Hotărârea CJUE în cauza Zabrus Siret SRL împotriva DGRFP Iași din 26 aprilie 2018 – termen de prescripție pentru corectarea declarațiilor privind TVA – împiedicare exercitare drept de deducere

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)
26 aprilie 2018

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Deducerea taxei achitate în amonte – Dreptul la rambursarea TVA-ului – Operațiuni aferente unei perioade fiscale care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate – Legislație națională – Posibilitatea persoanei impozabile de a corecta declarațiile fiscale care au făcut deja obiectul unei inspecții fiscale – Excludere – Principiul efectivității – Neutralitate fiscală – Securitate juridică”

În cauza C-81/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Suceava (România), prin decizia din 23 ianuarie 2017, primită de Curte la 14 februarie 2017, în procedura

Zabrus Siret SRL

împotriva

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul C. Vajda, președinte de cameră, domnul E. Juhász (raportor) și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul român, de R. Radu, de C. M. Florescu și de R. Mangu, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de L. Radu Bouyon, 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 dispozițiilor Directivei 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”), precum și a principiilor neutralității fiscale, efectivității și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Zabrus Siret SRL (denumită în continuare „Zabrus”), pe de o parte, și Direcția Generală Regională a

Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (România) (denumită în continuare „Direcția Generală”), pe de altă parte, în legătură cu posibilitatea persoanei impozabile de a corecta deconturile de taxă pe valoarea adăugată (TVA) în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA-ului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

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

4 Articolul 168 din această directivă prevede:

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

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]”

5 Potrivit articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, „[p]ersoana impozabilă efectuează deducerea 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”.

6 Articolul 180 din această 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.”

7 Potrivit articolului 182 din Directiva TVA, „[s]tatele membre stabilesc condițiile și normele de aplicare a articolelor 180 și 181”.

8 Articolul 183 din Directiva TVA prevede:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA-ului datorat, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.”

9 Articolul 250 din această directivă prevede:

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

(2) Statele membre permit și pot solicita depunerea declarației privind TVA prevăzute la alineatul (1) prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.”

10 Articolul 252 din directiva menționată prevede:

„(1) Declarația privind TVA se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

Dreptul român

11 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 863 din 26 septembrie 2005), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”), prevede la articolul 84, intitulat „Corectarea declarațiilor fiscale”:

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

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

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

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

(5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se

înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.

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

12 Articolul 105 din Codul de procedură fiscală, care conține „Reguli[le] privind inspecția fiscală”, prevede:

„[…]

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

[…]

(5) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

[…]

(8) La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală.

(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală.”

13 Articolul 1051 din acest cod, referitor la „Reguli

privind reverificarea”, are următorul cuprins:

„(1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”

14 Articolul 106 din codul menționat, intitulat „Obligația de colaborare a contribuabilului”, prevede la alineatul (1) că contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

15 Anexa 1 la Ordinul nr. 179 din 14 mai 2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (denumit în continuare „Ordinul nr. 179/2007”) prevede la punctele 1, 3.1,

4.1 și 4.2:

„1. Deconturile de [TVA] depuse de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de [TVA] pot fi corectate din punctul de vedere al erorilor materiale de către organul fiscal competent, la inițiativa acestuia sau la solicitarea persoanei impozabile.

[…]

3.1. Corectarea erorilor materiale din decontul de [TVA] se poate face în cadrul termenului de prescripție de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a fost depus decontul supus corectării.

[…]

4.1. Corectarea decontului de [TVA], potrivit prezentelor instrucțiuni, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală.

4.2. Prin excepție de la pct. 4.1, corectarea erorilor materiale din decontul de [TVA] se poate realiza în baza dispoziției de măsuri comunicate de organul de inspecție fiscală. În acest caz, cererea de corectare a erorii materiale, depusă de persoana impozabilă, va fi însoțită de dispoziția de măsuri, în copie și original.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 Zabrus a fost verificată pe linie de TVA pentru perioada cuprinsă între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014. Această verificare s-a finalizat prin întocmirea unui raport la 26 ianuarie 2015.

17 La 25 mai 2015, Zabrus a depus un decont de TVA aferent lunii aprilie a anului 2015, cu opțiune la rambursare a acestei taxe. Cu această ocazie, Zabrus a solicitat în special rambursarea a două sume de 39 637 de lei românești

(RON) și, respectiv, de 26 627 RON. Prima sumă a fost consemnată în acest decont prin efectuarea unei corectări, după finalizarea inspecției fiscale sus-menționate, a unei note contabile de compensare TVA din luna iulie a anului 2014. A doua sumă rezultă din corectări efectuate în luna februarie a anului 2015 cu privire la tranzacții aferente anului 2014, referitor la care Zabrus a identificat în contabilitatea sa documentele justificative relevante numai după inspecția fiscală menționată.

18 Ulterior, Zabrus a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada cuprinsă între 1 decembrie 2014 și 30 aprilie 2015. Această inspecție fiscală s-a finalizat prin întocmirea unui raport la 9 iulie 2015.

19 Refuzul de rambursare a TVA-ului pentru sumele de 39 637 RON și de 26 627 RON a fost justificat de organele fiscale pe considerentul că sumele pretinse privesc operațiuni efectuate într-o perioadă fiscală anterioară perioadei de verificare, care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale precedente pe linie TVA, finalizată la 26 ianuarie 2015. Organele fiscale au arătat că, față de reglementarea națională aplicabilă, principiul unicității inspecției fiscale se opune rambursării acestor sume solicitate de Zabrus, deoarece în ceea ce privește perioada deja verificată nu s-a constatat nicio neregularitate privind contribuțiile de TVA, iar organele de control nu emiseseră vreo dispoziție de măsuri care trebuiau îndeplinite de Zabrus.

20 Zabrus a încercat, fără succes, pe diferite căi administrative, să își exercite dreptul la rambursarea TVA-ului. În special, atât cererea sa de reverificare fiscală a perioadei cuprinse între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014, cât și cererea sa de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA aferente lunilor mai-octombrie ale anului 2014 au fost respinse.

21 La 22 octombrie 2015, Zabrus a introdus la Tribunalul

Suceava (România), o acțiune în anularea deciziei Direcției Generale de refuz al rambursării TVA-ului în sumele menționate. În cererea sa de chemare în judecată, Zabrus a subliniat că deducerea TVA-ului este un drept al contribuabilului care nu poate fi limitat dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă sunt omise. A mai arătat că refuzul organelor fiscale de verificare a TVA-ului în considerarea principiului unicității inspecției fiscale echivalează cu anularea dreptului de deducere prin impunerea de condiții suplimentare de fond și formă incompatibile cu dreptul Uniunii, fiind vorba despre o măsură disproporționată și excesiv de împovărătoare pentru contribuabil.

22 Direcția Generală a susținut că, potrivit dispozițiilor cuprinse în Codul de procedură fiscală și în Ordinul nr. 179/2007, operațiunile care privesc o perioadă supusă anterior inspecției fiscale nu pot fi corectate sau reverificate decât la inițiativa organului fiscal, atunci când află informații noi pe baza cooperării cu alte instituții sau atunci când există o dispoziție de măsuri luată cu prilejul inspecției anterioare. Cu toate acestea, situația din speță nu s-ar încadra în astfel de ipoteze.

23 Prin sentința din 31 martie 2016, Tribunalul Suceava a respins acțiunea Zabrus ca neîntemeiată, motivând că reverificarea unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale impune identificarea unor date suplimentare față de cele investigate, necunoscute autorităților la data primei verificări și a căror prezentare tardivă să nu fie cauzată de culpa persoanei impozabile supuse controlului sau de culpa organului fiscal.

24 Această instanță a considerat că principiul unicității inspecției fiscale și principiul securității raporturilor juridice ar fi încălcate dacă ar fi posibil ca, ulterior controlului, să fie depuse documente justificative sau să fie luate în considerare erori de înregistrare care să modifice

suma de rambursat, în alte condiții decât cele restrictiv prevăzute de legiuitor în această materie. Aceasta a mai precizat că pierderea dreptului de deducere nu este disproporționată în condițiile în care eroarea de înregistrare, precum și descoperirea ulterioară a documentelor justificative sunt cauzate de culpa Zabrus.

25 În plus, instanța menționată a subliniat că eroarea de înregistrare a TVA-ului de rambursat în sumă de 39 637 RON și descoperirea ulterioară de documente justificative pentru a deconta TVA-ul în sumă de 26 627 RON nu reprezintă date suplimentare în accepțiunea reglementării naționale, ci erori materiale în deconturile de TVA, care nu mai pot fi corectate din moment ce inspecția fiscală pentru perioada cuprinsă între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014, finalizată prin întocmirea raportului din 26 ianuarie 2015, în lipsa constatării unor deficiențe de natură să schimbe baza de impozitare a TVA-ului, nu a fost urmată de emiterea unei dispoziții de măsuri care trebuiau îndeplinite de Zabrus care să facă posibilă corectarea.

26 La 31 martie 2016, Zabrus a declarat recurs împotriva acestei sentințe la Curtea de Apel Suceava și a susținut că dreptul la rambursarea TVA-ului nu poate fi înlăturat prin impunerea de condiții suplimentare de fond sau formă, astfel cum sunt condițiile prevăzute în reglementarea națională, de corectare a erorilor materiale sau de reverificare a unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale. Invocând principiile neutralității fiscale și proporționalității, Zabrus a arătat că soluția excesivă adoptată de organele fiscale și confirmată de instanța de fond anulează dreptul său de deducere a TVA-ului pentru motive contrare Directivei TVA.

27 Instanța de trimitere consideră că Zabrus nu se poate întemeia pe jurisprudența Curții în materia neutralității fiscale, din moment ce acesteia nu i s-a opus refuzul dreptului de deducere a TVA-ului din cauza neîndeplinirii unei

cerințe de formă a dreptului de deducere, ci din cauza principiului unicității inspecției fiscale, care rezultă din principiul securității juridice, acesta din urmă fiind recunoscut și ocrotit de dreptul Uniunii și de jurisprudența Curții.

28 Potrivit instanței de trimitere, trebuie să se aibă în vedere și posibilitatea recunoscută de reglementarea națională de reverificare a unei perioade care a mai făcut obiectul inspecției fiscale, însă această posibilitate este deschisă numai organelor fiscale, pentru informații suplimentare obținute ulterior pe baza cooperării dintre instituțiile statului, dispoziție considerată compatibilă cu dreptul Uniunii de Curte în Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50).

29 Instanța de trimitere consideră că în speță principiile neutralității, proporționalității și securității juridice trebuie apreciate de asemenea nu doar din perspectiva lipsei de diligență a Zabrus, ci și a împrejurării că notele de compensare și de restituire au fost emise de un serviciu fiscal municipal.

30 În aceste condiții, Curtea de Apel Suceava a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva [TVA], precum și principiile neutralității fiscale 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 verificarea și acordarea dreptului de rambursare a TVA-ului provenit din regularizări pentru operațiuni efectuate într-o perioadă anterioară perioadei de verificare și care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia organele fiscale nu au constatat deficiențe de natură să schimbe baza de impozitare a TVA-ului, deși aceleași dispoziții se interpretează în sensul că organele fiscale pot

proceda la reverificarea unei perioade supuse anterior inspecției fiscale în temeiul unor date și informații suplimentare obținute ulterior în baza cooperării dintre autoritățile și instituțiile statului[?]

2) Directiva [TVA], precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității se interpretează că se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unor reglementări naționale cu caracter normativ care împiedică posibilitatea de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale afară de cazul în care corectarea se realizează în baza dispoziției de măsuri comunicate de organul de inspecție fiscală cu prilejul controlului anterior[?]”

Cu privire la întrebările preliminare

31 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva 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.

32 În ceea ce privește dreptul de deducere, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile care le-au fost furnizate în amonte constituie un principiu fundamental al sistemului

comun al TVA-ului instituit de legiuitorul Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 37, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 35).

33 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA 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 (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 36).

34 Regimul deducerilor 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 scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 37).

35 Deși dreptul de deducere a TVA-ului este condiționat de respectarea condițiilor de fond și de formă prevăzute de Directiva TVA, din cererea de decizie preliminară reiese că îndoielile instanței de trimitere rezultă doar din faptul că dreptul de deducere a fost refuzat din cauza imposibilității persoanei impozabile de a-și corecta declarația privind TVA-ul întrucât cererea de corectare privea o perioadă care făcuse

deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate.

36 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă.

37 Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din directiva menționată, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea taxei 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 (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 46 și jurisprudența citată).

38 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără nicio limitare în timp ar fi contrară principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, ținând seama de drepturile și de obligațiile acesteia din urmă față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit. În consecință, un termen de decădere a cărui împlinire are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA-ului aferent intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu poate fi considerat că este incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, cu condiția ca, pe de o parte, acest termen să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității) (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 48 și 49, precum și jurisprudența citată).

39 În speță, din reglementarea națională, citată în decizia de trimitere, reiese că dreptul de deducere a TVA-ului este supus, în dreptul român, termenului general de prescripție de cinci ani. Cu toate acestea, exercitarea dreptului de deducere face obiectul unui termen de decădere mai scurt în caz de inspecție fiscală. Prin urmare, în principiu, nu ar mai fi posibil să se efectueze corectarea declarațiilor privind TVA-ul de către persoana impozabilă pentru perioadele fiscale care au făcut deja obiectul unei inspecții din partea organelor fiscale. Astfel, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o persoană impozabilă nu își poate corecta declarațiile privind TVA-ul. Guvernul român arată că această limitare decurge din principiul unicității inspecției fiscale și că principiul securității juridice impune caracterul unic al unei asemenea inspecții.

40 Dacă din elementele furnizate de instanța de trimitere nu rezultă că reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede, în materie de TVA, un regim diferit de cel prevăzut în alte materii fiscale ale dreptului intern, principiul efectivității se opune, în schimb, unei astfel de reglementări în măsura în care aceasta poate, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, să priveze o persoană impozabilă de posibilitatea de a-și corecta declarațiile privind TVA-ul atunci când această persoană impozabilă a făcut obiectul unei inspecții fiscale privind perioada fiscală vizată de corectarea menționată, chiar dacă termenul de decădere de cinci ani stabilit de reglementarea menționată nu s-a împlinit încă.

41 Astfel, atunci când, la fel ca în împrejurările în discuție în litigiul principal, inspecția fiscală este declanșată imediat după depunerea unei declarații fiscale sau la scurt timp după aceasta, persoana impozabilă este privată, potrivit reglementării menționate, de posibilitatea de a-și corecta declarația privind TVA-ul, astfel încât exercitarea

dreptului de deducere a TVA-ului de către persoana impozabilă devine în practică imposibilă sau, cel puțin, excesiv de dificilă.

42 Prin urmare, privarea printr-o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, a persoanei impozabile de posibilitatea de a-și corecta declarația privind TVA-ul prin scurtarea termenului pe care îl avea la dispoziție în acest scop este incompatibilă cu principiul efectivității.

43 În plus, de asemenea, principiile neutralității fiscale și proporționalității se opun unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal.

44 Principiul neutralității TVA-ului impune, potrivit unei jurisprudențe constante, ca deducerea acestei taxe în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45).

45 Totuși, în cauza principală, tocmai omiterea anumitor cerințe de formă prevăzute de reglementarea națională în cauză a avut drept consecință refuzul deducerii TVA-ului opus Zabrus, deși aceasta a solicitat o corectare a declarațiilor sale pentru a demonstra că erau întrunite condițiile de fond necesare pentru a putea beneficia de deducerea celor două sume în cauză.

46 Nerespectarea cerințelor de formă care pot fi remediate nu este de natură să repună în discuție buna funcționare a sistemului TVA-ului.

47 Astfel, prin aplicarea unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, o parte din sarcina TVA-ului va fi suportată definitiv de persoana impozabilă, ceea ce este contrar jurisprudenței citate la punctul 34 din prezenta hotărâre.

48 În ceea ce privește principiul proporționalității, desigur, legiuitorul național are posibilitatea de a însoți obligațiile de formă ale persoanelor impozabile de sancțiuni de natură să le incite pe acestea din urmă să respecte obligațiile menționate, pentru a asigura o bună funcționare a sistemului TVA-ului.

49 Astfel, o sancțiune administrativă pecuniară ar putea în special să fie aplicată împotriva unei persoane impozabile neglijente, care își corectează declarația privind TVA-ul bazându-se pe documente care justifică dreptul său de deducere a TVA-ului în a căror posesie se afla la momentul depunerii declarației sale privind această taxă sau după descoperirea unei erori de înregistrare care modifică cuantumul TVA-ului care trebuie rambursat.

50 Cu toate acestea, statele membre trebuie să recurgă, conform principiului proporționalității, la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul vizat de reglementarea națională, aduc cât mai puțin atingere principiilor stabilite prin legislația Uniunii, cum ar fi principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA-ului (Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 23).

51 Așadar, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, ținând seama de locul important pe care îl ocupă dreptul de deducere în sistemul comun al TVA-ului, 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 (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 70, precum și jurisprudența citată).

52 Or, niciun element din dosarul prezentat Curții nu indică un risc de fraudă sau de atingere adusă bugetului statului.

53 În sfârșit, trebuie înlăturat argumentul guvernului român potrivit căruia reglementarea în discuție în litigiul principal, justificată de principiul unicității inspecției fiscale, ar decurge din principiul securității juridice.

54 Un regim național de inspecție fiscală precum cel în discuție în litigiul principal, care nu permite unei persoane impozabile să își corecteze declarația privind TVA-ul, în condițiile în care prevede o astfel de corectare atunci când este efectuată în executarea unui act al unei autorități fiscale, precum și o posibilitate a autorităților fiscale care dispun de informații noi de a efectua o nouă inspecție, nu urmărește garantarea drepturilor contribuabililor și nu rezultă că servește la aplicarea principiului securității juridice. În realitate, un astfel de regim, însoțit de excepțiile menționate, acționează în principal pentru eficacitatea inspecțiilor fiscale și a funcționării administrației naționale.

55 Nicio altă concluzie nu poate fi dedusă din Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50). Astfel, din această hotărâre rezultă, desigur, că o persoană impozabilă nu poate invoca, în termenul de decădere, principiul securității juridice pentru a se opune revocării de către organele fiscale a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 51). În schimb, din aceeași hotărâre nu rezultă că autoritățile fiscale pot invoca, în termenul de decădere, același principiu pentru a se opune corectării de către persoana impozabilă a unei declarații privind TVA-ul aferente unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

56 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolele 167, 168, 179, 180 și 182

din Directiva 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.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 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, 168, 179, 180 și 182 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, 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 taxa pe valoarea adăugată (TVA), 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.