

62016CJ0533

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

21 martie 2018 (*1)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167-171 – Dreptul de deducere a TVA-ului – Dreptul de rambursare a TVA-ului către persoanele impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare – Articolul 178 litera (a) – Modalități de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului – Directiva 2008/9/CE – Modalități de rambursare a TVA-ului – Termen de decădere – Principiul neutralității fiscale – TVA plătit și facturat după mai mulți ani de la livrarea bunurilor în cauză – Refuzul de a acorda beneficiul dreptului de rambursare ca urmare a expirării termenului de decădere care ar fi început să curgă de la data livrării bunurilor”

În cauza C-533/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovacia), prin decizia din 29 septembrie 2016, primită de Curtea la 20 octombrie 2016, în procedura

Volkswagen AG

împotriva

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ileš, președinte de cameră, și domnul A. Rosas, doamnele C. Toader și A. Prechal și domnul E. Jarašiňas (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, de F. Imrecze, în calitate de agent;

—

pentru guvernul slovac, de B. Ricziová, în calitate de agent;

—

pentru Comisia Europeană, de A. Tokár, de R. Lyal și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 octombrie 2017,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 167 și a articolului 178 litera (a) 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), a Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23), a articolului 41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), precum și a principiilor neutralității fiscale și proporționalității.

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Volkswagen AG, pe de o parte, și Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direcția Financiară a Republicii Slovacia), pe de altă parte, în legătură cu respingerea în parte de către această autoritate a unei cereri de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) ca urmare a expirării unui termen de decădere.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

3

Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

4

Potrivit articolului 167 din această directivă, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

5

Articolul 168 din directiva menționată prevede:

„În m?sură în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul, în statul membru în care efectueaz? opera?iunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obliga?ia de a o pl?ti, urm?toarele sume:

(a)

TVA datorat? sau achitat? în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

[...]”

6

Articolul 169 din Directiva 2006/112 prevede:

„Pe lâng? deducerea prev?zută la articolul 168, persoana impozabil? are dreptul s? deduc? TVA prev?zută la articolul respectiv în m?sură în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul urm?toarelor opera?iuni:

(a)

opera?iuni legate de activit?ile prev?zute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorat? sau achitat?, pentru care TVA este deductibil? în cazul în care opera?iunile sunt efectuate în statul membru respectiv;

[...]”

7

Articolul 170 din această directiv? are urm?torul cuprins:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul [...] articolului 2 punctul 1 ?i al articolului 3 din Directiva 2008/9/CE ?i al articolului 171 din prezenta directiv?, nu sunt stabilite în statul membru în care cump?r? bunuri ?i servicii sau import? bunuri supuse TVA au dreptul de a ob?ine o rambursare a TVA în cauz?, în m?sură în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în urm?toarele scopuri:

(a)

opera?iunile prev?zute la articolul 169;

[...]”

8

Potrivit articolului 171 alineatul (1) din directiva men?ionat?:

„TVA este rambursat? persoanelor impozabile care sunt stabilite într?un alt stat membru decât statul membru în care cump?r? bunuri ?i servicii sau import? bunuri supuse TVA, în conformitate cu normele detaliate stabilite în Directiva 2008/9/CE.”

Titlul X din Directiva 2006/112, referitor la deduceri, cuprinde un capitol 4 intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”. Articolul 178 din această directivă, care figurează în respectivul capitol 4, prevede:

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

(a)

pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]”

10

Potrivit articolului 179 primul paragraf din directiva menționată:

„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.”

11

Articolul 180 din aceeași directivă prevede că „[s]tatele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179”.

12

Articolul 182 din Directiva 2006/112 dispune că „[s]tatele membre stabilesc condițiile și normele de aplicare a articolelor 180 și 181”.

13

Potrivit articolului 273 din această directivă:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Directiva 2008/9

14

Articolul 1 din Directiva 2008/9 prevede:

„Prezenta directivă stabilește normele detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată (TVA), prevăzută la articolul 170 din Directiva 2006/112/CE, persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile stabilite la articolul 3.”

15

Potrivit articolului 2 din această directivă:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

1.

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

[...]”

16

Articolul 3 din directiva menționată enumeră condițiile care trebuie să fie îndeplinite pentru ca aceasta să se aplice unei persoane impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare.

17

Potrivit articolului 5 din Directiva 2008/9:

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

(a)

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

[...]

Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.”

18

Articolul 6 primul paragraf din Directiva 2008/9 are următorul cuprins:

„Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoană impozabilă nestabilită în statul membru de rambursare trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită.”

Articolul 28 alineatul (1) din această directivă prevede că dispozițiile acestei directive se aplică cererilor de rambursare depuse după data de 31 decembrie 2009.

Dreptul slovac

Articolul 49 alineatele 1 și 2 din zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (Legea nr. 222/2004 referitoare la taxa pe valoare adăugată), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea nr. 222/2004”), are următorul cuprins:

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

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

a)

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

[...]”

Potrivit articolului 51 alineatul 1 din legea menționată:

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

a)

la momentul deducerii taxei în temeiul articolului 49 alineatul 2 litera a), dispune de o factură emisă de o persoană impozabilă în conformitate cu articolul 71;

[...]”

Articolul 55b alineatul 1 din legea menționată prevede:

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

Articolul 71 alineatele 1 și 2 din Legea nr. 222/2004 prevede:

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

a)

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

[...]

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

24

Articolul 45 alineatul 1 din zákon č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatků a o změnách v systému územných finančných orgánov (Legea nr. 511/1992 privind administrația impozitelor și a altor taxe și de modificare a organizării autorităților financiare teritoriale), în versiunea aplicabilă litigiului principal, are următorul cuprins:

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

Litigiul principal și întrebările preliminare

25

În anii 2004-2010, Hella Leuchten Systeme GmbH, societate stabilită în Germania, precum și Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. și Hella Slovakia – Signal Lighting, societăți stabilite în Slovacia (denumite în continuare, împreună, „societățile Hella”), au furnizat Volkswagen AG, societate stabilită în Germania, matrițe pentru fabricarea de faruri pentru autovehicule. Cu această ocazie, societățile Hella au întocmit facturi fără să aplice TVA-ul întrucât au considerat că nu era vorba despre livrări de bunuri, ci despre „compensații financiare” scutite de TVA.

26

În cursul anului 2010, societățile Hella au constatat că modalitatea lor de acțiune nu era conformă cu dreptul slovac. Prin urmare, au emis facturi cu menționarea TVA-ului datorat de Volkswagen pentru livrările bunurilor în cauză, în conformitate cu Legea nr. 222/2004, au depus declarații fiscale suplimentare pentru întreaga perioadă 2004-2010 și au plătit TVA-ul la bugetul de stat.

27

La data de 1 iulie 2011, Volkswagen a adresat Administrației Fiscale Bratislava I (Slovacia) o cerere de rambursare a TVA-ului aplicat acestor livrări.

28

Printr-o decizie din 3 aprilie 2012, această administrație fiscală a admis în parte cererea respectivă, dispunând rambursarea TVA-ului într-un cuantum de 1536622,92 euro, aferent livrărilor de bunuri efectuate în perioada 2007-2010. În schimb, administrația fiscală a respins cererea în măsura în care se raporta la perioada cuprinsă între anul 2004 și anul 2006, ca urmare a expirării termenului de decădere de cinci ani prevăzut de dreptul slovac. Ea a considerat că, în această privință, dreptul de rambursare a TVA-ului s-a născut la data livrării bunurilor, respectiv atunci când TVA-ul a devenit exigibil, astfel încât dreptul de rambursare a acestuia pentru perioada cuprinsă între anul 2004 și anul 2006 era stins la data introducerii cererii de rambursare. Această decizie a fost confirmată de Direcția Financiară a Republicii Slovacia, care a acționat în calitate de organ de apel.

29

Volkswagen a introdus o acțiune privind anularea acestei ultime decizii la Krajský súd v Bratislave (Curtea Regională din Bratislava, Slovacia), care a respins-o.

30

Volkswagen a declarat atunci apel împotriva acestei decizii la Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovacia), instanța de trimitere, susținând că interpretarea dreptului național în ceea ce privește stabilirea momentului de la care începe să curgă termenul de decădere de cinci ani, prevăzut la articolul 45 alineatul 1 din Legea nr. 511/1992, în versiunea aplicabilă litigiului principal, nu este conformă cu dreptul Uniunii și nici cu jurisprudența Curții, dreptul de rambursare a TVA-ului născându-se, în opinia sa, doar atunci când o livrare a bunurilor sau o prestare a serviciilor a fost efectuată, iar TVA-ul a fost aplicat de furnizor prin emiterea unei facturi. Termenul de decădere nu ar putea deci să înceapă să curgă dacă aceste două condiții nu sunt întrunite.

31

Înainte de a aprecia temeinicia argumentației formulate de Volkswagen și, prin urmare, de a stabili momentul de la care începe să curgă termenul de cinci ani în cursul căruia persoanele impozabile pot, sub sancțiunea decăderii, să solicite rambursarea TVA-ului exigibil, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovacia) ridică problema compatibilității cu dreptul Uniunii a practicii autorităților fiscale potrivit căreia acest termen începe să curgă la data livrării unui bun sau a furnizării unui serviciu supus TVA-ului.

32

În aceste condiții, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovacia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

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

a)

furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii ?i

b)

facturarea TVA?ului de c?tre furnizor?

Cu alte cuvinte, o persoan? impozabil? c?reia nu i s?a aplicat TVA?ul pe o factur? poate solicita rambursarea taxei?

2)

Calcularea termenului de rambursare a taxei începând dintr?un moment în care nu sunt îndeplinite toate condi?iile de fond pentru exercitarea dreptului la rambursarea taxei este compatibil? cu principiul propor?ionalit??ii sau al neutralit??ii fiscale a TVA?ului?

3)

În lumina principiului neutralit??ii fiscale, dispozi?iile articolului 167 ?i ale articolului 178 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c?, în împrejur?ri precum cele din cauza principal? ?i cu condi?ia s? fi fost îndeplinite celelalte condi?ii de fond ?i de form? necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, se opun unui mod de a proceda al autorit??ilor fiscale prin care unei persoane impozabile nu i se recunoa?te dreptul exercitat în termenul prev?zut, potrivit Directivei 2008/9, pentru rambursarea taxei, în cazul în care taxa este facturat? de un furnizor ?i este achitat? de acesta din urm? înainte de împlinirea termenului de dec?dere prev?zut de reglementarea na?ional??

4)

În lumina principiului neutralit??ii ?i a principiului propor?ionalit??ii, care reprezint? principii fundamentale ale sistemului comun al TVA?ului, autorit??ile fiscale slovace au dep??it limitele necesare pentru realizarea obiectivului stabilit de Directiva 2006/112 în cazul în care nu au recunoscut unei persoane impozabile dreptul la rambursarea taxei achitate, din cauza expir?rii termenului de dec?dere pentru rambursare prev?zut de reglementarea na?ional?, de?i în acea perioad? persoana impozabil? nu ar fi putut s? exercite dreptul la rambursare ?i chiar dac? taxa a fost colectat? corespunz?tor, iar riscul de evaziune fiscal? sau de neplat? a fost exclus în totalitate?

5)

Principiile securit??ii juridice ?i încrederii legitime ?i dreptul la bun? administrare în sensul articolului 41 din cart? pot fi interpretate în sensul c? se opun unei interpret?ri a dispozi?iilor reglement?rii na?ionale potrivit c?reia, pentru respectarea termenului de rambursare a taxei, este determinant momentul emiterii deciziei administra?iei publice cu privire la rambursarea taxei, iar nu momentul exercit?rii de c?tre o persoan? impozabil? a dreptului la rambursarea taxei?"

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la întreb?rile prima?a patra

33

Prin intermediul primelor patru întreb?ri, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere

solicitat în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru în temeiul căreia, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care TVA-ul a fost facturat persoanei impozabile și a fost plătit de aceasta după mai mulți ani de la livrarea bunurilor în cauză, beneficiul dreptului de rambursare a TVA-ului este refuzat pentru motivul că termenul de decădere prevăzut de reglementarea menționată pentru exercitarea acestui drept ar fi început să curgă de la data livrării și ar fi expirat înainte de introducerea cererii de rambursare.

34

Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că Directiva 2008/9 are ca obiect, potrivit articolului 1 din aceasta, stabilirea normelor detaliate de rambursare a TVA-ului, prevăzută la articolul 170 din Directiva 2006/112, în favoarea persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile enunțate la articolul 3 din Directiva 2008/9.

35

Directiva 2008/9 nu are însă drept scop determinarea condițiilor de exercitare sau de stingere a dreptului de rambursare. Astfel, articolul 5 al doilea paragraf din această directivă prevede, fără a aduce atingere articolului 6 din aceasta și în înțelesul acesteia, că dreptul la o rambursare a TVA-ului aferent intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.

36

Prin urmare, dreptul unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru de a obține restituirea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, astfel cum prevede Directiva 2008/9, este corespondentul dreptului, instituit în favoarea sa de Directiva 2006/112, de a deduce TVA-ul aferent intrărilor plătit în propriul stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie 2012, Daimler și Widex, C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666, punctul 41, precum și jurisprudența citată).

37

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 26 și jurisprudența citată).

38

Regimul deducerilor și, în consecință, al rambursărilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 27, și Hotărârea din 21 septembrie 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, punctul 40, precum și jurisprudența citată).

Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 37, și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 36, precum și jurisprudența citată).

Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 38).

În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul amintit, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 28 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 39).

În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 40).

Din considerațiile de mai sus rezultă că, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 58 din concluzii, deși în temeiul articolului 167 din Directiva 2006/112 dreptul de deducere a TVA-ului ia naștere la data la care taxa devine exigibilă, exercitarea dreptului menționat nu este în principiu posibilă, conform articolului 178 din această directivă, decât din momentul în care persoana impozabilă este în posesia unei facturi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 35 și jurisprudența citată).

Potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva 2006/112, dreptul de deducere a TVA-ului se exercită, în principiu, în cadrul perioadei în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă.

Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din această directivă, o persoană impozabilă

poate fi autorizat? s? efectueze deducerea TVA?ului chiar dac? nu ?i?a exercitat dreptul în perioada în care a luat na?tere acest drept, sub rezerva respect?rii condi?iilor ?i modalit??ilor stabilite prin reglement?rile na?ionale (Hot?rârea din 28 iulie 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 32 ?i jurispruden?a citat?).

46

Totu?i, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA?ului f?r? limitare în timp ar contraveni principiului securit??ii juridice, care impune ca situa?ia fiscal? a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor ?i al obliga?iilor fa?? de administra?ia fiscal?, s? nu poat? fi pus? în discu?ie la nesfâr?it (Hot?rârea din 28 iulie 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 33 ?i jurispruden?a citat?).

47

Astfel, Curtea a statuat deja c? un termen de dec?dere, a c?rui expirare are drept consecin?? sanc?ionarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis s? solicite deducerea TVA?ului în amonte, determinându-l s? piard? dreptul de deducere a TVA?ului, nu poate fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva 2006/112, în m?sura în care, pe de o parte, acest termen se aplic? în acela?i mod drepturilor similare în materie fiscal? întemeiate pe dreptul intern ?i celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalen?ei) ?i, pe de alt? parte, nu face practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului (principiul eficacit??ii) (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 28 iulie 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punctele 34 ?i 35, precum ?i jurispruden?a citat?).

48

În plus, în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112, statele membre pot s? prevad? alte obliga?ii pe care le?ar considera necesare în vederea colect?rii în mod corect a TVA?ului ?i a prevenirii fraudei. Combaterea fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri reprezint?, astfel, un obiectiv recunoscut ?i promovat de această directiv?. Totu?i, m?surile pe care statele membre au posibilitatea s? le adopte în temeiul articolului 273 din aceasta nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective. Acestea nu pot, prin urmare, s? fie utilizate astfel încât s? repun? în discu?ie în mod sistematic dreptul de deducere a TVA?ului ?i, implicit, neutralitatea TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 28 iulie 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punctele 49 ?i 50, precum ?i jurispruden?a citat?).

49

În spe??, din decizia de trimitere reiese c?, de?i livr?rile bunurilor în cauz? au fost efectuate în cursul anilor 2004-2010, societ??ile Hella au procedat la regularizarea TVA?ului doar în cursul anului 2010, prin emiterea de facturi incluzând TVA?ul, prin trimiterea de declara?ii fiscale complementare autorit??ii na?ionale competente ?i prin v?rsarea cuantumului TVA?ului datorat la bugetul public. Reiese de asemenea c? riscul de fraud? fiscal? sau de neplat? a TVA?ului a fost exclus. În aceste împrejur?ri, Volkswagen s?a aflat în imposibilitatea obiectiv? de a??i exercita dreptul de rambursare înaintea acestei regulariz?ri, neavând la dispozi?ie facturi pân? la acel moment ?i ne?tiind c? TVA?ul era datorat.

50

Astfel, doar ca urmare a acestei regulariz?ri condi?iile de fond ?i de form? pentru acordarea dreptului de deducere a TVA?ului au fost întrunite, iar Volkswagen a putut, a?adar, s? cear? s? fie

scutit de TVA?ul datorat sau achitat în conformitate cu Directiva 2006/112 ?i cu principiul neutralit??ii fiscale. În consecin??, întrucât Volkswagen nu a f?cut dovada unei lipse de diligen?? ?i în absen?a unui abuz sau a unei coluziuni frauduloase cu societ??ile Hella, un termen de dec?dere care ar fi început s? curg? de la data livr?rii bunurilor ?i care, pentru anumite perioade, ar fi expirat înaintea acestei regulariz?ri nu se poate opune în mod valabil dreptului de rambursare a TVA?ului.

51

În consecin??, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile prima?a patra c? dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul c? se opune reglement?rii unui stat membru în temeiul c?reia, în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal, în care TVA?ul a fost facturat persoanei impozabile ?i a fost pl?tit de aceasta dup? mai mul?i ani de la livrarea bunurilor în cauz?, beneficiul dreptului de rambursare a TVA?ului este refuzat pentru motivul c? termenul de dec?dere prev?zut de reglementarea men?ionat? pentru exercitarea acestui drept ar fi început s? curg? de la data livr?rii bunurilor ?i ar fi expirat înainte de introducerea cererii de rambursare.

Cu privire la a cincea întrebare

52

?inând seama de r?spunsul dat la întreb?rile prima?a patra, conform c?ruia conformitatea unei reglement?ri sau a unei practici na?ionale cu dreptul Uniunii poate, în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal, s? fie apreciat? în lumina Directivei 2006/112, nu este necesar s? se r?spund? la a cincea întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

53

Întrucât, în privin?a p?r?rilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?rilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declar?:

Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul c? se opune reglement?rii unui stat membru în temeiul c?reia, în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal, în care taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) a fost facturat? persoanei impozabile ?i a fost pl?tit? de aceasta dup? mai mul?i ani de la livrarea bunurilor în cauz?, beneficiul dreptului de rambursare a TVA?ului este refuzat pentru motivul c? termenul de dec?dere prev?zut de reglementarea men?ionat? pentru exercitarea acestui drept ar fi început s? curg? la data livr?rii bunurilor ?i ar fi expirat înainte de introducerea cererii de rambursare.

Semn?turi

(*1) Limba de procedur?: slovacă.