HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

13 martie 2025 *

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Operațiune de vânzare recalificată de către autoritățile fiscale ca transfer de afacere plasat în afara domeniului de aplicare al TVA-ului – Necorectarea facturii în termenul de prescripție – Imposibilitatea de a recupera TVA-ul plătit pentru operațiunea menționată – Principiile efectivității și neutralității fiscale – Restituirea taxei”

În cauza C-640/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Înalta Curte de Casație și Justiție (România), prin decizia din 26 iunie 2023, primită de Curte la 25 octombrie 2023, în procedura

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

împotriva

Greentech SA,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Kumin, președinte de cameră, domnul F. Biltgen (raportor), președintele Camerei întâi, și domnul S. Gervasoni, judecător,

avocat general: domnul R. Norkus,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Greentech SA, de D.-D. Dascălu și A. M. Iordache, avocați;

– pentru guvernul român, de M. Chicu, E. Gane și A. Wellman, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: româna.

– pentru Comisia Europeană, de M. Herold și T. Isacu de Groot, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiilor neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA), securității juridice și protecției încrederii legitime, precum și a articolelor 2, 19, 168 și 203 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (România) și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (România), pe de o parte, și Greentech SA, pe de altă parte, în legătură cu decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar și cheltuieli accesorii acestuia puse în sarcina Greentech.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]”

4 Articolul 19 din această directivă prevede:

„În cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu sau sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana căreia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.

Statele membre pot adopta măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței, în cazul în care beneficiarul este o persoană parțial impozabilă. De asemenea, acestea pot adopta orice măsuri necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin aplicarea prezentului articol.”

5 Articolul 29 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Articolul 19 se aplică în mod similar prestărilor de servicii”.

6 Potrivit articolului 167 din aceeași directivă:

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

7 Articolul 168 din Directiva TVA prevede:

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

(b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;

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

(d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

(e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

8 Potrivit articolului 179 din această directivă:

„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.”

9 Articolul 203 din directiva menționată prevede:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

Dreptul român

Codul fiscal

10 Potrivit articolului 3 litera a) din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumită în continuare „Codul fiscal”):

„Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin”.

11 Articolul 126 alineatul (1) din Codul fiscal prevede:

„Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul articolelor 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată”.

12 Articolul 128 alineatul (7) din Codul fiscal prevede:

„Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.”

13 Articolul 145 alineatul (2) din Codul fiscal are următorul cuprins:

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform articolelor 143, 144 și 144^{1};

d) operațiuni scutite de taxă, conform articolului 141 alineatul (2) litera a) punctele 1-5 și litera b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității [Europene] sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la articolul 128 alineatul (7) și la articolul 129 alineatul (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”

Codul de procedură fiscală

14 Articolul 84 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (denumită în continuare „Codul de procedură fiscală”) prevede:

„(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.

(3) În cazul [TVA-ului], corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de [TVA] se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală [(ANAF)].

(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.

(5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”

15 Articolul 90 din Codul de procedură fiscală prevede:

„(1) Cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.

(4) În situația în care contribuabilul corectează declarațiile fiscale în condițiile articolului 84 alineatul (4), se redeschide rezerva verificării ulterioare.”

16 Articolul 91 din Codul de procedură fiscală prevede:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alineatul (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit articolului 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alineatul (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă."

Litigiul principal și întrebarea preliminară

17 În perioada cuprinsă între 23 noiembrie 2015 și 15 iulie 2016, Greentech a făcut obiectul unei inspecții fiscale care a condus la emiterea unei decizii de impunere prin care s-au reținut în sarcina sa obligații fiscale suplimentare în cuantum de 4 388 720 de lei românești (RON) (aproximativ 882 352 de euro) cu titlu de TVA și accesorii aferente. Impunerea acestor obligații fiscale suplimentare rezulta din recalificarea de către administrația fiscală română a operațiunii de vânzare de echipamente efectuate de Greenfiber International SA (denumită în continuare „Greenfiber") către Greentech, considerată inițial ca fiind o livrare de bunuri supusă TVA-ului care conferă Greentech dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, într-un transfer parțial de active între două societăți afiliate, operațiune care nu este supusă TVA-ului în conformitate cu articolul 128 alineatul (7) din Codul fiscal.

18 Pe de altă parte, în perioada cuprinsă între 28 mai și 17 noiembrie 2015, Greenfiber a făcut de asemenea obiectul unei inspecții fiscale care a condus la emiterea unei decizii de impunere la 26 noiembrie 2015. În cadrul acestei inspecții, administrația menționată a considerat că tratamentul fiscal aplicat de Greenfiber și de Greentech operațiunii de transfer de active, și anume că operațiunea era supusă TVA-ului, era corect și, așadar, că Greenfiber colectase și plătise în mod corect TVA-ul aferent acestei operațiuni la bugetul de stat.

19 Întrucât contestația formulată de Greentech împotriva deciziei de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar a fost respinsă în parte, Greentech a introdus o acțiune la Curtea de Apel Ploiești (România).

20 La 26 noiembrie 2018, această instanță a admis acțiunea Greentech, anulând în parte decizia de respingere a acestei contestații (denumită în continuare „hotărârea din 26 noiembrie 2018").

21 În plus, la 12 martie 2019, Curtea de Apel Ploiești a anulat în parte decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală privind inspecția efectuată la Greentech.

22 Administrația fiscală română a formulat recurs împotriva hotărârii din 26 noiembrie 2018, astfel cum a fost completată prin hotărârea din 12 martie 2019, la Înalta Curte de Casație și Justiție (România), care este instanța de trimitere.

23 La 23 noiembrie 2021, această instanță a admis recursul menționat, a casat în parte hotărârea din 26 noiembrie 2018 și, în rejudecare, a admis în parte acțiunea Greentech, în sensul că a anulat actele administrative fiscale contestate, exclusiv cu privire la obligațiile suplimentare stabilite

pentru anul 2009 (denumită în continuare „hotărârea din 23 noiembrie 2021”). Acțiunea Greentech a fost respinsă ca nefondată în rest, iar cuantumul acordat anterior acesteia cu titlu de cheltuieli de judecată a fost redus.

24 Greentech a formulat o cerere de revizuire a acestei hotărâri la Înalta Curte de Casație și Justiție, susținând că hotărârea menționată încălca jurisprudența Curții, în special Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), și Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să fie recunoscut și în ipotezele în care operațiunile în discuție nu sunt incluse în sfera de aplicare a TVA-ului dacă din circumstanțele specifice ale cauzei rezultă că ar fi imposibilă sau extrem de dificilă recuperarea sumei achitate cu titlu de TVA de către cel care a plătit o asemenea sumă, în caz contrar existând riscul de a se aduce atingere principiilor neutralității TVA-ului și efectivității.

25 La 31 ianuarie 2023, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis cererea de revizuire menționată și a desființat în parte hotărârea din 23 noiembrie 2021 în ceea ce privește motivul de recurs referitor la recalificarea tranzacției privind vânzarea unor echipamente în transfer de active. Această instanță a dispus rejudecarea recursului cu privire la acest motiv la data de 9 mai 2023, cu citarea părților.

26 Instanța de trimitere arată în special că, în măsura în care hotărârea din 26 noiembrie 2018 a confirmat că tratamentul fiscal rezervat de Greenfiber și de Greentech operațiunii în cauză era corect, aceste societăți nu aveau niciun motiv valabil pentru a proceda la corectarea facturii prin care se constata această operațiune înainte de pronunțarea hotărârii din 23 noiembrie 2021. În plus, Greenfiber nu putea proceda la corectarea respectivei facturi decât după pronunțarea acestei din urmă hotărâri. La data hotărârii menționate, dreptul de a corecta factura amintită era însă deja prescris, termenul de prescripție împlinindu-se în luna mai 2021.

27 Această instanță consideră că situația cu care este sesizată poate fi comparată cu cea aflată la originea cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), având în vedere existența, cel puțin aparent, a unei imposibilități obiective de recuperare a TVA-ului ca urmare a faptului că Greenfiber este împiedicată să corecteze factura și decontul de TVA dată fiind împlinirea termenului de prescripție prevăzut în această privință. Această situație ar trebui de asemenea comparată cu cea aflată la originea cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), întrucât recuperarea TVA-ului de la emitentul facturii ar fi imposibilă sau excesiv de dificilă. Astfel, pe de o parte, termenul de prescripție în materie fiscală s-ar fi împlinit, așa încât Greenfiber nu ar putea proceda la corectarea facturilor, și, pe de altă parte, administrația fiscală română ar fi confirmat, în urma inspecției fiscale efectuate la Greenfiber, că aceasta din urmă facturase și plătise în mod corect TVA-ul în cauză.

28 Instanța de trimitere ridică de asemenea problema dacă, având în vedere interpretarea Directivei TVA, este relevant faptul că administrația fiscală română a tratat în două moduri total diferite aceeași operațiune comercială referitoare la un echipament al cărui transfer a determinat perceperea TVA-ului, și anume, pe de o parte, ca o operațiune supusă TVA-ului pentru Greenfiber de la care a fost achiziționat acest echipament și căreia Greentech i-a plătit TVA-ul și, pe de altă parte, ca o operațiune nepurtătoare de TVA pentru Greentech.

29 În aceste împrejurări, Înalta Curte de Casație și Justiție a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Principiile neutralității, securității juridice și protecției încrederii legitime, reglementate de articolul 2, articolul 19 și articolul 168 [din Directiva TVA] coroborat cu articolul 203 din [aceasta], se opun refuzului recunoașterii dreptului de deducere a [TVA-ului achitat] pentru o operațiune de vânzare, reîncadrată ulterior de autoritățile fiscale ca fiind un transfer de afacere în afara sferei de TVA, în condițiile în care [TVA-ul] a fost deja [colectat] la bugetul de stat, iar, potrivit legislației naționale, restituirea [acestuia] este imposibil de realizat?”

Cu privire la întrebarea preliminară

30 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite la articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate. În plus, Curtea poate fi pusă în situația de a lua în considerare norme și principii de drept al Uniunii la care instanța națională nu a făcut referire în enunțul întrebării sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, punctul 47 și jurisprudența citată).

31 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că un element esențial ce caracterizează situația în discuție în litigiul principal constă în faptul că, potrivit instanței de trimitere, Greentech se află în prezent în imposibilitatea materială de a obține restituirea TVA-ului pe care vânzătorul, și anume Greenfiber, i l-a facturat fără să fie datorat și l-a plătit la bugetul de stat. Or, într-o asemenea situație, principiul de care trebuie să se țină seama în special este principiul efectivității, iar nu principiul securității juridice sau principiul protecției încrederii legitime.

32 Prin urmare și pentru a da un răspuns util instanței de trimitere, trebuie să se înțeleagă că, prin intermediul întrebării adresate, această instanță solicită în esență să se stabilească dacă articolele 168 și 203 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității TVA-ului și efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici administrative naționale care nu permite unei persoane impozabile să obțină deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru o operațiune care, în urma unei inspecții fiscale, a fost recalificată de administrația fiscală drept operațiune nesupusă TVA-ului, în condițiile în care este imposibil sau excesiv de dificil pentru această persoană impozabilă să obțină din partea vânzătorului restituirea TVA-ului astfel plătit fără să fie datorat.

33 În această privință, trebuie amintit că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 37, și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 42). Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie în principiu ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punctul 24, și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 43).

34 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că operațiunea care a avut loc între Greenfiber și Greentech a fost calificată definitiv, în ceea ce o privește pe a doua dintre aceste persoane impozabile, drept operațiune nesupusă TVA-ului de către administrația fiscală română și că Greenfiber este împiedicată să corecteze factura referitoare la această operațiune, precum și decontul de TVA ca urmare a împlinirii termenului de prescripție prevăzut în acest scop.

35 În această privință, conform jurisprudenței Curții, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care o persoană impozabilă a plătit un cuantum al TVA-ului facturat fără să fie datorat, revine în principiu emitentului facturii sarcina de a efectua regularizarea acesteia, dat fiind că, în lipsa unei dispoziții în Directiva TVA referitoare la regularizarea de către emitentul facturii a TVA-ului facturat fără a fi datorat, statele membre sunt în principiu cele care trebuie să determine condițiile în care acest TVA poate fi regularizat (Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctul 19 și jurisprudența citată).

36 Astfel, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența statelor membre să prevadă, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea regularizării oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință (Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctul 20 și jurisprudența citată).

37 Reiese de asemenea din jurisprudența Curții că o reglementare națională în temeiul căreia, pe de o parte, furnizorul care a plătit TVA-ul din greșeală autorităților fiscale poate cere restituirea acestuia, iar pe de altă parte, persoana căreia i-au fost prestate servicii poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva acestui furnizor respectă principiile neutralității TVA-ului și efectivității. Într-adevăr, un astfel de sistem îi permite persoanei căreia i-au fost prestate serviciile, care a suportat sarcina TVA-ului facturat din greșeală, să obțină restituirea sumelor plătite fără să fie datorate (Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctul 21 și jurisprudența citată).

38 Dacă, precum în speță, restituirea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în cazul insolvabilității furnizorului, principiile neutralității TVA-ului și efectivității impun ca statele membre să prevadă instrumentele necesare pentru a permite beneficiarului să recupereze TVA-ul facturat și plătit fără să fie datorat, în special adresând cererea sa de restituire direct administrației fiscale (Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctul 22 și jurisprudența citată). Astfel, din moment ce vânzătorul nu mai poate rectifica factura referitoare la operațiunea în cauză, iar cumpărătorul se află, așadar, în imposibilitatea de a obține restituirea TVA-ului facturat de vânzător fără să fie datorat, cumpărătorul trebuie, conform jurisprudenței amintite mai sus, să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva administrației fiscale.

39 Cu toate acestea, trebuie să se constate că, după cum reiese din cuprinsul punctului 45 din Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), o asemenea cerere de restituire trebuie distinsă de o cerere de deducere a TVA-ului precum cea care face obiectul litigiului principal.

40 Astfel, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice, iar 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 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punctul 36 și jurisprudența citată). Prin urmare, în lipsa unei operațiuni supuse TVA-ului, o persoană impozabilă nu poate invoca un drept de deducere a TVA-ului în legătură cu această operațiune (a se vedea în acest sens Hotărârea din

11 aprilie 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punctul 37). Această constatare nu este repusă în discuție de faptul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, nu există un risc de pierderi de venituri fiscale.

41 Or, din moment ce operațiunea în discuție în cauza principală a fost calificată definitiv drept operațiune nesupusă TVA-ului, TVA-ul achitat de Greentech emitentului facturii, Greenfiber, nu era „datorat”, în sensul jurisprudenței Curții.

42 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolele 168 și 203 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității TVA-ului și efectivității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări sau unei practici administrative naționale care nu permite unei persoane impozabile să obțină deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru o operațiune care, în urma unei inspecții fiscale, a fost recalificată de administrația fiscală drept operațiune nesupusă TVA-ului, chiar dacă este imposibil sau excesiv de dificil pentru această persoană impozabilă să obțină din partea vânzătorului restituirea TVA-ului astfel plătit fără să fie datorat. Aceste principii impun însă ca, într-o asemenea situație, respectiva persoană impozabilă să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva administrației fiscale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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 șasea) declară:

Articolele 168 și 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiile neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și efectivității

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun unei reglementări sau unei practici administrative naționale care nu permite unei persoane impozabile să obțină deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru o operațiune care, în urma unei inspecții fiscale, a fost recalificată de administrația fiscală drept operațiune nesupusă TVA-ului, chiar dacă este imposibil sau excesiv de dificil pentru această persoană impozabilă să obțină din partea vânzătorului restituirea TVA-ului astfel plătit fără să fie datorat. Aceste principii impun însă ca, într-o asemenea situație, respectiva persoană impozabilă să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva administrației fiscale.

Kumin Biltgen Gervasoni

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 13 martie 2025.

Grefier
A. Calot Escobar

Președinte de cameră
A. Kumin