

Cauza C-429/23**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

11 iulie 2023

Instanța de trimitere:

Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria)

Data deciziei de trimitere:

30 iunie 2023

Reclamantă:

NARE-BG EOOD

Pârât:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite

Obiectul procedurii principale

Procedura principală privește verificarea unei decizii rectificative, prin care o autoritate fiscală nu a permis reclamantei din procedura principală să realizeze o rectificare pentru o perioadă anterioară și să își exercite dreptul de deducere pentru livrările primite de ea anterior înregistrării sale în conformitate cu Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind TVA-ul, denumită în continuare „ZDDS”).

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

În prezenta cauză, în interiorul termenului de douăsprezece luni prevăzut de ZDDS pentru exercitarea dreptului de deducere pentru livrările primite de reclamantă anterior înregistrării sale în conformitate cu ZDDS, în Bulgaria au fost adoptate dispoziții speciale în contextul pandemiei de COVID 19. Ținând seama

de dificultățile create de pandemie pentru operatorii economici, prin dispozițiile legale menționate au fost prorogate termenele pentru declararea și plata anumitor impozite, însă nu s-a prevăzut această posibilitate pentru declararea, plata și dreptul de deducere a TVA-ului. Reclamanta arată că din cauză că contabilul său s-a infectat cu COVID 19 și a fost apoi plasat în carantină, s-a săvârșit o eroare tehnică, a cărei îndreptare a fost refuzată prin decizia rectificativă atacată în procedura principală. Drept urmare, reclamanta nu are practic posibilitatea să își exercite dreptul de deducere pentru livrările pe care le-a primit anterior înregistrării sale în conformitate cu ZDDS.

Instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă dispozițiile dreptului intern și practicile naționale nu sunt de natură să facă în aceste împrejurări imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere și dacă sunt compatibile cu articolele 184 și 186 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) și cu principiile neutralității fiscale, echivalenței și efectivității.

De asemenea, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă, în conformitate cu dispozițiile menționate ale Directivei TVA, este permis să se refuze dreptul de deducere pentru livrările pe care o persoană impozabilă le-a primit anterior înregistrării sale în conformitate cu ZDDS, în cazul în care a declarat TVA-ul pentru aceste livrări printr-o declarație de regularizare pentru o perioadă care se încadrează în ultima perioadă fiscală din interiorul termenului de decădere de douăsprezece luni pentru exercitarea dreptului de deducere pentru aceste livrări.

Temeiul cererii este articolul 267 TFUE.

Întrebările preliminare

- 1) În condițiile măsurilor introduse prin lege în scopul limitării pandemiei, inclusiv al aplicării unor măsuri administrative în vederea limitării părăsirii locuinței și a restrângerii libertății de mișcare în interiorul localităților, al restrângerii contactului cu alte persoane și al închiderii unităților comerciale, condiții în care, în contextul acestor măsuri de limitare a pandemiei, au fost prorogate termenele pentru declararea și plata datoriilor fiscale în temeiul Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legea privind impozitul pe profit, denumită în continuare „ZKPO”) (care prevede termenele din dreptul național pentru declararea și plata impozitelor pe venit), un termen de decădere precum cel în discuție în prezenta procedură face imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere de către persoana impozabilă în perioada de aplicare a măsurilor de limitare a pandemiei și, din acest punct de vedere, sunt compatibile dispozițiile naționale și practicile administrației fiscale, ca cele în discuție în speță, cu articolul 184 coroborat cu articolul 186 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, denumită în continuare „Directiva TVA”), având în vedere principiul neutralității fiscale introdus de Directiva TVA și principiile echivalenței și efectivității consacrate în dreptul Uniunii (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267)?

- 2) Având în vedere posibilitatea prevăzută de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind TVA-ul, denumită în continuare „ZDDS”) de rectificare a datelor declarate printr-o declarație privind TVA-ul în conformitate cu ZDDS, este permisă, în situația de fapt din prezenta procedură, în conformitate cu articolul 184 coroborat cu articolul 186 din Directiva TVA, o practică a autorității fiscale, potrivit căreia unei persoane impozabile i se refuză dreptul la deducere cu motivarea că TVA-ul a fost declarat printr-o declarație de regularizare, depusă în scopul rectificării datelor pentru ultima perioadă fiscală din interiorul termenului de decădere (douăsprezece luni) pentru exercitarea dreptului de deducere pentru livrările pe care persoana impozabilă le-a primit anterior momentului înregistrării sale în conformitate cu ZDDS, în condițiile în care operațiunile nu au fost ascunse, datele executării lor figurau în contabilitatea reclamantului, administrația fiscală dispunea de informațiile necesare și nu există indicii pentru prejudicierea bugetului?

Dispozițiile de drept și jurisprudența Uniunii

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, articolele 167, 168, 178-180, 182, 184, 185, 250-252 și 273

Hotărârea din 7 iulie 2022, Staatssecretaris van Financiën (Excluderea dreptului de deducere) (C-194/21, EU:C:2022:535), denumită în continuare „Hotărârea Staatssecretaris van Financiën”

Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267), denumită în „Hotărârea Ecotrade”

Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), denumită în continuare „Hotărârea EMS-Bulgaria Transport”

Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), denumită în continuare „Hotărârea Salomie și Oltean”

Dispoziții naționale

Legea privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare ZDDS) – articolele 74, 75, 125 și 126

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 2020 i za preodolyavane na posleditsite (Legea privind măsurile și acțiunile în timpul stării de urgență, anunțată printr-o rezoluție a Adunării Naționale din 13 martie 2020, și privind atenuarea consecințelor, denumită în continuare „ZMDIPPP” [titlul legii a fost completat cu efect începând cu 14 mai 2020; titlul anterior a fost: Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 (Legea privind măsurile și acțiunile în timpul stării de urgență, anunțată printr-o rezoluție a Adunării Naționale din 13 martie 2020)] – articolele 25, 27, 28, 29 și 49 din dispozițiile tranzitorii și finale ale acestei legi

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legea privind impozitul pe profit, denumită în continuare „ZKPO”) – articolele 92, 93 și articolul 219 alineatele (1), (4) și (5)

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Obiectul examinării în procedura desfășurată în fața instanței de trimitere este o decizie rectificativă din 24 ianuarie 2022, emisă de o autoritate fiscală de pe lângă Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direcția Regională a Agenției Naționale a Veniturilor Publice) din Varna.
- 2 Sfera procedurii de examinare se prezintă, în privința naturii obligației și a perioadei, după cum urmează: TVA pentru perioada 1 iulie 2021-31 iulie 2021 și TVA pentru perioada 1 octombrie 2020-30 iunie 2021.
- 3 La momentul emiterii deciziei rectificative, autoritatea fiscală a constatat erori din partea reclamantei în raport cu aplicarea dispozițiilor ZDDS în ceea ce privește sumele ce pot fi compensate sau restituite.
- 4 Aceste sume sunt prezentate în detaliu într-un tabel în care sunt indicate numărul facturii, data, furnizorul, bunul, baza de impozitare și cuantumul TVA-ului. Sunt prezentate 71 de facturi, care au fost emise în perioada 2017-2019. Această perioadă este anterioară datei înregistrării întreprinderii în conformitate cu ZDDS. Cuantumul total al bazelor de impozitare pentru cele 71 de facturi prezentate este de 587 293,93 leve (BGN), iar cuantumul total al TVA-ului este de 117 458,80 BGN. Nu se contestă faptul că livrările au fost efectuate. Este de asemenea necontestat faptul că TVA-ul a fost plătit de furnizori.
- 5 S-a constatat că întreprinderea a fost înregistrată în conformitate cu ZDDS la 25 noiembrie 2019.
- 6 Pentru perioada 25 noiembrie 2019-30 septembrie 2020, reclamanta a depus o declarație privind TVA-ul în care a indicat 0 BGN.

- 7 La 10 decembrie 2020, reclamanta a depus o declarație privind TVA-ul pentru perioada fiscală noiembrie 2020, în care a indicat livrări cu drept integral de deducere în sumă de 50 627 BGN și TVA aferent în cuantum de 10 125,40 BGN (de unde a rezultat TVA recuperabil în cuantum de 10 125,40 BGN); la 14 ianuarie 2021, ea a depus o declarație privind TVA-ul pentru decembrie 2020, în care a indicat livrări cu drept integral de deducere în sumă 587 293,93 BGN și TVA aferent în cuantum de 117 458,80 BGN (de unde a rezultat TVA recuperabil în cuantum de 117 458,80 BGN).
- 8 Prin scrisoarea din 15 ianuarie 2021, reclamanta a comunicat autorităților fiscale, în temeiul articolului 126 alineatul (3) din ZDDS, că în registrele facturilor în sensul ZDDS a săvârșit următoarele erori tehnice în privința perioadelor fiscale noiembrie și decembrie 2020: în registrul achizițiilor și în declarația fiscală pentru luna decembrie 2020 au fost introduse în mod eronat facturi care ar fi trebuit introduse în registrele facturilor în sensul ZDDS pentru luna noiembrie 2020. Ca motiv pentru aceste erori, reclamanta a indicat infectarea cu COVID 19 a contabilului, care a fost plasat în carantină, astfel că atribuțiile sale au fost transferate unui coleg care l-a substituit.
- 9 Termenul pentru exercitarea dreptului de deducere pentru livrările în discuție a fost de douăsprezece luni și s-a împlinit în luna noiembrie 2020; dreptul de deducere prin depunerea unei declarații fiscale trebuia exercitat cel târziu la 14 decembrie 2020. Prin declarația pentru luna noiembrie 2020 nu s-a exercitat dreptul de deducere pentru aceste livrări.
- 10 Autoritatea fiscală nu a recunoscut dreptul de deducere din facturile menționate, întemeindu-se pe articolul 72 alineatul (1) din ZDDS, care prevede că o persoană înregistrată în conformitate cu ZDDS poate exercita dreptul de deducere a TVA-ului în perioada fiscală în care a luat naștere acest drept sau în una dintre cele douăsprezece perioade fiscale ulterioare.
- 11 Autoritatea fiscală subliniază faptul că, potrivit articolului 75 alineatele (1) și (2) din ZDDS, dreptul de deducere pentru activele și serviciile existente anterior înregistrării persoanei impozabile se naște în ziua înregistrării sale în conformitate cu ZDDS și că se exercită în perioada fiscală în care s-a născut sau în una dintre cele douăsprezece perioade fiscale ulterioare. În aceste condiții, autoritatea fiscală a ajuns la concluzia că termenul de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere pentru facturile menționate în decizia rectificativă expirase în perioada fiscală decembrie 2020 și că dreptul de deducere este exclus.
- 12 Autoritatea fiscală a mai arătat că întreprinderea verificată și-a exercitat dreptul de deducere integrală cu încălcarea articolului 72 din ZDDS și că deducerea pentru luna decembrie 2020 trebuie rectificată prin reducerea acesteia pentru facturile menționate.
- 13 Prin urmare, prin decizia rectificativă din 24 ianuarie 2020, reclamantei i s-a refuzat dreptul de deducere pentru 71 de facturi emise în perioada 2017-2019 de

furnizori înregistrați în conformitate cu ZDDS, cu o bază de impozitare de 587 293,93 BGN și un quantum total al TVA-ului de 117 458,80 BGN.

- 14 La 13 martie 2020, din cauza pandemiei de COVID 19, Adunarea Națională a Republicii Bulgaria a instituit starea de urgență pe teritoriul național, pentru perioada 13 martie 2020-13 aprilie 2020. Apoi, a fost promulgată ZMDIPPP. Printr-o serie de decizii ale Consiliului de Miniștri și de dispoziții ale ministrului sănătății, pe întreaga perioadă a anului 2020 au fost introduse măsuri pentru combaterea epidemiei, iar perioada stării de urgență instituite din cauza epidemiei a fost prelungită treptat până la 30 aprilie 2021.

Argumentele esențiale ale părților din procedura principală

- 15 Reclamanta consideră că litigiul descris în cererea preliminară este doar de natură juridică, având în vedere că situația de fapt nu este contestată. Întrebările preliminare formulate se referă la dispozițiile Directivei TVA, în special la articolul 179 alineatul (1), la articolul 180 și la articolul 273, precum și la principiile neutralității fiscale, efectivității și echivalenței, astfel cum au fost tratate în Hotărârile Ecotrade și EMS-Bulgaria Transport.
- 16 În opinia reclamantei, Hotărârea Staatssecretaris van Financiën, citată de pârât, nu este aplicabilă.
- 17 Pârâtul arată că reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere pentru cele 71 de facturi în cauză prin încălcarea articolului 75 alineatul (2) din ZDDS. Aceste facturi se referă la servicii și plăți în avans, pe care reclamanta le-a primit anterior înregistrării sale în conformitate cu ZDDS și care existau la momentul înregistrării sale, dar pe care le-a indicat cu întârziere în declarația sa privind TVA-ul – ea le-a introdus în registrul achizițiilor pentru perioada fiscală decembrie 2020, în loc să le introducă, cel mai târziu, pentru perioada fiscală noiembrie 2020. Potrivit afirmațiilor reclamantei, motivul acestei întârzieri este îmbolnăvirea cu COVID 19 a contabilului său competent pentru o anumită perioadă din luna decembrie 2020.
- 18 Ținând seama de aceste împrejurări, pârâtul consideră că în litigiul din fața instanței de trimitere este vorba despre aplicarea articolului 75 alineatul (2) coroborat cu articolul 75 alineatul (1) din ZDDS, iar nu despre condițiile de îndreptare a erorilor din declarațiile depuse conform articolului 125 din ZDDS, întrucât reclamanta nu a depus nicio declarație privind TVA-ul pentru perioada 25 noiembrie 2019-30 septembrie 2020 și nu a înregistrat în registrul său de achiziții, în conformitate cu articolul 124 din ZDDS, facturile în discuție pentru perioadele fiscale octombrie 2020 și noiembrie 2020.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 19 În opinia instanței de trimitere, este vorba despre chestiunea dacă reclamanta poate să facă o rectificare pentru o perioadă anterioară (noiembrie 2020), prin

depunerea unei declarații privind TVA-ul pentru decembrie 2020 și prin comunicarea efectuării unei rectificări pentru noiembrie 2020, și să exercite dreptul de deducere pentru livrările pe care le-a primit înainte de înregistrarea sa în conformitate cu ZDDS, și anume după 25 noiembrie 2019, în condițiile în care, în termenul de un an prevăzut de dreptul național pentru dreptul de deducere aferent livrărilor pe care persoana impozabilă le-a primit anterior momentului înregistrării sale în conformitate cu ZDDS, în Bulgaria au fost introduse *per legem* măsuri care, în considerarea situației generate de epidemie, prevăd termene pentru declararea și plata anumitor impozite, fără a exista însă dispoziții pentru declararea și plata TVA-ului.

- 20 În opinia instanței de trimitere, Curtea a statuat în jurisprudența sa din prezent în cazuri în care situația de fapt și dispozițiile fiscale naționale diferă de cele din prezenta cauză, astfel încât îndrumările pentru interpretarea și aplicarea dispozițiilor naționale corespunzătoare, adoptate în vederea transpunerii Directivei TVA, sunt parțial nepertinente, motiv pentru care este necesară o cerere de decizie preliminară.
- 21 Prima întrebare preliminară rezultă din diferența dintre împrejurările din prezenta cauză și cele examinate în Hotărârile EMS-Bulgaria Transport și Ecotrade. În această ordine de idei, raportat la punctul 49 din Hotărârea EMS-Bulgaria Transport și la punctele 46 și 48 din Hotărârea Ecotrade, instanța de trimitere arată că diferența din prezenta cauză rezidă în dispozițiile legale speciale, care, din cauza dificultăților cu care se confruntă operatorii economici în contextul pandemiei de COVID 19, prevăd termene mai lungi pentru declararea și plata impozitelor datorate în temeiul ZKPO, dar nicio posibilitate similară pentru declararea, plata și dreptul de deducere a TVA-ului.
- 22 A doua întrebare preliminară rezultă din diferența dintre împrejurările cauzei finalizate cu Hotărârea Staatssecretaris van Financiën și împrejurările din speță, referitoare la perioada depunerii declarației de regularizare. În hotărârea amintită, această perioadă a cuprins anii 2006-2015, în care persoana impozabilă a primit o decizie rectificativă (2015), iar după emiterea acestei decizii a solicitat deducerea TVA-ului plătit în anul 2006 cu ocazia cumpărării mărfurilor. În schimb, reclamanta din prezenta cauză a constatat ea însăși neregularitățile din datele declarate și a depus declarația de regularizare în următoarea perioadă fiscală, după împlinirea termenului pentru exercitarea dreptului de deducere, în noiembrie 2020 (însă în interiorul termenului pentru depunerea declarației de regularizare – decembrie 2020).