Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

11 aprilie 2018*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Limitarea dreptului la deducerea taxei plătite în amonte – Regularizarea deducerii taxei plătite în amonte – Livrarea unui teren – Calificare eronată drept «activitate impozitată» – Indicarea taxei pe factura inițială – Modificarea acestei indicații de către furnizor”

În cauza C-532/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), prin decizia din 3 octombrie 2016, primită de Curte la 18 octombrie 2016, în procedura

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

împotriva

SEB bankas AB,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev, S. Rodin și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 octombrie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru SEB bankas AB, de M. Bielskienė, în calitate de consilier, asistată de A. Medelienė, advocatė;

– pentru guvernul lituanian, de D. Kriaučiūnas, de R. Krasuckaitė și de J. Prasauskienė, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 20 decembrie 2017,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: lituaniana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 184-186 din Directiva 2006/112/CE a 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, și rectificare în JO 2015, L 323, p. 31, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspectoratul fiscal de stat din cadrul Ministerului de Finanțe al Republicii Lituania) (denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și SEB bankas AB, pe de altă parte, cu privire la o rectificare a impunerii căreia i-a făcut obiectul această societate în scopul de a regulariza deducerea, operată de societatea respectivă, a taxei pe valoarea adăugată (TVA) pe care o achitase cu ocazia achiziționării unor terenuri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 12 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

[…]

(b) livrarea de terenuri construibile.”

4 Articolul 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(k) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b).”

5 Potrivit articolului 179 din Directiva TVA:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să-și exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.”

6 Capitolul 5 din Directiva TVA, intitulat „Ajustarea deducerilor”, conține printre altele articolele 184-189.

7 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.”

8 Articolul 185 din Directiva TVA prevede:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

9 Articolul 186 din Directiva TVA prevede:

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

10 Articolul 187 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani completi de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicată bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.”

11 Potrivit articolului 188 din Directiva TVA:

„(1) În cazul în care sunt livrate în perioada de regularizare, bunurile de capital sunt considerate ca și când au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile până la expirarea perioadei de regularizare.

Activitatea economică este considerată impozabilă în întregime în cazurile în care livrarea de bunuri de capital este impozabilă.

Activitatea economică este considerată scutită în întregime în cazurile în care livrarea de bunuri de capital este scutită.

(2) Regularizarea prevăzută la alineatul (1) se efectuează o singură dată pentru perioada de timp rămasă din perioada de regularizare. Cu toate acestea, atunci când livrarea de bunuri de capital este scutită, statele membre pot să nu solicite o regularizare în măsura în care cumpărătorul este o persoană impozabilă care utilizează bunurile de capital respective doar pentru operațiuni care dau drept de deducere."

12 Articolul 189 din Directiva TVA prevede:

„Pentru aplicarea articolelor 187 și 188, statele membre pot adopta următoarele măsuri:

(a) definirea conceptului de bunuri de capital;

(b) precizarea valorii TVA care este luată în considerare pentru regularizare;

(c) adoptarea oricăror măsuri necesare pentru a se asigura că regularizarea nu creează avantaje nejustificate;

(d) permiterea simplificărilor administrative."

13 Potrivit articolului 250 alineatul (1) din Directiva TVA:

„(1) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite."

Dreptul lituanian

14 Articolul 65 din Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymas (Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată), astfel cum a fost modificată prin Legea nr. IX-1960 din 15 ianuarie 2004, intitulat „Reguli generale privind regularizarea deducerilor de TVA", prevede:

„În cazul în care, după depunerea declarației de TVA pentru perioada fiscală vizată, plătitorul de TVA a anulat achiziționarea unei anumite cantități din produsele achiziționate, a obținut reduceri de preț suplimentare de la furnizorul de bunuri sau de servicii ori valoarea TVA-ului de plată către furnizorul de bunuri sau de servicii a scăzut din orice alt motiv, precum și în cazul în care persoana impozabilă a obținut rambursarea taxei la import, iar sumele reprezentând TVA-ul achitat în amonte și/sau TVA-ul la import au fost deduse, deducerea TVA-ului trebuie regularizată prin creșterea în consecință, în declarația privind TVA-ul aferent perioadei fiscale în care împrejurările de mai sus au devenit cunoscute, a valorii TVA-ului de plată la buget sau prin reducerea valorii TVA-ului de rambursat de la buget."

15 Articolul 83 alineatul 1 din legea menționată prevede:

„În cazul în care, după ce se atestă livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, baza de impozitare ori cantitatea bunurilor sau a serviciilor sunt supuse unei modificări sau se acordă o reducere, bunurile (sau o parte din bunuri) sunt remise vânzătorului, achiziționarea bunurilor (sau a unei părți din bunuri) sau a serviciilor este anulată sau contraprestația datorată de cumpărător (client) se modifică pentru orice alt motiv, un document rectificativ (de credit) în care sunt evidențiate modificările menționate anterior trebuie să fie eliberat de către persoana care a eliberat inițial documentul de înregistrare contabilă a livrării de bunuri sau a prestării de servicii. De comun acord între părți,

restituirea bunurilor sau anularea serviciilor va putea fi formalizată nu printr-un document de credit întocmit de furnizorul bunurilor sau al serviciilor, ci printr-un document (notă) de debit întocmit de cumpărător (client), când acesta din urmă este persoană impozabilă în scopuri de TVA."

16 Articolul 68 alineatul 1 din Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Legea Republicii Lituania privind administrația fiscală), în versiunea rezultată din Legea nr. IX-2112 din 13 aprilie 2004, prevede:

„În afară de cazul în care există o dispoziție contrară în prezentul articol sau în legea referitoare la impozitul în cauză, contribuabilul sau administrația fiscală poate calcula sau recalcula taxa pentru o perioadă care nu depășește anul calendaristic curent și cinci ani calendaristici precedenți calculați de la data de 1 ianuarie a anului în care taxa a fost calculată inițial sau recalculată."

17 Articolul 80 alineatul 1 din legea menționată are următorul cuprins:

„Contribuabilul are dreptul de a rectifica declarația fiscală în cazul în care termenul de calculare (recalculare) a taxelor prevăzute la articolul 68 din prezenta lege nu a expirat."

Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

18 SEB Lizingas UAB, a cărei succesoare în drepturi este SEB bankas, care a absorbit-o în luna noiembrie 2013, a achiziționat în luna martie 2007 șase parcele de teren de la VKK Investicija contra prețului de 4 800 000 de litas lituanieni (LTL), adică aproximativ 1 387 200 de euro, cu toate taxele cuprinse (TTC). Cu ocazia acestei tranzacții, părțile au considerat că era vorba de o livrare a unui teren construibil, operațiune supusă TVA-ului. În consecință, SEB Lizingas a achitat valoarea TVA-ului pentru operațiunea respectivă și a inclus-o în deducerea sa de TVA exigibilă pentru luna martie 2007.

19 Simultan, SEB Lizingas a predat parcelele VKK Investicija în cadrul unui contract de leasing. Totuși, întrucât această din urmă societate nu și-a executat obligațiile care îi reveneau în temeiul contractului de leasing, SEB Lizingas a pus capăt în mod unilateral acestui contract în luna martie 2009.

20 La 14 aprilie 2010, VKK Investicija a emis reclamantei o notă de credit care indica faptul că, în absența unui TVA datorat, prețul, cu toate taxele cuprinse, care figura pe prima factură era prețul fără taxe și a emis o nouă factură în care se făcea vorbire de un preț de plătit într-un cuantum de 4 800 000 LTL, fără a menționa TVA-ul. Ea considera că operațiunea de vânzare în cauză nu constituia în cele din urmă o livrare a unui teren construibil și că nu era deci supusă TVA-ului. Astfel, ea a depus o declarație revizuită privind TVA-ul pentru luna martie 2007.

21 SEB Lizingas, care a refuzat să ia în considerare nota de credit și noua factură și să regularizeze deducerea operată în luna martie 2007 în conformitate cu aceste documente, a făcut obiectul unui control fiscal în cursul anului 2012. Apreciind că livrarea terenurilor în cauză era efectiv o operațiune scutită, administrația fiscală a dispus, printr-o decizie din 16 mai 2014, recuperarea valorii TVA-ului dedus necorespunzător sporită cu dobânzi de întârziere și a aplicat SEB bankas o amendă fiscală.

22 SEB bankas a contestat această decizie la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia de contencios în materie fiscală din cadrul guvernului Republicii Lituania), care a pronunțat anularea în parte a acestei decizii în măsura în care privea TVA-ul datorat și sumele accesorii. Administrația fiscală a sesizat Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ regional din Vilnius, Lituania) cu o acțiune în anularea acestei părți din decizia menționată. Tribunalul administrativ a respins acțiunea. Administrația fiscală a declarat apel împotriva hotărârii pronunțate de Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) în fața Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei).

23 Instanța de trimitere a apreciat că această cauză ținea de cadrul interpretării și al aplicării dreptului Uniunii.

24 În aceste condiții, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 184-186 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în procedura principală, mecanismul de regularizare a deducerilor prevăzut de această directivă nu este aplicabil în cazurile în care deducerea inițială a taxei pe valoarea adăugată nu ar fi putut fi efectuată în mod legal, deoarece tranzacția în cauză, respectiv o tranzacție legată de livrarea unui teren, era scutită de la plata TVA-ului?

2) Răspunsul la prima întrebare este influențat de faptul că (1) TVA-ul aferent achiziționării parcelelor de teren a fost inițial dedus din cauza practicii administrației fiscale pe baza căreia livrarea în cauză a fost considerată în mod greșit ca fiind o livrare de terenuri construibile supuse TVA-ului, astfel cum se prevede la articolul 12 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112; (2) după deducerea inițială efectuată de cumpărător, furnizorul terenurilor a adresat cumpărătorului o notă de credit prin care se corecta valoarea TVA-ului menționat pe factura emisă inițial?

3) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, articolele 184 și/sau 185 din Directiva TVA trebuie interpretate, în împrejurări precum cele în discuție în procedura principală, în sensul că, în cazul în care deducerea inițială nu ar fi putut fi efectuată în mod legal, deoarece operațiunea în cauză nu era supusă plății TVA-ului, obligația persoanei impozabile de a regulariza această deducere se consideră a fi luat naștere imediat sau numai atunci când a devenit cunoscut faptul că deducerea inițială nu ar fi putut fi efectuată în mod legal?

4) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, Directiva TVA și în special articolele 179, 184-186 și 250 din aceasta trebuie interpretate, în împrejurări precum cele în discuție în procedura principală, în sensul că valoarea rectificată a TVA-ului deductibil achitat în amonte trebuie dedusă în perioada fiscală în care a luat naștere obligația sau dreptul persoanei impozabile de a regulariza deducerea inițială?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolul 184 din Directiva TVA enunță obligația de a regulariza deducerea inițială atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă. Articolul 185 alineatul (1) din această directivă precizează că această obligație este valabilă în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus. Alineatul (2) al acestui articol enumeră ipotezele în care, prin derogare, nu se efectuează regularizări. În temeiul articolului 186 din directiva menționată, statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185 din Directiva TVA.

26 Astfel, dispozițiile articolelor 184 și 185, la care se referă prima întrebare preliminară, enunță, ilustrând-o și delimitând-o totodată, o obligație de regularizare a deducerilor de TVA neconforme. Totuși, ele nu prevăd modul în care trebuie operată această regularizare.

27 În schimb, articolul 186 din Directiva TVA însărcinează în mod expres statele membre să definească condițiile acestei regularizări. Numai în ceea ce privește bunurile de capital și, în consecință, într-o ipoteză particulară, prevăd articolele 187-189 din Directiva TVA anumite modalități de regularizare a deducerii TVA-ului.

28 În consecință, este necesar să se distingă între întinderea obligației de regularizare enunțate la articolul 184 din Directiva TVA și domeniul de aplicare al mecanismului de regularizare descris la articolele 187-189 din această directivă.

Cu privire la prima și la a doua întrebare

29 În măsura în care instanța de trimitere se referă deopotrivă, în prima sa întrebare, la articolele 184-186 din Directiva TVA și la mecanismul de regularizare a deducerilor de TVA neconforme prevăzut de această directivă, este necesar să se reformuleze această întrebare având în vedere observațiile care precedă.

30 Prin intermediul primelor două întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească pe de o parte, dacă articolul 184 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că obligația de regularizare a deducerilor de TVA neconforme enunțată la acest articol se aplică și în cazurile în care deducerea inițială nu putea avea loc în mod legal deoarece operațiunea care a condus la practicarea acesteia era scutită de TVA și, pe de altă parte, dacă articolele 187-189 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că mecanismul de regularizare a deducerilor de TVA neconforme prevăzut la aceste articole este aplicabil în asemenea cazuri, în special într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care deducerea inițială a TVA-ului era nejustificată în măsura în care era vorba de o operațiune de livrare de terenuri scutită de TVA.

31 În plus, instanța de trimitere ridică problema incidenței eventuale, în vederea răspunsului la prima întrebare, a circumstanței că, în litigiul principal, TVA-ul aferent prețului de cumpărare a terenurilor a fost achitat și dedus în mod greșit din cauza unei practici eronate a administrației fiscale, precum și din cauza faptului că furnizorul acestor terenuri a adresat cumpărătorului o notă de credit prin care se corecta valoarea TVA-ului menționată pe factura emisă inițial.

32 În primul rând, se impune a observa că obligația de regularizare este definită la articolul 184 din Directiva TVA în modul cel mai larg în măsura în care „deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”.

33 Această formulare nu exclude *a priori* nicio ipoteză posibilă de deducere neconformă. Întinderea generală a obligației de regularizare este întărită de enumerarea expresă a excepțiilor permise de Directiva TVA la articolul 185 alineatul (2) din aceasta.

34 În special, ipoteza în care o deducere a fost operată în condițiile în care nu exista niciun drept de deducere ține de prima situație preconizată la articolul 184 din Directiva TVA, și anume aceea în care deducerea inițială este mai mare decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

35 Este, de altfel, conform cu logica sistemului comun de TVA că Directiva TVA, care a reluat în esență dispozițiile din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 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, denumită în continuare „A șasea directivă”), enunță o obligație generală de regularizare a deducerilor de TVA.

36 Pe de o parte, această obligație este, astfel, indisociabilă de aceea, care revine fiecărui stat membru, de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său. În acest scop, statele membre sunt obligate să

verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate (Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 37). Or, aceste verificări ar fi fără conținut dacă nu ar fi prevăzută regularizarea deducerilor nejustificate.

37 Pe de altă parte, obligația generală de regularizare a deducerilor nejustificate de TVA decurge și din neutralitatea fiscală a TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit în materie de legiuitorul Uniunii (Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 92 și jurisprudența citată).

38 Astfel, în acest sistem, pot fi deduse doar taxele care au grevat în amonte bunurile sau serviciile utilizate de persoanele impozabile în scopul operațiunilor lor taxabile. Deducerea taxelor în amonte este legată de perceperea taxelor în aval. Atunci când bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru nevoile unor operațiuni scutite sau care nu țin de domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nici perceperea taxei în aval, nici deducerea taxei în amonte (Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 24). Principiul neutralității fiscale a TVA-ului impune deci și ca deducerile neconforme să fie rectificate în orice situație.

39 Rezultă din ceea ce precedă că articolul 184 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că obligația de regularizare a deducerilor nejustificate de TVA subzistă și în cazul în care deducerea inițială nu putea avea loc în mod legal, cum este cazul atunci când operațiunea care a prilejuit această deducere s-a dovedit că face parte dintre cele care sunt scutite de TVA.

40 În al doilea rând, articolele 187-189 din Directiva TVA nu sunt, în schimb, aplicabile într-un asemenea caz.

41 Reiese, astfel, din articolul 187 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA că regularizarea prevăzută de această dispoziție, în ceea ce privește bunurile de capital, se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere posterioare achiziționării acestor bunuri, fabricării lor sau primei lor utilizări. Astfel, modalitățile de regularizare descrise la articolul 187 din Directiva TVA se raportează la ipoteza particulară, vizată la articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA, a unei modificări posterioare declarației privind TVA-ul a elementelor luate în considerare pentru stabilirea cuantumului deducerilor. Ele nu pot fi deci instituite pentru a regulariza deducerea efectuată în absența oricărui drept de deducere *ab initio*. Unele dintre aceste modalități, precum regularizarea fracționată pe cinci ani prevăzută la articolul 187 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, sunt, de altfel, vădit inadaptate unei asemenea ipoteze. În ceea ce privește articolul 188 din Directiva TVA, acesta vizează ipoteza, încă mai specială și deopotrivă diferită, a livrării unui bun de capital în cursul perioadei de regularizare.

42 În plus, Curtea a statuat, cu privire la dispozițiile celei de A șasea directive, care sunt identice în esență cu cele ale Directivei TVA (Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 31), că mecanismul de regularizare prevăzut de A șasea directivă nu este aplicabil decât dacă există un drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 37).

43 Rezultă din ceea ce precedă că mecanismul de regularizare a deducerilor de TVA neconforme prevăzut la articolele 187 și 188 din Directiva TVA nu este aplicabil atunci când deducerea inițială a fost efectuată în absența oricărui drept de deducere. Acest mecanism nu este deci aplicabil mai ales unei operațiuni de livrare de terenuri, precum cea în discuție în litigiul principal, care, potrivit indicațiilor instanței de trimitere, era scutită de TVA și nu ar fi trebuit, în consecință, să prilejuiască nici perceperea acestei taxe, nici deducerea acesteia.

44 În aceste condiții, circumstanțele că, în litigiul principal, pe de o parte, TVA-ul aferent prețului de cumpărare a terenurilor a fost achitat și dedus în mod greșit din cauza unei practici eronate a administrației fiscale, precum și că, pe de altă parte, furnizorul acestor terenuri a adresat cumpărătorului o notă de credit prin care se corecta valoarea TVA-ului menționată pe factura emisă inițial nu au nicio influență asupra inaplicabilității mecanismului menționat.

45 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 184 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că obligația de regularizare a deducerilor de TVA neconforme enunțată la acest articol se aplică și în cazurile în care deducerea inițială nu putea avea loc în mod legal deoarece operațiunea care a condus la practicarea acesteia era scutită de TVA. În schimb, articolele 187-189 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că mecanismul de regularizare a deducerilor de TVA neconforme prevăzut la aceste articole nu este aplicabil în asemenea cazuri – în special într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal – în care deducerea inițială de TVA era nejustificată deoarece era vorba de o operațiune de livrare de terenuri scutită de TVA.

Cu privire la a treia și la a patra întrebare

46 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile din Directiva TVA referitoare la regularizarea deducerilor trebuie interpretate în sensul că, în cazul în care deducerea inițială de TVA nu putea avea loc în mod legal, permit să se stabilească data la care ia naștere obligația de a regulariza deducerea neconformă a TVA-ului și perioada cu privire la care trebuie să intervină această regularizare.

47 Aceste întrebări se raportează la condițiile regularizării TVA-ului. Or, așa cum s-a spus la punctul 43 din prezenta hotărâre, mecanismul de regularizare a TVA-ului prevăzut la articolele 187-189 din Directiva TVA nu este aplicabil unei situații precum cea în discuție în litigiul principal. De aceea, revine statelor membre competența să stabilească într-un asemenea caz modalitățile acestei regularizări, în aplicarea articolului 186 din Directiva TVA.

48 Totuși, incumbă statelor membre, atunci când adoptă o reglementare națională care stabilește aceste modalități, obligația de a respecta dreptul Uniunii. În aceste condiții, Curtea, sesizată cu titlu preliminar, trebuie să furnizeze toate elementele de interpretare necesare aprecierii de către instanța națională a conformității acestei reglementări cu dreptul Uniunii a cărui respectare o asigură, în special cu principiile sale fundamentale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 mai 1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, punctul 15, și Ordonanța din 26 martie 2009, Pignataro, C-535/08, nepublicată, EU:C:2009:204, punctul 22).

49 În această privință, SEB bankas a arătat în observațiile sale scrise că este contrar principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime să se procedeze la o regularizare a deducerii TVA-ului privind o operațiune care a avut loc în anul 2007, în condițiile în care, până în anul 2013, administrația fiscală a preferat ea însăși punctul de vedere potrivit căruia această operațiune era o operațiune impozabilă.

50 Totuși, se impune, pe de o parte, a aminti că încrederea legitimă nu se poate fonda pe o practică ilegală a administrației (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 1986, Vlachou/Curtea de Conturi, 162/84, EU:C:1986:56, punctul 6). Or, potrivit deciziei de trimitere, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a cenzurat, ca fondată pe o interpretare eronată a dreptului național, practica administrativă în temeiul căreia operațiunea în cauză fusese inițial calificată drept „operațiune impozabilă cu TVA”, astfel încât deducerea inițială de TVA era nelegală.

51 Se impune, pe de altă parte, a arăta că principiul securității juridice nu se opune unei practici administrative a autorităților fiscale naționale care constă în revocarea, într-un termen de decădere, a unei decizii prin care au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, pretinzându-i această taxă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 48 și jurisprudența citată).

52 Totuși, acest principiu impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, având în vedere drepturile și obligațiile sale față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctele 46 și jurisprudența citată). De aceea, faptul că punctul de pornire a termenului de decădere depinde de circumstanțele fortuite în care a ieșit la lumină nelegalitatea deducerii și mai ales că este fixat, cum ar vrea guvernul lituanian, la data primirii de către cumpărător a notei de credit prin care vânzătorul a rectificat unilateral cuantumul fără taxe al terenului incluzând TVA-ul la mai mulți ani după vânzare este susceptibil să încalce principiul securității juridice, ceea ce revine instanței naționale să aprecieze.

53 Este necesar să se răspundă la a treia și la a patra întrebare că articolul 186 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în cazurile în care deducerea inițială de TVA nu putea avea loc în mod legal, revine statelor membre competența să stabilească data la care ia naștere obligația de a regulariza deducerea neconformă a TVA-ului și perioada pentru care trebuie să intervină această regularizare, cu respectarea principiilor dreptului Uniunii, în special a principiilor securității juridice și încrederii legitime. Revine instanței naționale competența să verifice dacă, într-un caz precum cel în discuție în litigiul principal, aceste principii sunt respectate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

54 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 întâi) declară:

1) Articolul 184 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că obligația de regularizare a deducerilor de taxă pe valoarea adăugată (TVA) neconforme enunțată la acest articol se aplică și în cazurile în care deducerea inițială nu putea avea loc în mod legal deoarece operațiunea care a condus la practicarea acesteia era scutită de TVA. În schimb, articolele 187-189 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că mecanismul de regularizare a deducerilor de TVA neconforme prevăzut la aceste articole nu este aplicabil în asemenea cazuri – în special într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal – în care deducerea inițială de TVA era nejustificată deoarece era vorba de o operațiune de livrare de terenuri scutită de TVA.

2) Articolul 186 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în cazurile în care deducerea inițială de taxă pe valoarea adăugată (TVA) nu putea avea loc în mod legal, revine statelor membre competența să stabilească data la care ia naștere obligația de a regulariza deducerea neconformă a TVA-ului și perioada pentru care trebuie să intervină această regularizare, cu respectarea principiilor dreptului Uniunii, în special a principiilor securității juridice și încrederii legitime. Revine instanței naționale competența să verifice dacă, într-un caz precum cel în discuție în litigiul principal, aceste principii sunt respectate.

Semnături