

Cauza C – 533/16 Volkswagen

Termenul de prescripție privind rambursarea TVA

Utilitatea speței

Expirarea termenului de prescripție de 5 ani nu poate fi un impediment în rambursarea TVA!

O decizie recentă a Curții de Justiție a Uniunii Europene vine să lămurească problema arzătoare cu privire la posibilitatea solicitării rambursării de TVA ulterior expirării termenului de prescripție de 5 ani.

Dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA pe care o datorează TVA datorată sau achitată pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația Uniunii.

Codul fiscal

Legislația noastră internă (Codul fiscal) prevede faptul că orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată, în interiorul termenului de prescripție de 5 ani.

Prin excepție, în cazul în care furnizorul emite **facturi de corecție**, fie din inițiativă proprie, fie în urma inspecției fiscale în cadrul căreia organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit.

În aceste situații, dreptul de deducere poate fi exercitat în **cel mult un an de la data primirii facturii de corecție**, sub sancțiunea decăderii.

C.J.U.E., în **cauza C – 533/16, Volkswagen AG**, a stabilit că dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat și după expirarea termenului de prescripție, chiar dacă facturile care cuprindeau taxa pe valoarea adăugată nu au fost emise de furnizor în urma unei inspekții fiscale.

Scurtă descriere a cauzei

În această cauză, Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. și Hella Slovakia – Signal Lighting, societăți stabilite în Slovacia, 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 întrucât au considerat că nu era vorba despre livrări de bunuri, ci despre „compensații financiare” scutite de TVA.

În cursul anului 2010, societățile Hella au constatat că modalitatea lor de a acționa nu era conformă cu dreptul slovac.

Prin urmare, au emis facturi cu menționarea TVA datorate 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 la bugetul de stat.

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

Printr-o decizie din 3 aprilie 2012, această administrație fiscală a admis în parte cererea respectivă, dispunând rambursarea TVA într-un quantum de 1.536.622,92 euro, aferentă 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 s-a născut la data livrării bunurilor**, respectiv atunci când TVA a devenit exigibilă, 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.

Ca urmare a respingerii solicitării de rambursare a TVA pentru perioada 2004 -2006, pe motiv de prescriere, Volkswagen a solicitat C.J.U.E. să constate dacă are dreptul de deducere a TVA percepute după mai mult de 5 ani de la data livrării mărfurilor.

Argumentele C.J.U.E. care au stat la baza hotărârii

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA pe care o datorează TVA datorată sau achitată pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un **principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația Uniunii**.

Regimul deducerilor și, în consecință, al rambursărilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților sale economice.

Sistemul comun al TVA 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.

Dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat.

În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

Totuși, dreptul de deducere a TVA trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.

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.

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.

Din considerațiile de mai sus rezultă că, deși în temeiul articolului 167 din Directiva 2006/112 dreptul de deducere a TVA 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.

Potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva 2006/112, dreptul de deducere a TVA 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 autorizată să efectueze deducerea TVA chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării condițiilor și modalităților stabilite prin reglementările naționale.

Totuși, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA fără limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit.

Astfel, Curtea a statuat deja că un termen de decădere, a cărui expirare are drept consecință **sanționarea contribuabilului insuficient de diligent**, care a omis să solicite deducerea TVA în amonte, determinându-l să piardă dreptul de deducere a TVA, nu poate fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva 2006/112, în măsura în care, pe de o parte, acest termen se aplică 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, nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere a TVA (principiul eficacității).

În speță, din decizia de trimitere reiese că, deși livrările bunurilor în cauză au fost efectuate în cursul anilor 2004-2010, societățile Hella au procedat la regularizarea TVA doar în cursul anului 2010, prin emiterea de facturi incluzând TVA, prin trimiterea de declarații fiscale complementare autorității naționale competente și prin vărsarea cuantumului TVA datorate la bugetul public.

Reiese, de asemenea, că riscul de fraudă fiscală sau de neplată a TVA a fost exclus.

În aceste împrejurări, Volkswagen s-a aflat în imposibilitatea obiectivă de a-și exercita dreptul de rambursare înaintea acestei regularizări, neavând la dispoziție facturi până la acel moment și neștiind că TVA era datorată.

Astfel, doar ca urmare a acestei regularizări condițiile de fond și de formă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA au fost întrunite, iar Volkswagen a putut, așadar, să ceară să fie scutit de TVA datorată sau achitată în conformitate cu Directiva 2006/112 și cu principiul neutralității fiscale.

În consecință, întrucât Volkswagen nu a făcut dovada unei lipse de diligență și în absența unui abuz sau a unei coluziuni frauduloase cu societățile Hella, un termen de decădere care ar fi început să curgă de la data livrării bunurilor și care, pentru anumite perioade, ar fi expirat înaintea acestei regularizări nu se poate opune în mod valabil dreptului de rambursare a TVA.

Ce a decis C.J.U.E.

C.J.U.E. a hotărât că se opune reglementării unui stat membru în temeiul căreia, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care taxa pe valoarea adăugată a fost facturată persoanei impozabile și a fost plătită de aceasta după mai mulți ani de la livrarea bunurilor în cauză, beneficiul dreptului de rambursare a TVA este refuzat pentru motivul că termenul de decădere prevăzut de reglementarea menționată pentru exercitarea acestui drept ar fi început să curgă la data livrării bunurilor și ar fi expirat înainte de introducerea cererii de rambursare.