Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MICHAL BOBEK
prezentate la 26 martie 2020[1]

Cauza C-835/18

SC Terracult SRL
împotriva
Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

[cerere de decizie preliminară formulată de Curtea de Apel Timișoara (România)]

„Cerere de decizie preliminară – Fiscalitate – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Mecanismul de taxare inversă – Regularizarea impozitului facturat în mod necorespunzător – Rambursarea impozitului plătit fără a fi datorat – Tranzacții referitoare la o perioadă de impozitare care deja a făcut obiectul unei inspecții fiscale – Principiul efectivității – Neutralitate fiscală – Bună-credință – Abuz de drept – Fraudă fiscală – Securitate juridică”

I. Introducere

1. O persoană impozabilă a făcut obiectul unei inspecții din partea autorităților fiscale. După ce au identificat erori cu privire la o anumită tranzacție în care persoana impozabilă a acționat în calitate de furnizor, autoritățile fiscale au emis o decizie de impunere, solicitând persoanei impozabile să plătească o taxă pe valoarea adăugată (TVA) suplimentară. Persoana impozabilă a respectat decizia de impunere și a plătit TVA-ul suplimentar solicitat.

2. Cu toate acestea, ulterior, au apărut noi fapte care au declanșat un regim fiscal diferit (mecanismul de taxare inversă) în ceea ce privește tranzacția în cauză. În aceste condiții, pot refuza autoritățile fiscale naționale să permită persoanei impozabile să corecteze facturile relevante și, în consecință, să refuze persoanei impozabile dreptul la regularizare fiscală, întrucât facturile se referă la tranzacții efectuate într-o perioadă care a făcut obiectul unei inspecții fiscale, iar decizia de impunere rezultată nu a fost contestată de persoana impozabilă la momentul respectiv?

1 Limba originală: engleza.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

3. Articolul 193 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2], în forma aplicabilă la data faptelor [3], a prevăzut:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202."

4. Articolul 199a din Directiva TVA a prevăzut:

„(1) Statele membre pot să prevadă, până la 31 decembrie 2018 și pentru o durată minimă de doi ani, ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă beneficiară a următoarelor operațiuni:

[…]

(i) furnizările de cereale și culturi industriale, inclusiv semințe oleaginoase și sfeclă de zahăr, care nu sunt în principiu destinate ca atare consumatorilor finali;

[…]"

5. În temeiul Deciziei de punere în aplicare 2011/363/UE, România a fost autorizată să aplice mecanismul de taxare inversă pentru unele cereale, inclusiv pentru rapiță [4]. La 20 februarie 2014, România a informat Comisia că, în conformitate cu Directiva 2013/43, va continua să aplice acest mecanism în ceea ce privește anumite cereale până la 18 decembrie 2018.

B. Dispoziții de drept intern

6. Potrivit articolului 7 alineatul (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

7. În temeiul articolului 205 alineatul (1) și al articolului 207 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală, se poate depune contestație împotriva oricărui act administrativ fiscal în termen de 30 de zile de la comunicarea acestui act, sub sancțiunea decăderii. Procedura de contestație nu înlătură dreptul persoanei impozabile la o cale de atac judiciară în condițiile prevăzute de lege.

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) (denumită în continuare „Directiva TVA").

3 Rezultând din modificările introduse prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013 de modificare a Directivei 2006/112 (JO 2013, L 201, p. 4).

4 Decizia de punere în aplicare a Consiliului din 20 iunie 2011 de autorizare a României să aplice o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112 (JO 2011, L 163, p. 26).

8. Articolul 213 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală prevede:

„În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

9. Articolul 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin Legea nr. 343/2006, care, în titlul VI, a transpus în dreptul intern, printre altele, Directiva TVA, prevede:

„(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

[…]

(b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

[…]

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alineatului (1) litera (b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la articolele 145-147[2]."

III. Situația de fapt, procedura și întrebarea preliminară

10. Societatea Donauland SRL, care ulterior a fuzionat prin absorbție cu societatea Terracult, a fost supusă unei inspecții fiscale finalizate în cursul lunii martie 2014, în urma căreia s-a constatat că livrase, în perioada 10-14 octombrie 2013, rapiță către societatea Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Germania) (denumită în continuare „Almos"). Constatând că Donauland SRL nu poate prezenta documente justificative care să certifice că bunurile au părăsit teritoriul României, autoritățile fiscale au considerat că, pentru aceste livrări, nu îi este aplicabilă scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

11. La 4 martie 2014, autoritățile au emis o decizie de impunere (denumită în continuare „prima decizie de impunere") și un raport de inspecție fiscală prin care s-au stabilit în sarcina societății Donauland obligații suplimentare, printre care și suma de 440 241 de lei reprezentând TVA-ul aferent unor livrări de rapiță efectuate către Almos în luna octombrie 2013, aceste livrări fiind tratate ca livrări naționale, aplicându-se cota standard de TVA de 24 %.

12. Donauland nu a contestat prima decizie de impunere.

13. La 28 martie 2014, Almos a informat Donauland că a constatat că facturile emise de Donauland conțineau codul de identificare fiscală (denumit în continuare „CIF") de Germania al societății Almos. Almos a informat Donauland că marfa nu a părăsit teritoriul României, solicitând facturi corectate care să cuprindă datele de identificare ale reprezentanței Almos din România.

14. Pe baza înscrisurilor prezentate de Almos, Donauland a înregistrat în evidența contabilă 180 de facturi de corecție, în temeiul articolului 159 alineatul (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Facturile de corecție au fost emise către Almos (adresate atât Almos Germania, cât și reprezentantului său fiscal din România), în cuprinsul cărora au fost reflectate operațiuni economice constând în: (1) stornarea livrărilor intracomunitare realizate și reîncadrarea acestora în categoria livrărilor naționale cu aplicarea cotei standard de TVA de 24 % și (2) stornarea acestor livrări naționale pentru care s-a aplicat cota standard de TVA și includerea lor în categoria operațiunilor de livrări de bunuri pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare, invocându-se constatarea identificării eronate a cumpărătorului ca urmare a înștiințării din 28 martie 2014.

15. Facturile de corecție emise de Donauland au fost incluse în decontul de TVA aferent lunii martie 2014, reclamanta deducând TVA-ul aferent acestora din TVA-ul de plată din perioada respectivă.

16. Ca urmare a solicitării de rambursare a TVA-ului, a avut loc o nouă inspecție fiscală, efectuată în perioada noiembrie 2016-februarie 2017, la finalul căreia a fost emisă decizia de impunere din 10 februarie 2017 (denumită în continuare „a doua decizie de impunere”). Prin această decizie de impunere s-a stabilit în sarcina societății Terracult obligația de plată a sumei de 440 241 de lei reprezentând TVA-ul stabilit suplimentar.

17. Terracult a formulat contestație administrativă prealabilă împotriva deciziei de impunere ulterioare, care a fost respinsă la 14 iulie 2017 de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara.

18. La 2 februarie 2018, Terracult a intentat o acțiune la Tribunalul Arad prin care a solicitat, pe de o parte, anularea în parte a celei de a doua decizii de impunere și restituirea sumei achitate de societate în temeiul deciziei de impunere menționate. Instanța respectivă a respins acțiunea.

19. La 29 iunie 2018, Terracult a atacat cu recurs această hotărâre la Curtea de Apel Timișoara. Întrucât are îndoieli cu privire la compatibilitatea legislației naționale în discuție cu dreptul Uniunii, această instanță a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei practici administrative și/sau interpretări a prevederilor din legislația națională prin care se împiedică corectarea unor facturi și, pe cale de consecință, includerea facturilor corectate în decontul de TVA al perioadei în care s-a făcut corecția, pentru operațiuni efectuate într-o perioadă care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia organele fiscale au emis o decizie de impunere rămasă definitivă, în condițiile în care, ulterior emiterii deciziei de impunere, s-au descoperit date și informații suplimentare care ar determina aplicarea unui regim fiscal diferit?”

20. Au prezentat observații scrise Terracult, guvernul român și Comisia Europeană. De asemenea, pledoariile acestora au fost ascultate în ședința publică din 5 februarie 2020.

IV. Analiză

21. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dispozițiile Directivei TVA, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității se opun unei dispoziții sau practici dintr-un stat membru care nu permite corectarea facturilor pentru operațiuni efectuate într-o perioadă care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia organele respective au emis o decizie de impunere rămasă definitivă, în condițiile în care, ulterior emiterii deciziei de impunere, s-ar releva date și informații suplimentare care ar determina aplicarea regimului de taxare inversă.

22. În opinia noastră, o astfel de practică este incompatibilă cu dreptul Uniunii. Pentru a explica această concluzie, este necesar, în primul rând, să se identifice persoana impozabilă responsabilă pentru plata TVA-ului pentru tranzacția în cauză (A). În continuare, vom sublinia importanța dreptului de a efectua regularizarea fiscală și de a obține rambursarea impozitelor plătite în mod necuvenit (B). În sfârșit, ne vom referi la evaluarea motivelor pe care autoritățile române le-au invocat pentru a se opune regularizării fiscale și restituirii impozitului plătit în mod necuvenit în prezenta cauză (C).

A. Persoana impozabilă obligată la plata TVA-ului

23. Potrivit articolului 193 din Directiva TVA, „TVA se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, *cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană* în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202”[5].

24. Prin Decizia 2011/363, România a fost autorizată să aplice, în perioada relevantă, mecanismul de taxare inversă pentru vânzarea de rapiță. Potrivit articolului 199a alineatul (1) din Directiva TVA, într-un astfel de caz, „persoana obligată la plata TVA [este] *persoana impozabilă beneficiară a [operațiunii]*”[6].

25. În această privință, Curtea a confirmat 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”[7].

26. Întrucât (în prezent) părțile nu contestă că, în ceea ce privește operațiunea în cauză, se aplică mecanismul de taxare inversă, destinatarul a fost responsabil pentru plata TVA-ului, și nu furnizorul. Împrejurarea că furnizorul a plătit TVA bazându-se pe supoziția eronată că mecanismul de taxare inversă nu se aplică nu poate permite administrației fiscale să deroge de la acest mecanism, considerând că persoana obligată la plata TVA-ului nu este destinatarul, ci furnizorul[8].

27. În consecință, următorul aspect care urmează să fie analizat este dacă furnizorul are, în principiu, dreptul să efectueze regularizarea impozitului facturat în mod necorespunzător și să obțină rambursarea impozitului plătit fără a fi datorat.

B. Dreptul de a efectua regularizarea impozitului facturat în mod necorespunzător și de a obține rambursarea impozitului plătit fără a fi datorat

28. În temeiul unei jurisprudențe constante, „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”[9].

5 Sublinierea noastră.

6 Sublinierea noastră.

7 A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punctul 23), Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 41), și Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punctul 30).

8 A se vedea prin analogie Hotărârea din 23 aprilie 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punctul 29).

9 A se vedea Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 26 și jurisprudența citată) (sublinierea noastră).

29. Rezultă de asemenea dintr-o jurisprudență constantă că *dreptul de a obține rambursarea unor impozite* percepute într-un stat membru cu încălcarea prevederilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte. Prin urmare, statele membre sunt obligate, în principiu, să restituie impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii [10].

30. În lipsa unei reglementări a Uniunii privind procedurile de regularizare de către emitent a facturii TVA-ului facturat fără a fi datorat [11] și de rambursare a impozitelor [12], regulile procedurale detaliate în acest sens țin de ordinea juridică internă a fiecărui stat membru, în baza principiului autonomiei procedurale. Cu toate acestea, regulile procedurale respective trebuind să respecte principiile echivalenței și efectivității: nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la solicitări similare fondate pe dispoziții de drept intern și nici aplicate astfel încât să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii.

31. În consecință, unei persoane impozabile care a facturat TVA fără a fi datorat ar trebui să i se permită să efectueze regularizarea și, după caz, să solicite rambursarea. Procedurile prin care persoana impozabilă poate efectua regularizarea fiscală și poate solicita rambursarea sunt cele prevăzute de dreptul național.

32. În prezenta cauză, nu se pretinde că procedurile naționale nu respectă principiul echivalenței. Cu toate acestea, Terracult susține că aceste proceduri încalcă, printre altele, principiul efectivității, întrucât acestea o împiedică să efectueze regularizarea și să solicite rambursarea.

33. Această poziție este contestată de guvernul român. Guvernul respectiv susține că, în prezenta cauză, autoritățile ar putea împiedica în mod legal furnizorul să efectueze regularizarea și să solicite rambursarea. Există motive întemeiate care stau la baza acestui fapt. În primul rând, furnizorul nu a contestat prima decizie de impunere în termenul prevăzut. În al doilea rând, guvernul român pare să sugereze că furnizorul nu a acționat cu bună-credință sau a abuzat de drepturile sale. Vom examina pe rând cele două argumente.

C. Se pot opune autoritățile fiscale regularizării și rambursării?

1. Termene

34. Guvernul român susține că Terracult nu a contestat prima decizie de impunere în termenul prevăzut. În consecință, aceasta a devenit definitivă și nu mai putea fi repusă în discuție.

35. În opinia noastră, argumentul susținut de guvernul român confundă două situații. Pe de o parte, există scenariul în care anumite fapte și/sau evaluarea juridică a acestora au făcut obiectul unei inspecții din partea unei autorități administrative. Metaforic vorbind, a fost deschisă, inspectată și închisă o cutie care conține anumite elemente. Pe de altă parte, există un scenariu destul de diferit în care, ulterior, apar aspecte noi, care nu se aflau, precum în speță, în cutie la momentul inspecției. În această împrejurare, respectivele elemente specifice nu au putut fi niciodată evaluate pentru simplul motiv că nu au fost prezente la momentul relevant.

10 A se vedea printre multe altele Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 22 și jurisprudența citată).

11 A se vedea între altele Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctele 48 și 49).

12 A se vedea de exemplu Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punctul 39 și jurisprudența citată).

36. În ceea ce privește primul scenariu, am fi înclinați să acceptăm că, în cazul în care decizia de impunere ar fi fost eronată în momentul emiterii sale, Terracult ar fi avut, fără îndoială, dreptul să o conteste în termenul prevăzut de dreptul intern. Neexercitarea acestui drept ar fi putut însemna că evaluarea a devenit definitivă și, indiferent de exactitatea sau de legalitatea sa, nu mai poate forma obiectul unei contestații din partea contribuabilului.

37. Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp atât contribuabilul, cât și administrația în cauză. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii, chiar dacă, prin definiție, împlinirea acestor termene determină respingerea, în tot sau în parte, a acțiunii intentate [13].

38. În aplicarea acestui principiu, Curtea a statuat, în contextul taxării inverse, că un termen de decădere a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent nu ar putea fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA [14]. Într-adevăr, posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a excedentelor de TVA fără nicio limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care 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 [15].

39. Cu toate acestea, prezenta cauză pare să fie de altă natură. Aceasta pare să se încadreze în cel de al doilea scenariu descris mai sus. În speță, decizia de impunere, în măsura în care se poate constata din dosarul cauzei, nu a fost eronată în momentul în care a fost emisă de autoritățile fiscale. Evaluarea a reflectat datele furnizate în facturi și rezultatele inspecției efectuate de autoritățile fiscale. Numai ulterior s-au modificat datele de intrare, în urma solicitării societății Almos către Donauland.

40. Astfel, situația s-a schimbat numai *după* ce a fost emisă decizia de impunere și Terracult i s-a conformat [16]. Solicitarea destinatarului de a utiliza numărul TVA românesc a determinat o schimbare de regim juridic. În aceste împrejurări, Terracult poate fi cu greu criticată pentru că a decis să utilizeze cel mai evident mecanism de regularizare a TVA-ului facturat fără a fi datorat, în loc să conteste legalitatea deciziei de impunere.

41. Înțelegem că Terracult ar fi avut probabil posibilitatea să conteste prima decizie de impunere în temeiul dreptului național pe baza noilor elemente de fapt apărute după emiterea deciziei, în pofida faptului că respectiva decizie nu era nelegală [17]. Cu toate acestea, în lumina normelor de drept al Uniunii și de drept național, Terracult ar fi acționat oarecum neortodox.

13 A se vedea printre multe altele Hotărârea din 14 februarie 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punctul 41 și jurisprudența citată).

14 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 49 și jurisprudența citată).

15 A se vedea Hotărârea din 14 februarie 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punctul 41 și jurisprudența citată).

16 În consecință, nu se poate considera că Terracult a acționat fără diligență atunci când, în vederea respectării deciziei de impunere, a plătit impozitul solicitat. Indiferent de situația aflată la bază, aceasta era obligată să procedeze astfel în temeiul articolului 203 din Directiva TVA, potrivit căruia „TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură”.

17 Guvernul român a susținut că acest lucru este într-adevăr posibil, iar această părere pare confirmată de răspunsurile oferite de instanța de trimitere la întrebările adresate de Curte. Cu toate acestea, observăm că Terracult nu a împărtășit această poziție, susținând că problema nu este reglementată în temeiul dreptului național.

42. Într-adevăr, un mecanism specific de rectificare a unei situații precum cea în discuție în procedura principală este prevăzut în mod expres în dreptul intern la articolul 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Merită subliniat că existența unui astfel de mecanism este prevăzută de dreptul Uniunii. Curtea a precizat deja că principiul neutralității fiscale și principiul efectivității *impun* ca statele membre să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite persoanei impozabile să regularizeze orice taxă facturată fără a fi datorată și să beneficieze de rambursarea taxelor percepute cu încălcarea normelor de drept al Uniunii [18].

43. Argumentele invocate de guvernul român împotriva posibilității ca societatea Terracult să întreprindă această acțiune nu sunt convingătoare. Guvernul respectiv sugerează că prezenta cauză generează o potențială ciocnire între, pe de o parte, principiul securității juridice (derivat din necesitatea de a păstra validitatea actelor care nu sunt contestate în termenul prevăzut) și, pe de altă parte, principiul neutralității fiscale (care rezultă din necesitatea de a se asigura faptul că unei persoane impozabile nu i se aplică o taxă pe care nu o datorează), și că ar putea să îl favorizeze în mod legitim pe primul în raport cu cel din urmă.

44. În opinia noastră, aceasta nu este o modalitate corectă de a înfățișa prezenta cauză. Astfel cum am arătat deja mai sus, la punctul 35 din prezentele concluzii, subliniem încă o dată că prezenta cauză nu se referă la o decizie de impunere presupus eronată sau nelegală care nu a fost contestată în termenul prevăzut. Aceasta se referă la o tranzacție care, în urma descoperirii unor noi elemente de fapt, a fost recalificată după ce a fost emisă o decizie de impunere. Obligarea persoanei impozabile să conteste în aceste împrejurări o decizie de impunere (prezumată a fi legală și validă) nu este doar contra-intuitivă, ci ridică și o serie de îndoieli din perspectiva neutralității fiscale, a egalității și a dreptului la o cale de atac efectivă.

45. În primul rând, interpretat în acest fel, dreptul național ar trata într-un mod foarte diferit persoane impozabile care, în opinia noastră, se găsesc într-o situație similară. Durata perioadei în care unei persoane impozabile i se permite să corecteze informațiile înregistrate în facturi și să procedeze la o regularizare ar depinde de faptul dacă autoritățile fiscale au efectuat sau nu o inspecție și au emis o decizie de impunere. Persoanele impozabile care au fost supuse unei inspecții ar avea la dispoziție doar 30 de zile pentru a corecta facturile prin contestarea legalității inspecției fiscale. Cele care nu au fost inspectate vor avea la dispoziție perioada normală de cinci ani. În consecință, emiterea unei decizii de impunere ar însemna că o perioadă de 30 de zile înlocuiește perioada obișnuită de cinci ani.

46. Această diferență pare imposibil de justificat, întrucât, în ceea ce privește noile fapte care urmează să apară, ambele persoane impozabile ar putea fi exact în aceeași situație. În această privință, reamintim că, potrivit unei jurisprudențe constante, „principiul egalității de tratament, a cărui expresie în materie de TVA o constituie principiul neutralității fiscale, impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv” [19].

47. În al doilea rând, obligarea unei persoane impozabile să conteste o decizie de impunere în termen de 30 de zile, chiar și atunci când elementele care pot declanșa o regularizare ies la iveală după emiterea acestei decizii, riscă să facă inoperant dreptul la o cale de atac efectivă: în funcție de momentul în care sunt descoperite aceste elemente, persoana impozabilă poate avea foarte puțin timp pentru a contesta evaluarea fiscală sau acest drept poate fi chiar prescris. De exemplu, în speță, Terracult ar fi avut doar câteva zile pentru a contesta prima decizie de impunere (emisă la 4 martie 2014) după apariția noilor fapte (28 martie 2014). În absența unei inspecții și a unei decizii de impunere, Terracult ar fi putut să corecteze facturile și să regularizeze impozitul într-o perioadă mai lungă de cinci ani.

18 A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 30 și jurisprudența citată).

19 A se vedea de exemplu Hotărârea din 13 martie 2014, Jetair și BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punctul 53).

48. În al treilea rând, în sfârșit, aceste consecințe mai degrabă ciudate subliniază punctul de plecare problematic. Trebuie să arătăm că, în general, o normă națională care prevede că ceea ce a fost deja evaluat (din punct de vedere administrativ sau judiciar) nu trebuie redeschis este corectă și adecvată. Acest principiu poate fi aplicat însă în mod logic numai cu privire la chestiunile de drept sau de fapt care au făcut într-adevăr obiectul unei evaluări. În schimb, efectul prescripției nu se poate extinde la elemente noi care nu au făcut și nu ar fi putut face obiectul niciunei astfel de evaluări, întrucât acestea nu au fost prezente la momentul respectiv [20].

49. În lumina celor de mai sus, concluzionăm că dispozițiile Directivei TVA și principiile neutralității, eficacității și proporționalității fiscale se opun unei dispoziții sau practici a unui stat membru care nu permite corectarea facturilor în ceea ce privește tranzacțiile efectuate într-o perioadă care a făcut obiectul unei inspecții fiscale, în urma căreia autoritățile fiscale au emis o decizie de impunere care a devenit definitivă, în cazul în care, după emiterea deciziei de impunere, s-ar releva informații suplimentare care ar determina aplicarea unei regim fiscal diferit (mecanismul de taxare inversă).

2. Buna-credință, abuzul de drept și frauda

50. De asemenea, guvernul român susține că dreptul de a efectua regularizarea și de a solicita o rambursare prevăzut în mod obișnuit în legislația națională pot fi limitate în împrejurări precum cele din procedura principală, întrucât furnizorul nu a acționat cu bună-credință sau, în orice caz, a abuzat de drepturile sale. În această privință, guvernul român subliniază că corectarea facturilor a anulat de fapt rezultatele primei decizii de impunere. În plus, acesta arată că mărfurile vândute de Terracult către Almos au făcut, ulterior acestei vânzări, obiectul unor tranzacții suspecte între Almos și un terț.

a) Buna-credință

51. De la bun început, trebuie avut în vedere că, deși dreptul de a regulariza impozitul facturat fără a fi datorat trebuie să fie acordat atunci când o persoană impozabilă a acționat cu bună-credință, buna-credință nu este o condiție necesară a dreptului la regularizare. Într-adevăr, Curtea a apreciat că, atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, principiul neutralității TVA-ului impune ca taxa facturată fără a fi datorată să poată fi regularizată fără ca o astfel de regularizare să poată fi condiționată de statele membre de buna-credință a emitentului facturii respective. Această regularizare nu poate depinde de puterea discreționară de apreciere a administrației fiscale [21].

52. În această privință, trebuie să subliniem că, în răspunsul la întrebările Curții, instanța de trimitere precizează că din dosar rezultă că autoritățile fiscale nu au solicitat niciodată plata impozitului datorat de la destinatar (Almos). Nu este clar de ce autoritățile fiscale nu au încercat să verifice dacă impozitul ar putea fi plătit de destinatar, astfel încât suma plătită fără a fi datorată de furnizor (Terracult) să poată fi rambursată fără pierderi la bugetul public. Când a fost întrebat în ședință cu privire la motivul care a dus la această situație, guvernul român nu a putut oferi nicio explicație.

20 O analogie mai largă poate fi făcută cu aplicarea aceleiași logici în contextul controlului efectuat de o instanță sau de tribunal. În acest context, există un imperativ și mai mare pentru stabilitatea și pentru imuabilitatea raporturilor juridice odată ce acestea sunt create printr-o decizie definitivă a unei instanțe, care este cu siguranță mai puternică decât în cazul deciziilor administrative sau fiscale. Cu toate acestea, chiar și în acest context, faptul că o cauză a fost supusă unei căi de atac sau chiar unei a doua căi de atac nu exclude redeschiderea cauzei, dacă ulterior apar noi fapte care să justifice o astfel de măsură extraordinară. Acestea sunt pur și simplu chestiuni diferite și remedii diferite. Astfel, o logică similară trebuie să se aplice *a fortiori* sistemului TVA-ului, care prevede și acceptă deja un grad mult mai mare de flexibilitate *ex post* și posibilitatea regularizării în numele neutralității fiscale.

21 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctele 58 și 68), Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctele 37 și 38), și Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 27).

53. Indiferent de acest aspect, și mai important, considerăm că elementele la care se referă guvernul român în contextul prezentei proceduri pentru a susține că Terracult nu a acționat cu bună-credință sunt neconvingătoare.

54. În special, nu reușim să înțelegem logica din spatele argumentului potrivit căruia faptul că efectul corectării facturilor este de a anula constatările deciziei de impunere rezultate din inspecția fiscală este, în sine, o indicație că persoana impozabilă nu a acționat cu bună-credință.

55. Scopul propriu-zis al corectării facturilor este de a modifica o situație anterioară care, pe baza unor elemente care au apărut ulterior, este considerată incorectă. În consecință, simplul fapt că facturile corectate au anulat efectele primei decizii de impunere nu este nici capabil, nici suficient pentru a demonstra lipsa bunei-credințe din partea persoanei impozabile. Ceva mai mult este necesar în acest scop. Trebuie amintit, în această privință, că conceptul de „bună-credință” implică persoana impozabilă care depune toată diligența unui operator avizat [22].

56. În consecință, autoritățile fiscale pot invoca lipsa bunei-credințe numai dacă invocă în mod expres un comportament neglijent din partea persoanei impozabile, dacă explică motivele de drept și de fapt care susțin această opinie și, după caz, dacă prezintă dovezi care coroborează aceste afirmații [23]. Cu toate acestea, în prezenta cauză, cu siguranță în ceea ce privește faptele și declarațiile prezentate Curții, nu pare să existe vreo afirmație clară și justificată în această privință.

57. Trebuie reamintit că este irelevant că anularea, de fapt, a primei decizii de impunere a avut loc după efectuarea unei inspecții fiscale. Într-adevăr, în Hotărârea Zabrus Siret [24], o cauză recentă care a vizat de asemenea reglementarea națională în cauză în procedura principală, Curtea a declarat fără echivoc că „[dispozițiile Directivei TVA], precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind [TVA-ul], împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul principal, o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale” [25].

58. De fapt, instanța de trimitere face referire la această hotărâre în cererea de decizie preliminară, considerând că principiile care decurg din această hotărâre ar trebui să se aplice situației în cauză în procedura principală.

59. Suntem de acord. În lumina argumentelor invocate de guvernul român în concluziile sale scrise și orale, s-ar părea că principala problemă în prezenta cauză este că autoritățile fiscale au verificat deja tranzacția în cauză și, în consecință, nu acceptă că persoana impozabilă poate anula ulterior rezultatele evaluării acestora fără a parcurge „canalele standard”: plângere administrativă urmată, după caz, de proceduri judiciare. Cu toate acestea, la punctele 34-49 de mai sus, am explicat de ce, în prezenta cauză, această poziție este nesustenabilă.

b) Abuzul de drept

60. Aceleași considerente se aplică în ceea ce privește sugestiile formulate de guvernul român, potrivit cărora Terracult a abuzat de drepturile sale.

22 Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 26).

23 Pentru mai multe informații cu privire la această problemă, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, în special punctele 33-36).

24 Hotărârea din 26 aprilie 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 *Ibidem*, punctul 56 și dispozitivul.

61. Este util să se amintească, în acest context, că posibilitatea de a se constata existența unei practici abuzive necesită îndeplinirea a două condiții. Pe de o parte, operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și a legislației naționale care transpune această directivă, trebuie să aibă drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții. Pe de altă parte, trebuie să rezulte dintr-un ansamblu de elemente obiective că scopul esențial al operațiunii în cauză este obținerea unui avantaj fiscal [26].

62. Cu toate acestea, pe baza elementelor din dosarul cauzei, nu observăm că autoritățile fiscale au stabilit existența vreunui abuz.

63. În primul rând, nu este clar ce „avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului dispozițiilor [TVA]” ar putea încerca să obțină Terracult prin comportamentul său. După cum s-a menționat la punctele 23-26 de mai sus, Terracult nu datorează impozitul pe care l-a plătit. Cu toate acestea, în urma primei inspecții fiscale, el a plătit în mod corespunzător impozitul. Ulterior, astfel cum a observat Terracult în ședință, aceasta s-a găsit în fața a două ipoteze nesatisfăcătoare: pe de o parte, a plătit TVA-ul statului care, deși nu era datorat, nu poate fi rambursat; pe de altă parte, destinatarul refuză să ramburseze această taxă către Terracult, întrucât tranzacția în cauză nu este supusă regimului fiscal obișnuit, ci mecanismului de taxare inversă. În esență, Terracult ajunge să fie obligată să suporte un impozit pe care nu l-a datorat.

64. Pe această bază, considerăm că Terracult nu încearcă să obțină un avantaj nejustificat. Ea încearcă doar să restabilească neutralitatea cu privire la tranzacția în cauză.

65. În al doilea rând, trebuie reamintit că, pentru a constata existența unei practici abuzive, autoritățile fiscale trebuie să stabilească elemente concrete care să le permită să considere că părțile au folosit o construcție artificială pentru a eluda aplicarea normelor relevante privind TVA-ul, pentru a obține un beneficiu necuvenit [27]. Cu toate acestea, nu există nimic în dosarul cauzei și, în mod cert, nimic în decizia de trimitere care să pună la îndoială caracterul autentic al corecțiilor efectuate în privința facturilor aferente tranzacției în cauză. Simplul fapt că a doua corecție a facturilor a avut ca efect anularea rezultatelor deciziei de impunere anterioare nu poate, astfel cum s-a explicat deja, să constituie dovada unei tranzacții neautentice.

66. Având în vedere aceste considerente, ceea ce contează cu adevărat într-o situație precum cea în discuție în procedura principală este dacă respectiva corectare a facturilor este justificată de elemente noi invocate de Terracult sau, dimpotrivă, dacă a fost făcută în scopuri frauduloase. Aceasta ne conduce la următorul element la care face referire guvernul român în acel context.

c) Frauda

67. În observațiile sale, guvernul român face referire la faptul că rapița vândută de Terracult către Almos a făcut, după această vânzare, obiectul unor tranzacții suspecte între Almos și un terț.

26 A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 74 și 75), și Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 49).

27 Pentru mai multe detalii cu privire la această problemă, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:648, punctele 23-31 și 58-107).

68. În această privință, reamintim că, în temeiul unei jurisprudențe constante, o persoană impozabilă pierde dreptul de deducere atunci când această persoană știa sau ar fi trebuit să știe că, prin acțiunea sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. Este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de un comerciant să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea celuilalt comerciant verificări a căror sarcină nu îi revine, faptul că acesta din urmă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul [28].

69. În schimb, atunci când condițiile de fond și de formă pentru nașterea și pentru exercitarea dreptului de deducere sunt întrunite, nu este compatibil cu Directiva TVA să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de partenerul său de afaceri sau de un alt comerciant care a acționat anterior sau ulterior în lanțul de livrare [29].

70. Pe acest fundal, pentru ca faptele invocate de guvernul român să fie relevante în ceea ce privește societatea Terracult, autoritățile fiscale ar fi trebuit să stabilească faptul că Terracult face parte dintr-o schemă frauduloasă sau cel puțin că știa sau ar fi trebuit să știe situația. Cu toate acestea, cel puțin în contextul prezentei proceduri, guvernul român nu a afirmat că există o fraudă sau orice alt comportament nelegal. În plus, acesta nu a prezentat niciun element care să confirme insinuarea că Terracult avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștință de tranzacții suspecte efectuate cu bunurile în cauză după ce a avut loc vânzarea către Almos.

71. În ședință, guvernului român i s-a solicitat să explice mai clar motivul pentru care, în opinia sa, societatea Terracult nu a acționat cu diligența necesară în ceea ce privește aceste tranzacții și care sunt dispozițiile de drept național sau de drept al Uniunii care pot sta la baza cerinței privind un grad superior de diligență din partea companiei respective. Cu toate acestea, guvernul român a avut dificultăți în a oferi un răspuns clar la această întrebare. El a făcut referire doar la omisiunea Terracult de a lua o măsură privind căutarea documentelor care vizau locul livrării mărfurilor vândute către Almos și, mai general, la disfuncționalități (nespecificate) în evidența contabilă.

72. Considerăm acest răspuns inexplicabil, întrucât Terracult (și ulterior Almos) a fost de acord cu concluziile inspectorilor fiscali în ceea ce privește recalificarea vânzării ca aprovizionare națională și nu a fost invocată înainte de ședință nicio afirmație cu privire la disfuncționalități în contabilitate din partea societății Terracult. În orice caz, nu considerăm că orice astfel de disfuncționalitate, care, astfel cum a subliniat în mod corect Comisia, este în mod cert minoră și pur formală, ar putea justifica o pierdere completă a dreptului societății Terracult de a efectua o regularizare și de a obține o rambursare.

73. În temeiul unei jurisprudențe constante, statele membre au posibilitatea să adopte măsuri în vederea colectării exacte a TVA-ului și a prevenirii evaziunii fiscale. Totuși, aceste măsuri nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor astfel urmărite și nu pot, așadar, să fie utilizate în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului [30]. În special, Curtea a statuat că o sancțiune care constă într-un refuz absolut al dreptului de deducere este disproporționată în cazul în care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului [31]. Fără îndoială, un principiu similar trebuie să fie valabil cu privire la un refuz absolut de a permite unei persoane impozabile să regularizeze o taxă facturată în mod necuvenit și să obțină rambursarea taxei plătite fără a fi datorată.

28 A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctele 48 și 50), și Hotărârea din 3 octombrie 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punctele 30 și 31).

29 A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 45 și 46), și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 49).

30 A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctele 28 și 29).

31 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 68 și 70).

74. În consecință, un stat membru poate refuza regularizarea și rambursarea solicitate de o persoană impozabilă numai în cazul în care autoritățile fiscale pot stabili, la nivelul standardelor juridice aplicabile, că corectarea facturilor care declanșează aplicarea mecanismului de taxare inversă a fost făcută cu rea-credință, a constituit un abuz de drept sau a fost legată de o fraudă fiscală de care furnizorul a avut sau ar fi trebuit să aibă cunoștință.

75. Revine în mod evident instanței de trimitere sarcina să aprecieze dacă această situație se regăsește în procedura principală.

V. Concluzie

76. Propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Curtea de Apel Timișoara (România) după cum urmează:

„– Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiile neutralității, eficacității și proporționalității fiscale se opun unei dispoziții sau unei practici a unui stat membru prin care se împiedică corectarea unor facturi cu privire la tranzacții efectuate într-o perioadă care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia organele fiscale au emis o decizie de impunere rămasă definitivă, în condițiile în care, ulterior emiterii deciziei de impunere, s-ar releva informații suplimentare care ar determina aplicarea unui regim fiscal diferit.

– Un stat membru poate refuza regularizarea și rambursarea impozitului solicitate de o persoană impozabilă numai în cazul în care autoritățile fiscale pot stabili, la nivelul standardelor juridice aplicabile, pe baza unor factori obiectivi, că respectiva corectare a facturilor care declanșează aplicarea mecanismului de taxare inversă a fost făcută cu rea-credință, a constituit un abuz de drept sau a fost legată de o fraudă fiscală de care furnizorul a avut sau ar fi trebuit să aibă cunoștință. Revine instanței de trimitere sarcina să aprecieze dacă această situație se regăsește în procedura principală.”