HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

6 februarie 2014*

„Trimitere preliminară — TVA — Directiva 2006/112/CE — Taxare inversă — Drept de deducere — Plata taxei către prestatorul de servicii — Omiterea unor mențiuni obligatorii — Plata unui TVA nedatorat — Pierderea dreptului de deducere — Principiul neutralității fiscale — Principiul securității juridice”

În cauza C-424/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Oradea (România), prin decizia din 26 iunie 2012, primită de Curte la 18 septembrie 2012, în procedura

SC Fatorie SRL

împotriva

Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (raportor), J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru SC Fatorie SRL, de C. Costaș, avocat;

— pentru guvernul român, de R. H. Radu, de V. Angelescu și de I. Bara-Bușilă, în calitate de agenți;

— pentru guvernul eston, de M. Linntam, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de L. Keppenne și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: româna.

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”), în special interpretarea dispozițiilor privind dreptul de deducere în cadrul aplicării sistemului de taxare inversă, precum și a principiilor neutralității fiscale a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) și securității juridice.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Fatorie SRL (denumită în continuare „Fatorie”), pe de o parte, și Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (denumită în continuare „Direcția”), pe de altă parte, privind refuzul de a permite deducerea de către Fatorie a TVA-ului, din cauza neaplicării dispozițiilor privind sistemul de taxare inversă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 178 literele (a) și (f) din Directiva TVA prevede:

„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 articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]

(f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau a articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.”

4 Potrivit articolului 199 alineatul (1) din această directivă, pentru anumite prestări de servicii, statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a acestor prestații. Acest regim, cunoscut sub denumirea de „taxare inversă”, poate fi aplicat, potrivit articolului 199 alineatul (1) litera (a) menționat, printre altele, „lucrări[lor] de construcții, inclusiv servicii[lor] de reparații, curățenie, întreținere, transformare și demolare legate de bunuri imobile, precum și livr[ării] de lucrări de construcții”.

5 Articolul 226 punctul 11 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(11) în cazul unei scutiri sau atunci când clientul este persoană obligată la plata TVA, trimiterea la dispoziția aplicabilă din prezenta directivă sau la dispoziția corespunzătoare de drept intern sau orice altă trimitere prin care se arată că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă.”

Dreptul român

6 Articolul 146 alineatul (1) litera a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 22 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumită în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).”

7 Articolul 155 alineatul (5) litera n) punctul 2 din Codul fiscal prevede:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea «taxare inversă» pentru operațiunile prevăzute la art. 160.”

8 Articolul 160 din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal, are următorul cuprins:

„(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

[...]

b) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;

c) lucrările de construcții-montaj;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2), furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea «taxare inversă», fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat «taxare inversă» în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea «taxare inversă» în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”

9 Punctul 82 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, prevede:

„(1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160 alin. (1) din Codul fiscal pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este ca atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art. 125^2 din Codul fiscal.

[...]

(3) În cazul livrărilor/prestărilor prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și înscriu în factură mențiunea «taxare inversă». Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 [TVA deductibil] = 4427 [TVA colectat] cu suma taxei aferente.

[...]

(12) În cazul lucrărilor de construcții-montaj pentru care au fost încasate avansuri și/sau au fost emise facturi pentru valoarea totală sau parțială în regim de taxare inversă până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar faptul generator de taxă intervine în anul 2008, respectiv data la care sunt emise situații de lucrări și, după caz, acestea sunt acceptate de beneficiari, se aplică regimul normal de taxă numai pentru diferența dintre valoarea lucrărilor pentru care faptul generator de taxă intervine în anul 2008 și valoarea avansurilor încasate/sumelor înscrise în facturi emise până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv. [...]”

10 Articolul 105 alineatele (1) și (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în versiunea publicată în *Monitorul Oficial al României* (Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007), prevede:

„Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

[...]

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 La 3 ianuarie 2007, Fatorie a încheiat cu SC Megasal Construcții SRL (denumită în continuare „Megasal”) un contract-cadru având ca obiect realizarea de lucrări de construcții și de montaj la o hală pentru porci și lucrări de modernizare a unei ferme de porci. Lucrările au fost finalizate în luna februarie 2008.

12 În cursul anului 2007, Megasal a emis, în calitate de prestator al serviciilor în cauză, mai multe facturi pentru plata unor avansuri, în regim de taxare inversă, aplicând măsurile de simplificare prevăzute la punctul 82 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Valoarea totală a facturilor emise și întocmite fără TVA a fost de 1 017 834,37 lei (RON).

13 La 3 martie 2008, Megasal a emis o factură pentru toate lucrările efectuate, în valoare de 1 052 840,10 RON, din care 168 101 RON reprezintă TVA și 884 740 RON reprezintă valoarea lucrărilor. Fatorie a plătit Megasal TVA-ul indicat.

14 În urma cererii de rambursare a TVA-ului adresate statului român de Fatorie, Direcția a autorizat, printr-o decizie emisă la 2 iulie 2008, rambursarea TVA-ului în valoare de 173 057 RON, fiind inclus în această sumă și TVA-ul aferent facturii din 3 martie 2008, în valoare de 168 101 RON, conform raportului de inspecție fiscală din 13 iunie 2008 privind perioada cuprinsă între 1 iulie 2007 și 31 martie 2008.

15 În anul 2009, în urma unei a doua inspecții fiscale privind TVA-ul plătit de Fatorie pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 31 martie 2008, Direcția a decis că TVA-ul aferent facturii din 3 martie 2008 trebuia recuperat întrucât măsurile de simplificare care reglementează sistemul de taxare inversă nu fuseseră respectate. Printr-o decizie de impunere din 18 mai 2009, Direcția a solicitat, așadar, Fatorie plata la bugetul de stat a sumei de 221 221 RON, din care suma de 168 101 RON reprezenta TVA, iar suma de 53 120 RON reprezenta majorări de întârziere.

16 Din elementele transmise Curții reiese că Megasal a intrat în faliment și că nu a plătit administrației fiscale române TVA-ul înscris în factura din 3 martie 2008 care îi fusese plătit de Fatorie.

17 La 15 iulie 2009, Fatorie a introdus o acțiune împotriva Direcției, solicitând anularea deciziei de recuperare și a deciziei de impunere din 18 mai 2009.

18 Tribunalul Bihor a respins, prin sentința din 22 septembrie 2010, această acțiune ca neîntemeiată. Prin decizia din 9 martie 2011, recursul formulat împotriva acestei sentințe a fost respins pentru același motiv și hotărârea a rămas irevocabilă.

19 La 17 mai 2011, Fatorie a formulat o cerere de revizuire a sentinței din 22 septembrie 2010 pentru motivul că aceasta a fost pronunțată cu încălcarea dreptului Uniunii. Cererea menționată a fost respinsă ca inadmisibilă prin sentința din 7 noiembrie 2011.

20 La 12 ianuarie 2012, Fatorie a introdus la Curtea de Apel Oradea un recurs împotriva acestei sentințe.

21 Fatorie susține că în litigiul principal trebuie aplicată, printre altele, jurisprudența Curții care rezultă din Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec., p. I-3303), conform căreia, atunci când este aplicabil mecanismul taxării inverse, faptul că nu sunt îndeplinite cerințele referitoare la facturare nu ar afecta dreptul de deducere. Neregulile săvârșite de furnizor la emiterea facturii din 3 martie 2008 și faptul că aceasta nu a fost regularizată de Fatorie nu ar fi, prin urmare, de natură să influențeze dreptul acesteia din urmă de deducere a TVA-ului aferent respectivei facturi.

22 Direcția consideră că Fatorie și-a pierdut dreptul de deducere a TVA-ului menționat în factura din 3 martie 2008 întrucât, pe de o parte, societatea emitentă a facturii, Megasal, a întocmit eronat această factură, aplicând normele obișnuite în materie de TVA, deși factura ar fi trebuit întocmită conform măsurilor de simplificare prevăzute la articolul 160 alineatul (2) litera b) din Codul fiscal, și, pe de altă parte, Fatorie nu și-a executat obligația prevăzută la articolul 160 alineatul (5) din codul menționat prin faptul că nu a înscris din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factură și că a plătit taxa prestatorului de servicii.

23 În aceste condiții, Curtea de Apel Oradea a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile Directivei [TVA] permit aplicarea unei sancțiuni a pierderii dreptului de deducere a TVA-ului unui contribuabil, în condițiile în care:

a) factura care a fost prezentată de contribuabil pentru exercitarea dreptului de deducere a fost întocmită eronat de către un terț, fără aplicarea măsurilor de simplificare;

b) contribuabilul a achitat TVA-ul menționat în factură?

2) Principiul european al securității juridice se opune unei practici administrative a organelor fiscale din România, care:

a) într-o primă fază, printr-o decizie administrativă irevocabilă, au recunoscut dreptul de deducere a TVA-ului;

b) ulterior au revenit asupra acestei decizii și au stabilit în sarcina contribuabilului obligația de a plăti la bugetul de stat TVA-ul în privința căruia s-a exercitat dreptul de deducere, precum și de a plăti dobânzi și penalități de întârziere?

3) În cazul în care:

a) contribuabilul a achitat TVA-ul menționat eronat pe o factură de către un terț;

b) organele fiscale nu au luat niciun fel de măsuri active pentru a dispune terțului corectarea facturii întocmite eronat;

c) în prezent, ca urmare a falimentului terțului, corectarea facturii este imposibilă, principiul neutralității fiscale a TVA-ului permite privarea contribuabilului de dreptul de deducere a TVA-ului?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

24 Comisia Europeană, fără a ridica în mod explicit o excepție de inadmisibilitate a cererii de decizie preliminară, exprimă totuși îndoieli în legătură cu admisibilitatea sa pentru motivul că nu ar conține nici expunerea motivelor care au determinat instanța de trimitere să își pună problema interpretării sau a validității anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, nici legătura pe care aceasta o stabilește între dispozițiile menționate și legislația națională aplicabilă în litigiu.

25 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea poate refuza să se pronunțe 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 sau 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 (Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 28, precum și Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, punctul 27).

26 Or, trebuie să se constate că această situație nu se regăsește în speță. Astfel, interpretarea solicitată privind domeniul de aplicare al dreptului de deducere a TVA-ului, precum și a principiilor neutralității fiscale și securității juridice are 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 la întrebările care i-au fost adresate.

27 În consecință, cererea de decizie preliminară trebuie considerată admisibilă.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a treia întrebare

28 Prin intermediul primei și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva TVA și principiul neutralității fiscale se opun, în cadrul unei operațiuni supuse regimului de taxare inversă, lipsirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a TVA-ului plătit în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, chiar și în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului.

29 Mai întâi, trebuie amintit că, pe baza regimului de taxare inversă, nu se efectuează nicio plată de TVA între prestatorul și beneficiarul unor servicii, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, TVA-ul aferent intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă astfel încât nicio sumă să nu fie datorată administrației fiscale.

30 Trebuie de asemenea subliniat, pe de o parte, că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 38, precum și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Rep., p. I-7467, punctul 37 și jurisprudența citată).

31 Regimul de deduceri vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca respectivele activități să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 24, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 48).

32 În ceea ce privește, pe de altă parte, normele care reglementează exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului enumerate la articolul 178 din Directiva TVA, sunt aplicabile numai cele care figurează la litera (f) a acestui articol în cazul în care este vorba despre o procedură de taxare inversă reglementată la articolul 199 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată.

33 În această privință, trebuie amintit că o persoană impozabilă, care trebuie să plătească, în calitate de destinatar al serviciilor, TVA-ul aferent acestora, nu este obligată să dețină o factură întocmită conform condițiilor de formă prevăzute de Directiva TVA pentru a-și putea exercita dreptul de

deducere și trebuie numai să îndeplinească formalitățile stabilite de statul membru respectiv în exercitarea opțiunii care îi este oferită de articolul 178 litera (f) menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 47).

34 Din jurisprudența Curții rezultă și că amploarea formalităților astfel stabilite de statul membru în cauză care trebuie respectate de persoana impozabilă pentru a-și putea exercita dreptul de deducere a TVA-ului nu poate depăși ceea ce este strict necesar pentru a controla aplicarea corectă a procedurii de taxare inversă și a asigura colectarea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 50, și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Rep., p. I-8791, punctul 38).

35 Astfel, Curtea a statuat deja că, în cadrul regimului de taxare inversă, principiul neutralității fiscale 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 persoanele impozabile (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p. I-3457, punctul 63, precum și Hotărârea Uszodaépítő, citată anterior, punctul 39).

36 Or, contrar celor susținute de Fatorie, împrejurările din cauza principală sunt diferite de cele din cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Bockemühl, citată anterior.

37 În cauza principală, din cererea de decizie preliminară rezultă că factura din 3 martie 2008 nu include mențiunea „taxare inversă”, contrar cerințelor prevăzute de articolul 160 alineatul (3) din Codul fiscal, și că Fatorie nu a luat măsurile necesare, prevăzute la alineatul (5) al acestui articol, pentru a remedia această lipsă. În plus, trebuie să se constate că Fatorie a plătit Megasal în mod eronat TVA-ul, menționat greșit în factura amintită, deși, în temeiul regimului menționat, ar fi trebuit, în calitate de beneficiar al serviciilor, să plătească TVA-ul autorităților fiscale conform articolului 199 din Directiva TVA. Astfel, pe lângă faptul că factura în litigiu nu îndeplinește cerințele de formă prevăzute de legislația națională, nu a fost respectată nici o condiție de fond a regimului de taxare inversă.

38 O astfel de situație a împiedicat administrația fiscală să verifice aplicarea regimului de taxare inversă și a creat un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru statul membru respectiv.

39 Pe de altă parte, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că exercitarea dreptului de deducere este limitată la taxele datorate, adică la taxele aferente unei tranzacții supuse TVA-ului sau achitate în măsura în care erau datorate (Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius, C-342/87, Rec., p. 4227, punctul 13, precum și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 53).

40 Astfel, întrucât TVA-ul achitat de Fatorie societății Megasal nu era datorat, iar această plată nu respecta o cerință de fond a regimului de taxare inversă, Fatorie nu poate invoca un drept de deducere a acestui TVA.

41 În această privință, împrejurarea că Megasal se afla în faliment nu este de natură să pună în discuție refuzul de a deduce TVA-ul, motivat de faptul că Fatorie nu și-a îndeplinit obligații esențiale pentru aplicarea regimului de taxare inversă.

42 Cu toate acestea, beneficiarul serviciilor care a plătit în mod nejustificat TVA-ul prestatorului serviciilor menționate poate să îi solicite rambursarea în conformitate cu dreptul național.

43 În ceea ce privește împrejurarea potrivit căreia administrația fiscală nu a dispus ca Megasal să corecteze factura întocmită în mod eronat, este important de subliniat că litigiul principal privește refuzul Direcției de a recunoaște dreptul de deducere al Fatorie și că, pentru a răspunde la întrebările formulate, nu este necesară pronunțarea cu privire la o eventuală obligație a organelor fiscale față de un terț.

44 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima și la a treia întrebare că, în cadrul unei operațiuni supuse regimului de taxare inversă, în împrejurări precum cele din litigiul principal, Directiva TVA și principiul neutralității fiscale nu se opun lipsirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a TVA-ului pe care l-a plătit în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, nici chiar în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului.

Cu privire la a doua întrebare

45 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiul securității juridice se opune unei practici administrative a organelor fiscale naționale care constă în revocarea unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, TVA-ul respectiv și majorări de întârziere.

46 Mai întâi, trebuie să se admită că principiul securității juridice 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea Ecotrade, citată anterior, punctul 44).

47 În această privință, în observațiile sale scrise, guvernul român face referire la articolul 105 alineatul (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care permite, prin excepție, reverificarea, în termenul de prescripție, a unei anumite perioade dacă apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

48 Trebuie să se admită că o astfel de reglementare, a cărei claritate și previzibilitate pentru persoana impozabilă nu au fost serios puse la îndoială, respectă principiul securității juridice.

49 Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice dacă dispoziția din legislația națională citată la punctul 47 din prezenta hotărâre este aplicabilă în litigiul cu care a fost sesizată.

50 În ceea ce privește majorările de întârziere, trebuie amintit că, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim 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 și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 16 decembrie 1992, Comisia/Grecia, C-210/91, Rec., p. I-6735, punctul 19 și jurisprudența citată, Hotărârea din 7 decembrie 2000, de Andrade, C-213/99, Rec., p. I-11083, punctul 20, precum și Hotărârea Rodopi-M 91, citată anterior, punctul 31).

51 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că principiul securității juridice nu se opune unei practici administrative a organelor fiscale naționale care constă în revocarea, într-un termen de decădere, a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

52 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1) **În cadrul unei operațiuni supuse regimului de taxare inversă, în împrejurări precum cele din litigiul principal, Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale nu se opun lipsirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe care a plătit-o în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, nici chiar în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului.**

2) **Principiul securității juridice nu se opune unei practici administrative a organelor fiscale naționale care constă în revocarea, într-un termen de decădere, a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere.**

Semnături