuare „Cpf”) prevede:

„(1) Dacă prezenta lege sau o lege specială nu prevede altfel, nu poate fi percepută o taxă, nici chiar o diferență de taxă, și nu poate fi recunoscut nici dreptul la rambursarea excedentului de taxă, nici dreptul la rambursarea taxei după trecerea unei perioade de cinci ani de la sfârșitul anului în care persoana impozabilă ar fi trebuit să depună o declarație privind taxa sau o altă declarație ori avea obligația de a plăti taxa fără a fi necesară depunerea declarației privind taxa sau a altei declarații, ori al anului în care s-a născut dreptul la rambursarea excedentului de taxă sau dreptul la rambursarea taxei în beneficiul contribuabilului; [...]”

## II. Situația de fapt din litigiu și întrebările preliminare

19. În anii 2004-2010, societatea Hella Leuchten-Systeme GmbH, cu sediul în Paderborn, Germania, precum și societățile Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., și Hella Slovakia – Signal Lighting, ambele cu sediul în Slovacia (denumite în continuare „furnizorii Hella”), au furnizat Volkswagen matrițe pentru producerea de echipamente de iluminat pentru autovehicule<sup>6</sup>.

20. În facturile emise în acest scop, furnizorii Hella au întocmit facturile fără să aplice TVA, întrucât au considerat că nu era vorba despre o livrare de bunuri, ci doar despre o compensare financiară.

21. În anul 2010, ca urmare a depistării erorii, furnizorii Hella au aplicat TVA în sarcina Volkswagen prin facturi distincte, întocmite în conformitate cu articolul 71 din Legea privind TVA-ul, și au depus o declarație suplimentară privind această taxă, plătind trezoreriei statului TVA-ul astfel cuantificat.

22. Prin cererea din 1 iulie 2011, întemeiată pe articolele 55a-55g din Legea privind TVA-ul și în termenul prevăzut de Directiva 2008/9, Volkswagen a solicitat administrației fiscale rambursarea TVA-ului.

23. Prin decizia din 3 aprilie 2012, administrația fiscală a admis în parte cererea formulată de Volkswagen, rambursându-i TVA-ul în cuantum de 1 536 622,92 euro aferent perioadei de cinci ani anterioare cererii sale.

24. Prin aceeași decizie, administrația fiscală a respins cererea Volkswagen privind diferența de taxă, în cuantum de 1 354 968,83 euro. Aceasta a invocat faptul că a expirat termenul prevăzut la articolul 45 alineatul (1) din Cpf (cinci ani de la data livrării bunurilor).

25. Decizia respectivă din 3 aprilie 2012 a fost confirmată pe cale administrativă de Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direcția Financiară a Republicii Slovace).

26. Volkswagen a atacat decizia Direcției Financiare la Krajský súd v Bratislave (Curtea Regională din Bratislava), care a respins acțiunea. În opinia instanței respective, care a admis motivarea Direcției Financiare, dreptul la rambursarea TVA-ului ia naștere pentru persoana impozabilă la momentul livrării bunurilor și poate fi exercitat în termen de cinci ani. Prin urmare, dreptul la rambursarea TVA-ului pentru perioada cuprinsă între 2004 și 2006 încetase la momentul depunerii cererii de rambursare a taxei (în anul 2011).

27. Volkswagen a atacat hotărârea primei instanțe la Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovacia), susținând printre altele că interpretarea dreptului național nu este conformă cu reglementarea Uniunii și nici cu jurisprudența Curții în ceea ce privește calcularea datei de la care începe să curgă termenul de prescripție.

<sup>6</sup> Nu se contestă că aceste bunuri au fost utilizate pentru necesități privind operațiunile impozitate ale Volkswagen.

28. Curtea Supremă menționează că se confruntă cu două abordări în ceea ce privește stabilirea momentului la care expiră termenul pentru solicitarea deducerii TVA-ului: a) cea adoptată de Direcția Financiară, conformă cu practica administrativă națională, potrivit căreia termenul respectiv începe să curgă de la data livrării efective a bunurilor, în temeiul articolelor 63 și 167 din Directiva TVA, și b) cea adoptată de Volkswagen, în opinia căreia dreptul de deducere a TVA-ului impune îndeplinirea cumulativă a două condiții: să existe o livrare de bunuri, în calitate de operațiune impozitată, și să se dețină o factură sau un document similar.

29. În acest context, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovacie) adresează Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva 2008/9 și dreptul la rambursarea taxei trebuie interpretate în sensul că, pentru exercitarea dreptului la rambursarea TVA-ului, este necesar să fie îndeplinite cumulativ două condiții:

- i) furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii și
- ii) facturarea TVA-ului de către furnizor?

Cu alte cuvinte, o persoană impozabilă căreia nu i s-a aplicat TVA-ul pe o factură poate solicita rambursarea taxei?

- 2) Calcularea termenului de rambursare a taxei începând dintr-un moment în care nu sunt îndeplinite toate condițiile de fond pentru exercitarea dreptului la rambursarea taxei este compatibilă cu principiul proporționalității sau al neutralității fiscale a TVA-ului?
- 3) În lumina principiului neutralității fiscale, dispozițiile articolului 167 și ale articolului 178 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală și cu condiția să fi fost îndeplinite celelalte condiții de fond și de formă necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, se opun unui mod de a proceda al autorităților fiscale prin care unei persoane impozabile nu i se recunoaște dreptul exercitat în termenul prevăzut, potrivit Directivei 2008/9, pentru rambursarea taxei, în cazul în care taxa este facturată de un furnizor și este achitată de acesta din urmă înainte de împlinirea termenului de prescripție prevăzut de reglementarea națională?
- 4) În lumina principiului neutralității și a principiului proporționalității, care reprezintă principii fundamentale ale sistemului comun al TVA-ului, autoritățile fiscale slovacă au depășit limitele necesare pentru realizarea obiectivului stabilit de Directiva TVA în cazul în care nu au recunoscut unei persoane impozabile dreptul la rambursarea taxei achitate, din cauza expirării termenului de prescripție pentru rambursare prevăzut de reglementarea națională, deși în acea perioadă persoana impozabilă nu ar fi putut să exercite dreptul la rambursare și chiar dacă taxa a fost colectată corespunzător, iar riscul de evaziune fiscală sau de neplată a fost exclus în totalitate?
- 5) Principiile securității juridice și încrederii legitime și dreptul la bună administrare în sensul articolului 41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene pot fi interpretate în sensul că se opun unei interpretări a dispozițiilor reglementării naționale potrivit căreia, pentru respectarea termenului de rambursare a taxei, este determinant momentul emiterii deciziei administrației publice cu privire la rambursarea taxei, iar nu momentul exercitării de către o persoană impozabilă a dreptului la rambursarea taxei?”

### III. Procedura în fața Curții

30. Ordonanța de trimitere a fost înregistrată la grefa Curții la 20 octombrie 2016.



31. Au formulat observații scrise Direcția Financiară, guvernul slovac și Comisia Europeană.
32. S-a considerat că nu este necesar să se organizeze o ședință, în conformitate cu articolul 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Curții.

#### IV. Sinteza observațiilor părților

33. Memoriile în răspuns formulate de Direcția Financiară și de guvernul slovac, care au un conținut similar, propun un răspuns comun la primele patru întrebări preliminare, în sensul că dreptul Uniunii nu se opune reglementării și practicilor naționale în litigiu.

34. În primul rând, în opinia guvernului slovac, rambursarea TVA-ului nu reprezintă decât o aplicare specială a dreptului de deducere a acestei taxe, care este inclus în sistemul TVA-ului și care nu trebuie limitat<sup>7</sup>. Momentul la care ia naștere dreptul la rambursare trebuie stabilit în conformitate cu dispozițiile privind deducerea TVA-ului, cu toate că acestea nu fac referire expresă la rambursare.

35. Pentru stabilirea momentului respectiv, ambele autorități naționale invocă articolul 62 punctul (2) și articolele 63, 167, 170 și 171 din Directiva 2006/112. Din cuprinsul acestora reiese că termenul pentru exercitarea dreptului la rambursare cu privire la un bun curge de la data la care taxa devine exigibilă, cu alte cuvinte de la data livrării bunului respectiv.

36. În schimb, factura nu are niciun rol în stabilirea momentului respectiv, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA neputând fi interpretat în sensul că dreptul de deducere ia naștere odată cu primirea facturii. Condiționarea datei de la care începe să curgă termenul de prescripție de momentul intrării în posesia acestui document ar fi contrară principiilor securității juridice, neutralității fiscale și proporționalității.

37. În al doilea rând, autoritățile respective invocă articolele 168, 171, 179 și 180 din Directiva 2006/112, precum și articolele 14, 15 și 16 din Directiva 2008/9, arătând că dreptul la rambursare poate fi exercitat în timp util numai până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează anului în care acesta a luat naștere. Respingerea de către un stat membru a unei cereri de rambursare depuse ulterior acestei date nu este contrară dreptului Uniunii.

38. Guvernul slovac subliniază că, în conformitate cu articolul 180 din Directiva TVA, statele membre pot prelungi termenul pentru exercitarea acestui drept<sup>8</sup>, dar nu în mod nelimitat, ceea ce ar justifica faptul că dispozițiile naționale condiționează rambursarea TVA-ului de un termen de decădere<sup>9</sup>.

39. În sfârșit, autoritățile naționale consideră că a cincea întrebare preliminară este inadmisibilă, deoarece instanța de trimitere nu a indicat situația de fapt relevantă și nici nu a explicat relevanța acesteia pentru soluționarea litigiului principal pe fond.

40. Comisia propune să se ofere un răspuns comun la primele trei întrebări preliminare. În opinia sa, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură în care este indicată valoarea TVA-ului aferent intrărilor pentru a-și putea exercita dreptul la rambursare<sup>10</sup>. Aceasta subliniază că, în cazul în care s-ar admite opinia autorității fiscale slovace, persoana impozabilă ar avea drept de deducere inclusiv în cazul în care nu a plătit nicio sumă administrației fiscale slovace și nu deține nicio factură. În plus, chiar dacă persoana impozabilă și-ar fi exercitat dreptul de deducere, acesta i-ar fi fost refuzat într-o astfel de situație.

7 Citează în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 30).

8 Face referire la Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 46).

9 Face trimitere la Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 45 și 46).

10 Aminteste în acest context Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 35).

41. Comisia consideră că, în situații de regularizare precum cea din litigiul principal, se acordă dreptul de deducere a TVA-ului, care este corelativ cu plata taxei. Persoana impozabilă poate solicita deducerea TVA-ului numai dacă i s-au furnizat bunuri și deține factura aferentă.

42. În ceea ce privește a patra întrebare preliminară, Comisia apreciază că Volkswagen nu a putut să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului din motive obiective, întrucât nu a știut că datorează această taxă decât după ce a primit facturile. În cazul său, aplicarea termenului de prescripție de cinci ani de la data livrării bunurilor ar implica, în aceste condiții, imposibilitatea concretă de a exercita dreptul respectiv.

43. În plus, această situație ar conduce la încălcarea principiului neutralității fiscale, deoarece Volkswagen a trebuit să plătească taxa inclusiv pentru perioade mai mari de cinci ani, fără să poată opta pentru deducerea acestora. Comisia adaugă că, în temeiul aceluiași motive, reglementarea slovacă depășește marja de apreciere de care dispune statul membru.

44. În ceea ce privește a cincea întrebare preliminară, Comisia consideră că nu se impune un răspuns, deoarece, pentru a analiza compatibilitatea reglementării naționale cu dreptul Uniunii, este suficient să se apeleze la Directiva 2006/112 sau la alte dispoziții de drept derivat în materia TVA-ului.

## V. Analiză

### A. Observație preliminară, abordare și reformulare

45. Cu toate că, în litigiul principal, persoana impozabilă solicită autorităților fiscale slovace *rambursarea* TVA-ului, în realitate, aceasta din urmă reprezintă o simplă consecință a diferenței – sau a soldului – dintre TVA-ul încasat și cel datorat sau plătit de societatea Volkswagen într-un alt stat membru decât cel în care este stabilită.

46. Prin urmare, litigiul trebuie soluționat prin interpretarea normelor care reglementează dreptul de deducere, în temeiul căruia este posibilă rambursarea TVA-ului. Aceasta din urmă reprezintă instrumentul prin intermediul căruia un stat membru restituie persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul său valoarea TVA-ului asupra bunurilor și a serviciilor livrate sau prestate de alte persoane impozabile în statul membru respectiv.

47. Dispozițiile Directivei 2008/9 în materia rambursării sunt în acord cu prevederile articolului 170 din Directiva 2006/112. Având în vedere că Directiva 2006/112 reprezintă norma de bază dintre toate reglementările în materia TVA-ului, interpretarea Directivei 2008/9 trebuie să fie, așadar, în acord cu dispozițiile acesteia privind dreptul de deducere.

48. Prin urmare, ar trebui să se țină seama, în primul rând, de dispozițiile Directivei 2006/112 în materia dreptului de deducere (în special, de articolele 167, 168 și 178 din aceasta). În al doilea rând, s-ar putea apela la articolele 14, 15 și 16 din Directiva 2008/9, cu privire la rambursare, dar apreciem că acest lucru nu este necesar pentru a răspunde instanței de trimitere. În orice caz, trebuie să se țină seama de principiile proporționalității și neutralității fiscale a TVA-ului.

49. Împărtășim opinia autorităților slovace și, parțial, pe cea a Comisiei, conform cărora primele patru întrebări preliminare sunt strâns legate între ele și trebuie analizate împreună. În plus, considerăm că se impune reformularea lor pentru ca răspunsul Curții să fie cât mai clar.



50. În opinia noastră, prin intermediul celor patru întrebări preliminare, se solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii (în special articolele 167, 168 și 178 din Directiva TVA, precum și principiile proporționalității și neutralității fiscale) permite ca unei persoane impozabile să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului achitat, în temeiul faptului că termenul pentru exercitarea acestui drept s-ar fi prescris, într-o situație în care: a) s-a apreciat în mod eronat că livrarea de bunuri este scutită de taxă și b) regularizarea ulterioară a fost realizată câțiva ani mai târziu, moment la care persoana impozabilă a achitat TVA-ul, solicitând ulterior rambursarea sa.

51. La rândul său, a cincea întrebare preliminară trebuie analizată separat.

### ***B. Cu privire la primele patru întrebări preliminare***

52. Curtea s-a pronunțat în mod repetat cu privire la condițiile de fond și de formă la care este supus dreptul de deducere a TVA-ului.

53. În ceea ce privește condițiile *de fond*, atenția s-a îndreptat asupra dispozițiilor Directivei 2006/112 în materia nașterii și a întinderii acestui drept (articolul 167 și următoarele din titlul X capitolul 1 din directiva respectivă)<sup>11</sup>. Conform acestora, dreptul de deducere ia naștere la momentul la care taxa devine exigibilă: în cazul livrărilor de bunuri, acesta ia naștere atunci când marfa este livrată de furnizor persoanei impozabile<sup>12</sup>. În ceea ce privește exigibilitatea TVA-ului, este relevantă realitatea operațiunii de transfer al posesiei bunurilor, efectuată de o parte, care abilitază cealaltă parte să dispună efectiv de bunurile respective ca și cum ar fi proprietarul lor<sup>13</sup>.

54. Condițiile *de formă* privind dreptul de deducere „reglementează, în schimb, modalitățile și controlul exercitării acestuia, precum și buna funcționare a sistemului TVA-ului, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare”<sup>14</sup>. Dintre aceste condiții<sup>15</sup>, este relevantă pentru prezenta trimitere preliminară cea privind factura: conform articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, pentru „exercitarea dreptului de deducere”, persoana impozabilă are obligația de „a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6” din directivă.

55. Din ordonanța de trimitere rezultă că: a) livrarea de bunuri către Volkswagen a fost efectuată la un moment dat, astfel cum a reieșit ulterior din factura aferentă și b) această factură conținea (sau, cel puțin, nu s-a contestat acest aspect) toate informațiile prevăzute de Directiva 2006/112. Așadar, sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă cărora li se subordonează atât nașterea, cât și exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului<sup>16</sup>.

56. Prin urmare, fără a aduce atingere verificărilor care pot fi efectuate de instanța de trimitere, Volkswagen era îndreptățită, în principiu, să își exercite dreptul de deducere. O dovadă concludentă în acest sens este faptul că administrația fiscală i-a recunoscut acest drept, însă doar pentru o parte dintre perioadele fiscale pentru care l-a exercitat. În ceea ce privește celelalte perioade, guvernul slovac și Direcția Financiară consideră că expirarea termenului de cinci ani împiedică exercitarea sa.

11 Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429, punctul 41). Hotărârea viza în special articolele 17, 18 și 22 din Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, A șasea directivă privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă”), însă aceste dispoziții au fost preluate, uneori literal, în Directiva 2006/112; a se vedea Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU: C:2012:373, punctele 5-11).

12 Articolul 63 din Directiva 2006/112.

13 Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 44 și jurisprudența citată).

14 Hotărârea din 11 decembrie 2014, Index Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 42).

15 Articolul 178 și următoarele din Directiva 2006/112.

16 Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 44).

57. Directiva TVA nu reglementează expres termenul pentru exercitarea dreptului de deducere. Tăcerea sa nu împiedică reglementarea acestuia de către normele naționale, din rațiuni privind securitatea juridică. Curtea a statuat că „un termen de decădere, a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA-ului aferent intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu ar putea fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin A șasea directivă, 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 comunitar (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității)”<sup>17</sup>.

58. Or, data de la care începe să curgă termenul respectiv nu poate fi stabilită exclusiv în funcție de momentul la care a avut loc livrarea bunurilor, ignorând orice altă împrejurare relevantă. Cu toate că, conform articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere ia naștere la momentul la care taxa devine exigibilă, *exercitarea* sa este posibilă, conform articolului 178 din aceeași directivă, numai de la data la care persoana impozabilă deține factura în care este menționată livrarea bunurilor.

59. Distincția între momentul nașterii și cel al exercitării dreptului de deducere se explică prin modul în care funcționează sistemul TVA-ului:

- la momentul achiziționării bunurilor, persoana impozabilă plătește furnizorului, sau cel puțin este obligată să plătească, un TVA inclus în prețul produselor pe care le va utiliza, în general, pentru operațiunile sale impozabile;
- totuși, în scopul gestionării taxei, deducerea TVA-ului achitat deja poate fi efectuată prin declarațiile privind TVA-ul ulterioare, care trebuie depuse la autoritățile fiscale și susținute sau însoțite, după caz, de facturile aferente<sup>18</sup>, drept mijloc de probă obligatoriu pentru a putea opta pentru deducere (sau, după caz, pentru rambursare).

60. Prin urmare, dreptul de deducere pune în legătură două plăți ale TVA-ului: a) cea efectuată de persoana impozabilă la livrarea bunurilor achiziționate de la furnizorul său; și b) cea efectuată de clientul persoanei impozabile, atunci când aceasta îi livrează propriile produse. Facturile<sup>19</sup> reprezintă dovada realității operațiunilor corelative și a achitării prețului, care trebuie să includă valoarea TVA-ului rezultat din aplicarea cotei de impozitare corespunzătoare<sup>20</sup>.

61. Or, TVA-ul respectiv aparține deja, în realitate, administrației fiscale, ceea ce justifică intervenirea exigibilității sale la data la care este sau ar fi trebuit să fie achitat. Emitentul facturii reține taxa în temeiul funcției sale auxiliare în raport cu administrația respectivă, cu alte cuvinte în calitate de colector de TVA. Pare logic ca dreptul de deducere să ia naștere la aceeași dată, deoarece persoana impozabilă trebuie să aibă posibilitatea să invoce această plată a taxei la momentul depunerii declarațiilor sale privind TVA-ul la autoritatea fiscală.

62. Cu alte cuvinte, astfel cum a statuat Curtea, „regimul de deducere [...] permite intermediarilor din lanțul de distribuție să deducă din baza de impozitare proprie sumele achitate de fiecare dintre ei furnizorului său cu titlu de TVA pentru operațiunea corespunzătoare și să vireze astfel administrației fiscale partea de TVA reprezentând diferența dintre prețul la care fiecare dintre ei a vândut marfa către propriul cumpărător și prețul plătit furnizorului său”<sup>21</sup>.

17 Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 46).

18 Conform articolului 218 din Directiva 2006/112, se acceptă drept factură „documentele sau mesajele pe suport de hârtie sau în format electronic, în cazul în care îndeplinesc condițiile stabilite în [capitolul 3]”.

19 Având în vedere că facturile reprezintă documente obligatorii, în principiu, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, facturile pot lipsi în anumite împrejurări, fără ca acest lucru să împiedice exercitarea dreptului de deducere. A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 47).

20 A se vedea articolul 226 punctele 9 și 10 din Directiva 2006/112.

21 A se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 36).

63. În această configurație este reflectat principiul neutralității fiscale, asigurat de sistemul comun al TVA-ului în ceea ce privește sarcina fiscală asupra tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele lor, cu condiția ca aceste activități să fie, la rândul lor, în principiu, supuse TVA-ului. În cadrul sistemului respectiv, regimul de deducere are scopul de a scuti în totalitate antreprenorul de TVA-ul datorat sau plătit.

64. Esența dreptului de deducere constă, așadar, în plata taxei către furnizor de către persoana impozabilă. Deducerea nu poate fi disociată de plata taxei: dacă persoana impozabilă nu a achitat TVA-ul, care, în mod normal, trebuie menționat în factură, aceasta nu are niciun temei juridic și economic pentru a-și exercita dreptul de deducere.

65. În Directiva 2006/112, în special în articolul 167 din aceasta, legiuitorul Uniunii are în vedere *situația obișnuită*, în care furnizarea de bunuri, plata acestora și factura în care este indicată valoarea TVA-ului sunt realizate în mod simultan. În astfel de cazuri, este logic ca exigibilitatea taxei și dreptul la deducere să ia naștere în același timp<sup>22</sup>.

66. În schimb, o situație precum cea din litigiul principal poate fi calificată drept *excepțională* sau neobișnuită din perspectiva exigibilității TVA-ului, deoarece: a) la momentul primirii bunurilor de la furnizorul său, Volkswagen nu a efectuat nicio plată cu titlu de TVA întrucât cele două părți au considerat că operațiunea nu este supusă niciunei taxe și b) în aceeași măsură, Volkswagen nu a primit nicio factură care să includă TVA-ul și care să îi permită să își exercite dreptul de deducere.

67. În acest context, persoana impozabilă nu putea, în mod logic, să exercite dreptul de deducere a unei taxe pe care nu o achitase în prealabil.

68. Situația s-a schimbat în mod semnificativ în anul 2010, când furnizorii Hella au regularizat operațiunile considerate în mod eronat scutite de TVA, cu alte cuvinte au perceput suma datorată de Volkswagen și au plătit-o trezoreriei statului. Apreciem că, începând cu momentul respectiv, ar fi fost corect ca exigibilitatea taxei și dreptul de deducere ulterior să fie puse în relație cu achitarea efectivă a taxei.

69. Cu alte cuvinte, această împrejurare reprezintă, în realitate, un exemplu de plată tardivă a TVA-ului<sup>23</sup>. Condițiile de fond și de formă care permit exercitarea dreptului de deducere au fost întrunite realmente odată cu regularizarea operațiunilor. Momentul acesta este cel începând de la care trebuia să se calculeze termenul pentru exercitarea dreptului respectiv: a existat o livrare de bunuri efectivă, a devenit exigibilă o sumă cu titlu de TVA, care a fost plătită trezoreriei statului, și s-a emis factura aferentă în conformitate cu cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA.

70. Dimpotrivă, autoritățile fiscale slovace aplică normele lor naționale în materie fiscală (concret, articolul 45 din Cpf), stabilind retroactiv exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului prin raportare la momentul livrării inițiale a bunurilor (anii 2004-2010). În continuare, acestea aplică termenul de prescripție de cinci ani, pentru calculul căruia se raportează la același moment drept dată inițială. Prin urmare, dreptul de deducere nu poate fi exercitat în ceea ce privește exercițiile prescrise (și anume, anii 2004, 2005 și, parțial, 2006, întrucât cererea de rambursare a fost depusă la 1 iulie 2011).

22 Curtea a statuat că „exercitarea acestui drept de deducere presupune că, în principiu, persoanele impozabile nu efectuează nicio plată și, prin urmare, nu achită TVA-ul pe care sunt obligate să îl plătească până nu primesc o factură sau un alt document considerat echivalent și că o anumită operațiune nu poate fi apreciată ca fiind supusă TVA-ului decât după plata acestuia”. Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 35).

23 Curtea a statuat că „o plată tardivă a TVA-ului nu poate fi, în sine, asimilată unei fraude, care presupune, pe de o parte, că operațiunea în cauză [...] are drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții [cele în materia TVA-ului]” și că „principiul neutralității fiscale se opune unei sancțiuni care constă în refuzarea dreptului de deducere în cazul plății cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată”. A se vedea punctul 74 și dispozitivul Hotărârii din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport OOD (C-284/11, EU:C:2012:458).

71. În opinia noastră, modul în care acționează aceste autorități este inadecvat. În primul rând, ne atrage atenția faptul că administrația fiscală slovacă aplică termenul de cinci ani *împotriva* Volkswagen, în condițiile în care, conform articolului 45 din Cpf<sup>24</sup>, termenul respectiv este aplicabil de asemenea pentru colectarea taxelor, cu alte cuvinte *în favoarea* întreprinderii, deoarece, în cazul expirării acestei perioade, dispoziția menționată împiedică administrația să colecteze taxe exigibile, dar necolectate<sup>25</sup>.

72. Având în vedere că administrația fiscală a considerat oportun să primească sumele datorate de Volkswagen cu titlu de TVA exigibil, de exemplu, pentru anul 2004, în pofida faptului că au trecut mai mult de cinci ani, în mod simetric ar trebui să acorde acestei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului achitat cu același titlu.

73. În al doilea rând, articolul 167 din Directiva 2006/112 poate fi interpretat în sensul că nu se opune ca, în împrejurări precum cele din prezenta cauză, o persoană impozabilă de bună-credință<sup>26</sup> să nu fie privată în totalitate de dreptul său de deducere a TVA-ului.

74. Interpretarea reglementării naționale efectuată, prin practica lor, de autoritățile fiscale slovace le determină să refuze exercitarea dreptului respectiv contrar principiului neutralității fiscale a TVA-ului. Curtea a insistat asupra prevalenței acestui principiu și a faptului că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat<sup>27</sup>.

75. Principiul neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile<sup>28</sup>. Curtea s-a pronunțat în mod clar în favoarea respectării pe cât posibil a dreptului de deducere, de exemplu, atunci când a statuat că articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 179 și articolul 226 punctul 3 din Directiva TVA se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia rectificarea unei facturi care vizează o mențiune obligatorie nu produce efecte retroactive, ceea ce limitează posibilitățile de deducere a TVA-ului datorat la anul în care această factură a fost rectificată, iar nu anul în care a fost întocmită inițial<sup>29</sup>.

76. Or, dacă limitarea respectivă a fost considerată contrară Directivei 2006/112, atunci ar trebui să se aprecieze, din aceleași motive, că se opune acesteia și practica autorităților fiscale slovace care, de fapt, elimină posibilitatea de a exercita dreptul de deducere în situații precum cea din prezenta cauză. Trebuie să se aibă în vedere că exercitarea acestui drept este posibilă numai dacă titularul său știe că operațiunile lui sunt impozabile, însă nu anterior, în cazul în care a acționat cu bună-credință (ceea ce, repetăm, nu se contestă în prezenta cauză).

24 Amintim că, în conformitate cu această dispoziție, termenul de prescripție de cinci ani este valabil atât pentru administrația fiscală, cât și pentru contribuabili: după trecerea celor cinci ani, nici administrația nu poate colecta o taxă sau o diferență de taxă, nici contribuabilii nu pot solicita rambursarea taxelor achitate deja după expirarea termenului menționat.

25 În dreptul Uniunii, termenele rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, protejează în același timp și contribuabilul, și administrația; a se vedea Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punctul 42).

26 Părțile din litigiul principal admit că nici furnizorii Hella, nici societatea Volkswagen nu au acționat în mod fraudulos și nu au știut de nelegalitatea pe care o implica considerarea livrărilor de bunuri drept operațiuni scutite de TVA.

27 Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 30).

28 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 38).

29 *Ibidem*, punctul 43.

77. În sfârșit, în opinia noastră, comportamentul contestat în litigiul principal este disproporționat. Desigur, articolul 273 din Directiva 2006/112 permite statelor membre să adopte măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni evaziunea fiscală. Aceste măsuri – printre care, din motive de securitate juridică, figurează stabilirea unor termene pentru exercitarea dreptului de deducere – nu trebuie totuși să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective, nici să repună în discuție neutralitatea TVA-ului<sup>30</sup>.

78. Cu toate acestea, având în vedere că s-a constatat buna-credință a persoanei impozabile, că a fost exclusă existența fraudei sau a avantajului fiscal și că operațiunile au fost regularizate, privarea contribuabilului de dreptul său de deducere pentru simplul fapt că a considerat în mod eronat că operațiunile respective erau scutite de TVA și că perioada scursă până la regularizarea lor era mai mare de cinci ani este disproporționată.

79. De fapt, administrația fiscală slovacă admite că deducerea putea fi efectuată, însă o limitează la perioadele considerate neprescrise, în care se datora TVA. Or, din nou, dacă o perioadă mai mare de cinci ani nu a constituit un obstacol pentru a achita în mod tardiv TVA-ul la trezoreria statului, aceasta nu ar trebui să împiedice, în mod simetric, nici exercitarea dreptului de deducere.

80. Prin urmare, propunem să se răspundă la primele patru întrebări preliminare în sensul că, în împrejurări precum cele din prezenta cauză, în care s-a considerat, în mod eronat, însă cu bună-credință, că livrarea de bunuri este scutită de TVA și, câțiva ani mai târziu, a fost regularizată plata acestei taxe, persoana impozabilă are drept de deducere (sau, după caz, dreptul la rambursare) a TVA-ului aferent acestei operațiuni.

### *C. Cu privire la a cincea întrebare preliminară*

81. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă principiile securității juridice și încrederii legitime, precum și articolul 41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”) se opun interpretării efectuate de autoritățile fiscale slovace cu privire la reglementarea națională.

82. Considerăm că nu se impune constatarea inadmisibilității acestei întrebări preliminare în ansamblul său, astfel cum propune guvernul slovac, și, mai degrabă, împărtășim opinia Comisiei, conform căreia nu mai este necesar să oferim un răspuns, deoarece, pentru soluționarea îndoielilor instanței de trimitere, nu trebuie decât să avem în vedere interpretarea Directivei 2006/112 efectuată de Curte. Totuși, cu titlu subsidiar, ne vom exprima opinia asupra conținutului acesteia, în cazul în care Curtea decide să procedeze la analiza sa.

83. În ceea ce privește, în primul rând, articolul 41 din cartă, referitor la dreptul la bună administrare, citarea sa nu este relevantă în prezenta cauză, deoarece această dispoziție nu se adresează statelor membre, ci numai instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii<sup>31</sup>. Având în vedere că litigiul principal vizează comportamentul autorităților fiscale dintr-un stat membru, articolul respectiv nu este aplicabil.

84. În al doilea rând, posibila încălcare a principiului protecției încrederii legitime ar presupune ca autoritatea administrativă să fi determinat Volkswagen să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise<sup>32</sup> în sensul că îi va admite cererea, astfel încât orice operator economic prudent și avizat ar fi acționat pe baza acestei certitudini<sup>33</sup>.

30 A se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 62).

31 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 83 și jurisprudența citată).

32 Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punctul 76 și jurisprudența citată).

33 Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 45 și jurisprudența citată).



85. Cu toate acestea, din ordonanța de trimitere nu reiese că au fost furnizate astfel de asigurări. În ordonanța respectivă este descrisă mai degrabă o practică administrativă privind interpretarea dreptului național privind termenul pentru solicitarea rambursării TVA-ului. În cuprinsul situației de fapt nu se face referire la asigurări precise, pe baza cărora Volkswagen ar fi putut să nutrească speranța că cererea sa va fi admisă.

86. Prin urmare, în lipsa unor informații mai exacte privind astfel de asigurări ipotetice, Curtea nu dispune de elementele de fapt necesare pentru a oferi un răspuns util la a cincea întrebare în ceea ce privește acest aspect<sup>34</sup>.

87. În al treilea și în ultimul rând, principiul securității juridice impune, potrivit Curții, ca o reglementare a Uniunii să permită persoanelor interesate să cunoască fără echivoc întinderea drepturilor și a obligațiilor lor, pentru a fi în măsură să acționeze în cunoștință de cauză<sup>35</sup>.

88. Astfel cum am arătat<sup>36</sup>, Curtea a reținut că, în anumite condiții, statele membre pot să prevadă „termene de decădere” pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului, cu condiția ca acestea să nu conducă la eliminarea, de fapt sau pe cale legislativă, a acestui drept<sup>37</sup>.

89. Securitatea juridică, în sensul menționat anterior, ar putea fi afectată dacă interpretarea dispozițiilor naționale care reglementează aceste termene ar fi aleatorie sau inconsecventă sau dacă s-ar modifica în funcție de diferitele autorități fiscale. Cu toate acestea, nu se menționează că această situație se regăsește în prezenta cauză, în care pare că nu s-a recunoscut dreptul de deducere nici altor persoane impozabile aflate în aceeași situație ca Volkswagen<sup>38</sup>.

90. Pe de altă parte, această interpretare, deși este uniformă la nivel național, ar putea fi contrară dreptului Uniunii. Dacă într-adevăr este contrară, astfel cum am sugerat în cadrul analizei primelor patru întrebări preliminare, este suficient să se constate că contravine Directivei 2006/112 pentru a soluționa trimiterea preliminară în ansamblul său.

## VI. Concluzie

91. În temeiul considerațiilor prezentate, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovacia) după cum urmează:

„Articolele 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității se opun nerecunoașterii, în cazul unei persoane impozabile care a acționat cu bună-credință, a dreptului de deducere a taxei respective, în împrejurări precum cele din litigiul principal, în care s-a considerat în mod eronat că livrarea de bunuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată și s-a procedat, câțiva ani mai târziu, la regularizarea și la achitarea acesteia.”

34 A se vedea printre altele Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punctul 31 și jurisprudența citată).

35 Hotărârea din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punctul 59).

36 Punctele 57 și 77 din prezentele concluzii.

37 Hotărârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punctele 58-61).

38 În ordonanța de trimitere se arată că există alte întreprinderi în situații similare.