

62019CJ0895

HOTĂRÂREA CURII (Camera a noua)

18 martie 2021 (*1)

„Trimitere preliminară – Impozitare indirectă – TVA – Directiva 2006/112/CE – Achiziție intracomunitară de bunuri – Deducerea taxei datorate aferente intrărilor în temeiul unei astfel de achiziții – Cerințe de formă – Cerințe de fond – Termen de depunere a declarației fiscale – Principiile neutralității fiscale și proporționalității”

În cauza C-895/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gliwice, Polonia), prin decizia din 4 noiembrie 2019, primită de Curte la 4 decembrie 2019, în procedura

A.

împotriva

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

cu participarea:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul N. Piçarra, președinte de cameră, domnul S. Rodin și doamna K. Jürimäe (raportoare), judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru A., de M. Bielawski, doradca podatkowy;

—

pentru Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, de P. Chrupek, radca prawny;

—

pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

—

pentru Comisia Europeană, de M. Siekierzyńska și J. Jokubauskaitė, 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 articolelor 167 și 178 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 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între A., pe de o parte, și Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, Polonia) (denumit în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate aferente intrărilor în temeiul unor achiziții intracomunitare.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(b)

achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i)

o persoană fizică care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană fizică care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;”.

4

Articolul 68 din această directivă prevede:

„Faptul generator intervine atunci când este efectuat achiziția intracomunitară de bunuri.

Achiziția intracomunitară de bunuri este considerată a fi efectuată atunci când livrarea de bunuri similare pe teritoriul statului membru respectiv este considerată a fi efectuată.”

5

Articolul 69 din directiva menționată prevede:

„În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, TVA devine exigibil la emiterea facturii sau la expirarea termenului menționat la articolul 222 primul paragraf, dacă nu a fost emis nicio factură până la data respectivă.”

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:

[...]

(c)

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

[...]”

8

Articolul 178 din această directivă prevede:

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

[...]

(c)

pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, aceasta are obligația de a include în declarația privind TVA prevăzută la articolul 250 toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri și are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-5;

[...]"

9

Potrivit articolului 179 din directiva menționat:

„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 își exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.”

10

Articolul 180 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179.”

11

Articolul 181 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă care nu deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-5 să efectueze deducerea menționată la articolul 168 litera (c) în ceea ce privește achizițiile sale intracomunitare de bunuri.”

12

Articolul 182 din această directivă prevede:

„Statele membre stabilesc condițiile și normele de aplicare a articolelor 180 și 181.”

13

Potrivit articolului 222 primul paragraf din directiva menționat:

„Pentru livrările de bunuri efectuate în conformitate cu condițiile menționate la articolul 138 sau pentru prestările de servicii pentru care taxa este datorată de client în temeiul articolului 196, se emite o factură cel târziu în a cincisprezecea zi a lunii următoare celei în care intervine faptul generator.”

14

Articolul 273 primul paragraf din aceeași directivă prevede:

„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.”

Articolul 86 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2018, poziția 2174), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„1. În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, persoana impozabilă [...] are dreptul de a deduce valoarea taxei achitate aferente intrărilor din valoarea taxei datorate [...]

[...]

10. Dreptul la deducerea valorii taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate ia naștere cu ocazia stabilirii obligațiilor fiscale pentru perioada în care, în ceea ce privește bunurile și serviciile achiziționate de persoana impozabilă, a luat naștere obligația fiscală.

10b. Dreptul la deducerea valorii taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate în cazurile prevăzute la:

[...]

2)

alineatul 2 punctul 4) litera c) ia naștere potrivit alineatului 10, cu condiția ca persoana impozabilă:

a)

să primească o factură care să ateste livrarea bunurilor care constituie pentru ea o achiziție intracomunitară de bunuri, în termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate;

b)

să ia în considerare valoarea taxei datorate pentru achiziția intracomunitară de bunuri în declarația fiscală în care are obligația de a calcula această taxă, cel târziu în termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate.

[...]

10i. Atunci când persoana impozabilă ia în considerare valoarea taxei datorate în declarația fiscală în care este obligată să calculeze această taxă într-un termen mai lung decât cel prevăzut la alineatul 10b punctul 2) litera b) și punctul 3), ea poate majora în mod corespunzător cuantumul taxei aferente intrărilor calculate cu ocazia stabilirii obligațiilor fiscale pentru perioada fiscală respectivă pentru care nu expirase încă termenul de depunere a declarației fiscale.

[...]

13. În cazul în care persoana impozabilă nu a procedat la deducerea valorii taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate în termenele prevăzute la alineatele 10, 10d, 10e și 11, aceasta poate deduce cuantumul impozitului datorat prin regularizarea declarației fiscale pentru perioada în care a luat naștere dreptul de deducere, în termen de cel mult cinci ani de la începutul anului în cursul căruia a luat naștere dreptul de deducere, sub rezerva alineatului 13a.

13a. În cazul în care persoana impozabilă, în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, livrarea de bunuri și prestarea de servicii pentru care, în temeiul articolului 17, cumpărătorul, respectiv beneficiarul bunurilor sau al serviciilor are calitatea de persoană impozabilă, nu a procedat la deducerea valorii taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate în termenele prevăzute la alineatele 10 și 11, aceasta poate deduce cuantumul taxei datorate prin regularizarea declarației fiscale pentru perioada în care a luat naștere dreptul de deducere, în termen de cel mult cinci de ani de la sfârșitul anului în cursul căruia a luat naștere dreptul de deducere.”

16

Redactarea articolului 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA-ul rezultă dintr-o modificare legislativă, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2017. Prin efectul acestei modificări, în această dispoziție a fost introdus textul „cel târziu în termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate”. Anterior acestei date, dispoziția menționată nu prevedea niciun termen. Prin aceeași modificare, a fost adăugat alineatul 10i la articolul 86 din legea menționată.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

17

A. este o societate care efectuează, în cadrul activității sale comerciale, printre altele, achiziții intracomunitare de bunuri pe teritoriul polonez. Ea utilizează aceste bunuri în scopul unor operațiuni supuse TVA-ului pe acest teritoriu.

18

A. a sesizat autoritatea fiscală cu o cerere de emitere a unei soluții fiscale individuale în legătură cu situația de fapt următoare. În anumite situații, ea nu ar fi în măsură să menționeze TVA-ul datorat, care rezultă din achiziții intracomunitare, în declarația fiscală depusă în termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate. În acest caz, ea ar menționa acest TVA după expirarea termenului respectiv, printr-o regularizare a declarației sale fiscale. Aceasta ar putea fi situația în cazul primirii tardive a unei facturi, al clasificării incorecte a operațiunii de către A. sau al unei erori din partea persoanei înscrise cu registrele și cu declarațiile de TVA.

19

În mod concret, A. a întrebat autoritatea fiscală dacă poate, într-un asemenea caz, să deducă TVA-ul datorat aferent intrărilor în temeiul unei achiziții intracomunitare de bunuri în cursul aceleiași perioade impozabile ca și cea în care a fost declarat TVA-ul datorat, și aceasta chiar dacă a efectuat regularizarea declarației de TVA în afara termenului de trei luni prevăzut la articolul 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA-ul. În opinia A., această întrebare necesită un răspuns afirmativ, din moment ce respectiva dispoziție adaugă o cerință suplimentară față de condițiile cărora le este supus dreptul de deducere, prevăzute de Directiva

TVA, și este contrar? principiilor neutralit??ii fiscale și propor?ionalit??ii.

20

Astfel cum reiese din dosarul de care dispune Curtea, la 27 decembrie 2018, autoritatea fiscal? a adoptat o solu?ie fiscal? individual? obligatorie potrivit c?reia termenul de trei luni prev?zut la articolul 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA?ul nu limiteaz? dreptul de deducere și nu poate, prin urmare, s? fie considerat incompatibil cu Directiva TVA sau cu principiile neutralit??ii fiscale și propor?ionalit??ii. În plus, articolul 178 din această directiv? ar autoriza statele membre s? introduc? formalit??i care s? condi?ioneze dreptul de deducere, precum acest termen de trei luni.

21

A. a sesizat instan?a de trimitere, Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gliwice, Polonia), cu o ac?iune având ca obiect anularea solu?iei fiscale individuale. În sus?inerea ac?iunii formulate, ea a ar?tat c? articolul 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA?ul este incompatibil cu articolele 167 și 178 din Directiva TVA, precum și cu principiile neutralit??ii fiscale și propor?ionalit??ii.

22

Instan?a de trimitere exprim? îndoieli în ceea ce prive?te compatibilitatea articolului 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA?ul cu dreptul Uniunii.

23

Ea precizeaz? c?, de la 1 ianuarie 2017, această dispozi?ie prevede o nou? condi?ie de termen, potrivit c?reia beneficiul dreptului de deducere este subordonat depunerii unei declara?ii fiscale într?un termen de trei luni de la sfâr?itul lunii în care a luat na?tere obliga?ia fiscal? care prive?te bunurile achizi?ionate. Odat? împlinit acest termen, persoana impozabil? trebuie s? regularizeze declara?ia depus? anterior și nu poate deduce TVA?ul datorat aferent intr?rilor în temeiul achizi?iei intracomunitare de bunuri decât pentru perioada în curs, conform articolului 86 alineatul 10i din Legea privind TVA?ul. Persoana impozabil? ar suporta astfel sarcina economic? a TVA?ului datorat și, dac? este cazul, a pl??ii de dobânzi.

24

Potrivit expunerii de motive care a înso?it această modificare legislativ?, ea ar trebui s? permit? un control mai bun al schimburilor comerciale intracomunitare, în leg?tur? cu care ar fi fost constatate neregularit??i, și al tax?rii inverse a TVA?ului.

25

Instan?a de trimitere subliniaz? de asemenea c? articolul 86 din Legea privind TVA?ul instituie un termen de cinci ani pentru regularizarea TVA?ului datorat, în timp ce acest articol prevede dou? termene pentru exercitarea dreptului de deducere, și anume, pe de o parte, un termen de dec?dere de trei luni pentru calcularea acestei taxe și, pe de alt? parte, un termen de prescrip?ie de cinci ani. Acest termen de dec?dere ar fi susceptibil s? creeze dificult??i în raport cu dreptul Uniunii.

26

Astfel, ar reie?i din jurispruden?a Cur?ii c? statele membre pot, în principiu, s? prevad? termene

de dec?dere pentru exercitarea dreptului de deducere, în m?sura în care respect? principiile echivalen?ei ?i efectivit??ii. În plus, asemenea termene nu ar trebui s? aduc? atingere principiului neutralit??ii fiscale ?i ar trebui s? fie propor?ionale, în sensul c? nu introduc formalit??i excesive în raport cu obiectivele urm?rite ?i nu determin? o sarcin? economic? pentru persoana impozabil?. Pentru a aprecia respectarea acestor principii, ar trebui s? se ia în considerare motivele care au ocazionat întârzierea în declara?ia fiscal?, dup? cum aceste motive sunt independente de persoana impozabil? sau reflect? erori care îi sunt imputabile.

27

În spe??, instan?a de trimitere subliniaz? c?, pe de o parte, instituirea unui termen de dec?dere de trei luni, a c?rui durat? ar p?rea în principiu suficient?, este de natur? s? îndemne persoana impozabil? la disciplin?, luptând în acela?i timp împotriva abuzurilor de drept. Astfel, acest termen ar viza prevenirea situa?iilor în care, în prezen?a unui quantum al TVA?ului aferent intr?rilor egal cu cel al TVA?ului datorat, persoanele impozabile ar utiliza posibilit??ile de regularizare tardiv? în scopul optimiz?rii fiscale ?i al prevenirii abuzului de drept. Pe de alt? parte, ar exista totu?i situa?ii în care persoana impozabil? nu ar fi în m?sur? s? respecte acest termen de trei luni, în special în caz de emiter? tardiv? sau cu nereguli a facturii sau a unor nereguli imputabile operatorilor po?tali. Or, articolul 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA?ul nu ar opera nicio distinc?ie dup? cum persoana impozabil? este sau nu de bun??credin??.

28

Aceast? instan?? ajunge la concluzia c? articolele 167 ?i 178 din Directiva TVA ar trebui interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale precum articolul 86 alineatul 10b punctul 2) litera b) din Legea privind TVA?ul, în m?sura în care termenul men?ionat de trei luni se aplic? unei persoane impozabile de bun??credin??.

29

În aceste condi?ii, Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gliwice) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 167 coroborat cu articolul 178 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care condi?ioneaz? exercitarea dreptului de deducere a taxei achitate aferente intr?rilor în cursul aceleia?i perioade fiscale ca ?i cea în care este datorat? taxa aferent? intr?rilor pentru opera?iuni care constituie achizi?ii intracomunitare de bunuri de înscrierea taxei datorate pentru astfel de opera?iuni în declara?ia fiscal? corespunz?toare, depus? într?un termen de dec?dere (în Polonia, trei luni) care începe s? curg? de la sfâr?itul lunii în care a luat na?tere obliga?ia fiscal? privitoare la bunurile ?i serviciile achizi?ionate?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

30

Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolele 167 ?i 178 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale în temeiul c?reia exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului aferent unei achizi?ii intracomunitare, în cursul aceleia?i perioade fiscale ca ?i cea în care este datorat TVA?ul, este condi?ionat? de men?ionarea TVA?ului datorat în declara?ia fiscal? depus? într?un termen de trei luni de la sfâr?itul lunii în care a luat na?tere obliga?ia fiscal? care prive?te bunurile achizi?ionate.

31

Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, în cadrul achizi?iilor intracomunitare, în aplicarea regimului de taxare invers?, nu are loc nicio plat? a TVA?ului între dobânditorul ?i furnizorul bunului, dobânditorul fiind obligat s? plăteasc? TVA?ul în amonte pentru achizi?iile intracomunitare efectuate, dar putând, în principiu, s? deduc? aceea?i tax?, astfel încât nu se datoreaz? nicio sum? administra?iei fiscale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punctul 33).

32

Potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA?ul pe care sunt obligate s? îl plăteasc? TVA?ul datorat sau achitat pentru bunurile achizi?ionate ?i pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental inerent sistemului comun al TVA?ului instituit prin legisla?ia Uniunii (Hot?rârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punctul 26 ?i jurispruden?a citat?). A?a cum a subliniat Curtea în mod repetat, acest drept face parte integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat (Hot?rârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punctul 37 ?i jurispruden?a citat?).

33

Regimul deducerilor urm?re?te s? degreveze în întregime întreprinz?torul de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor sale economice. Sistemul comun al TVA?ului garanteaz?, prin urmare, neutralitatea în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestor activit??i, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie, în principiu, ele însele supuse TVA?ului (Hot?rârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punctul 27 ?i jurispruden?a citat?).

34

În temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA?ului aferent intr?rilor ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?. Potrivit articolului 69 din această directiv?, în cazul achizi?iei intracomunitare de bunuri, TVA?ul devine exigibil la emiterea facturii sau la expirarea termenului men?ionat la articolul 222 primul paragraf, dac? nu a fost emis? nicio factur? pân? la data respectiv?.

35

În plus, dreptul de deducere a TVA?ului este condi?ionat de respectarea condi?iilor de fond ?i de form? prev?zute de Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punctul 35).

36

Condi?iile de fond impuse pentru na?terea dreptului de deducere a TVA?ului datorat pentru achizi?iile intracomunitare de bunuri conform articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din această directiv? sunt enumerate la articolul 168 litera (c) din aceasta. Condi?iile respective cer ca aceste achizi?ii s? fi fost efectuate de o persoan? impozabil?, ca aceasta s? fie de asemenea obligat? la plata TVA?ului referitor la achizi?iile men?ionate ?i ca bunurile în cauz? s? fie utilizate în scopul opera?iunilor sale taxabile.

37

Cerințele de formă ale dreptului de deducere a TVA-ului reglementează, în schimb, modalitățile și controlul exercitării acestuia, precum și buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare (Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 42).

38

În ceea ce privește TVA-ul datorat pentru achiziții intracomunitare, reiese din articolul 178 litera (c) din Directiva TVA că exercitarea dreptului de deducere este subordonată condiției ca persoana impozabilă să fi inclus în declarația privind TVA-ul prevăzută la articolul 250 din această directivă toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA-ului datorat pentru achizițiile sale și să dețină o factură emisă în conformitate cu dispozițiile din titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-5 din directiva menționată.

39

În plus, potrivit articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, deducerea se efectuează scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului „pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178”.

40

Rezultă de aici, potrivit jurisprudenței Curții, că dreptul de deducere a TVA-ului trebuie, în principiu, să fie exercitat în cadrul perioadei pentru care, pe de o parte, acest drept a apărut și, pe de altă parte, persoana impozabilă este în posesia unei facturi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 34, și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 35).

41

Astfel, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat naștere, și anume, având în vedere articolul 167 din Directiva TVA, în momentul în care taxa devine exigibilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 36).

42

Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din Directiva TVA, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării anumitor condiții și modalități stabilite prin reglementările naționale (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 46 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 37).

43

În această privință, statele membre au posibilitatea de a adopta, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni evaziunea fiscală. Acestea nu trebuie să depășească totuși ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să repună în discuție neutralitatea TVA-ului

(Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 47 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 47 și jurisprudența citată).

44

În speță, potrivit reglementării naționale în discuție în litigiul principal, dreptul de deducere a TVA-ului aferent unei achiziții intracomunitare ia naștere în măsura în care, într-un termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate, persoana impozabilă, pe de o parte, primește o factură care atestă livrarea bunurilor ce constituie pentru ea o achiziție intracomunitară de bunuri și, pe de altă parte, menționează cuantumul TVA-ului datorat în temeiul acestei achiziții în declarația fiscală în care este obligat să calculeze această taxă. În lipsa unei asemenea mențiuni în declarația depusă în acest termen, persoana impozabilă poate încă să își regularizeze declarația în termen de cinci ani de la sfârșitul anului în cursul căruia a luat naștere dreptul de deducere a TVA-ului datorat în temeiul unei achiziții intracomunitare. În acest caz, persoana impozabilă trebuie să calculeze TVA-ul datorat în temeiul acestei achiziții în mod retroactiv, dar poate deduce TVA-ul aferent aceleiași achiziții numai pentru perioada fiscală în curs.

45

În această privință, în primul rând, în măsura în care o asemenea reglementare pare să subordoneze însăși nașterea dreptului de deducere unor condiții privind obținerea unei facturi și declararea, trebuie arătat că, având în vedere punctele 34 și 36 din prezenta hotărâre, nașterea dreptului de deducere nu poate fi subordonată decât condițiilor de fond prevăzute de Directiva TVA și care, pentru o achiziție intracomunitară, sunt enumerate la articolul 168 litera (c) din această directivă. În schimb, ea nu depinde neapărat de obținerea unei facturi, nici de declararea și de calcularea TVA-ului datorat în temeiul unei asemenea achiziții într-un anumit termen.

46

În al doilea rând, o reglementare națională precum cea descrisă la punctul 44 din prezenta hotărâre poate avea consecința că calcularea unui cuantum al TVA-ului exigibil și a aceleiași cuantum al TVA-ului deductibil, aferente uneia și aceleiași achiziții intracomunitare, nu va avea loc în cursul aceleiași perioade fiscale, independent de împrejurările speței, de bunăcredința persoanei impozabile și de motivele declarării tardive a TVA-ului datorat în temeiul unei astfel de achiziții. Aplicarea acestei reglementări întârzie, din cauza simplei nerespectări a unei condiții de formă, exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului datorat în temeiul unor achiziții intracomunitare. Astfel, ea face ca, temporar, sarcina TVA-ului să revină persoanei impozabile.

47

Or, pe de o parte, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, în cadrul regimului de taxare inversă, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei aferente intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă. Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 62 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 38 și 40, precum și jurisprudența citată). Situația poate fi diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a

faptului c? cerin?ele de fond au fost îndeplinite (Hot?rârea din 12 iulie 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punctul 71 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punctul 39).

48

Pe de alt? parte, trebuie ar?tat c? cerin?a amintit? la punctul 41 din prezenta hot?râre, potrivit c?reia dreptul de deducere se exercit?, în principiu, în perioada în care taxa a devenit exigibil?, este de natur? s? garanteze neutralitatea fiscal?. Astfel, ea permite s? se garanteze c? achitarea TVA?ului ?i deducerea sa intervin în aceea?i perioad?, astfel încât persoana impozabil? s? fie complet scutit? de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor sale economice (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf?Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, punctele 35-37).

49

Ar fi contrar acestei logici s? revin? temporar persoanei impozabile sarcina TVA?ului datorat în temeiul unei achizi?ii intracomunitare, a fortiori din moment ce, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 31 din prezenta hot?râre, nu este datorat? nicio sum? administra?iei fiscale în temeiul unei asemenea achizi?ii.

50

Prin urmare, sub rezerva îndeplinirii condi?iilor de fond ale dreptului de deducere a TVA?ului, verificare ce revine în sarcina instan?ei de trimitere, aplicarea unei reglement?ri na?ionale nu poate împiedica, în mod automat ?i din cauza neîndeplinirii unei cerin?e de form?, exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului datorat în temeiul unei achizi?ii intracomunitare în cursul aceleia?i perioade ca ?i cea a calcul?rii aceluia?i quantum al TVA?ului, f?r? a fi luate în considerare ansamblul circumstan?elor relevante ?i, în special, buna?credin?? a persoanei impozabile.

51

Nu se poate trage nicio concluzie diferit? din jurispruden?a Cur?ii, potrivit c?reia statele membre pot prevedea, pentru motive de securitate juridic?, un termen de dec?dere a c?rui împlinire are drept consecin?? sanc?ionarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis s? solicite deducerea TVA?ului în amonte, f?cându?l s? piard? dreptul de deducere, cu condi?ia ca, pe de o parte, acest termen s? se aplice 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, s? nu fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivit??ii) (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punctul 38 ?i jurispruden?a citat?).

52

Astfel, decurge din elementele expuse la punctele 44 ?i 46 din prezenta hot?râre c? termenul de trei luni instituit de reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal în scopul declar?rii TVA?ului aferent unei achizi?ii intracomunitare nu poate fi asimilat cu un termen de dec?dere, în sensul acestei jurispruden?e, care s? implice pierderea dreptului de deducere.

53

În aceste condi?ii, astfel cum reiese din jurispruden?a citat? la punctul 43 din prezenta hot?râre, statele membre au competen?a s? impun?, cu respectarea principiului propor?ionalit??ii,

sancțiuni în cazul nerespectării condițiilor de formă referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului în temeiul articolului 273 din Directiva TVA. În special, dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să aplice, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării pentru a sancționa încălcarea cerințelor de formă (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis O6 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 48, precum și jurisprudența citată).

54

În schimb, o reglementare națională care ar interzice în mod sistematic exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent unei achiziții intracomunitare în cursul aceleiași perioade ca și cea în cursul căreia trebuie calculat același quantum al TVA-ului, fără a prevedea luarea în considerare a ansamblului circumstanțelor relevante și, în special, a bunei credințe a persoanei impozabile, depășește ceea ce este necesar, pe de o parte, pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului, într-o ipoteză în care, după cum reiese din jurisprudența menționată la punctul 31 din prezenta hotărâre, nu este datorat niciun quantum de TVA administrației fiscale, și, pe de altă parte, pentru a preveni evaziunea fiscală.

55

Având în vedere toate considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 167 și 178 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent unei achiziții intracomunitare, în cursul aceleiași perioade fiscale ca și cea în care TVA-ul este datorat, este subordonată menționării TVA-ului datorat în declarația fiscală depusă într-un termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

56

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 noua) declară:

Articolele 167 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unei achiziții intracomunitare, în cursul aceleiași perioade fiscale ca și cea în care TVA-ul este datorat, este subordonată menționării TVA-ului datorat în declarația fiscală depusă într-un termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care a luat naștere obligația fiscală care privește bunurile achiziționate.

Semnături

(*1) Limba de procedur?: polona.