

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

6 februarie 2014(*)

„Trimitere preliminară – TVA – Directiva 2006/112/CE – Taxare inversă – Drept de deducere – Plata taxei către prestatorul de servicii – Omiterea unor mențiuni obligatorii – Plata unui TVA nedatorat – Pierderea dreptului de deducere – Principiul neutralității fiscale – Principiul securității juridice”

În cauza C-424/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Oradea (România), prin decizia din 26 iunie 2012, primită de Curte la 18 septembrie 2012, în procedura

SC Fatorie SRL

împotriva

Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (raportor), J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru SC Fatorie SRL, de C. Costa, avocat;
- pentru guvernul român, de R. H. Radu, de V. Angelescu și de I. Bara-Bușilă, în calitate de agenți;
- pentru guvernul eston, de M. Linntam, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Keppenne și de L. Lozano Palacios, 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 Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1,

Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), în special interpretarea dispozițiilor privind dreptul de deducere în cadrul aplicării sistemului de taxare inversă, precum și a principiilor neutralității fiscale a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) și securității juridice.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Fatorie SRL (denumită în continuare „Fatorie”), pe de o parte, și Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (denumită în continuare „Direcția”), pe de altă parte, privind refuzul de a permite deducerea de către Fatorie a TVA-ului, din cauza neaplicării dispozițiilor privind sistemul de taxare inversă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 178 literele (a) și (f) din Directiva TVA prevede:

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

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

[...]

(f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau a articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.”

4 Potrivit articolului 199 alineatul (1) din această directivă, pentru anumite prestații de servicii, statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a acestor prestații. Acest regim, cunoscut sub denumirea de „taxare inversă”, poate fi aplicat, potrivit articolului 199 alineatul (1) litera (a) menționat, printre altele, „lucrări[lor] de construcții, inclusiv servicii[lor] de reparații, curățenie, întreținere, transformare și demolare legate de bunuri imobile, precum și livrării de lucrări de construcții”.

5 Articolul 226 punctul 11 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(11) în cazul unei scutiri sau atunci când clientul este persoană obligată la plata TVA, trimiterea la dispoziția aplicabilă din prezenta directivă sau la dispoziția corespunzătoare de drept intern sau orice altă trimitere prin care se arată că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă.”

Dreptul român

6 Articolul 146 alineatul (1) litera a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 22 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumit în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).”

7 Articolul 155 alineatul (5) litera n) punctul 2 din Codul fiscal prevede:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-d) și g), omențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea «taxare inversă» pentru operațiunile prevăzute la art. 160.”

8 Articolul 160 din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal, are următorul cuprins:

„(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

[...]

b) clădirile, pârțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;

c) lucrările de construcții-montaj;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2), furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea «taxare inversă», fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat «taxare inversă» în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea «taxare inversă» în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”

9 Punctul 82 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, prevede:

„(1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160 alin. (1) din Codul fiscal pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este ca atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art. 1252 din Codul fiscal.

[...]

(3) În cazul livrărilor/prestărilor prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și înscriu în factură mențiunea «taxare inversă». Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluat atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale $4426 \text{ [TVA deductibil]} = 4427 \text{ [TVA colectat]}$ cu suma taxei aferente.

[...]

(12) În cazul lucrărilor de construcții/montaj pentru care au fost încasate avansuri și/sau au fost emise facturi pentru valoarea totală sau parțială în regim de taxare inversă până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar faptul generator de taxă intervine în anul 2008, respectiv data la care sunt emise situații de lucrări și, după caz, acestea sunt acceptate de beneficiari, se aplică regimul normal de taxă numai pentru diferența dintre valoarea lucrărilor pentru care faptul generator de taxă intervine în anul 2008 și valoarea avansurilor încasate/sumelor înscrise în facturi emise până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv. [...]"

10 Articolul 105 alineatele (1) și (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în versiunea publicată în *Monitorul Oficial al României* (Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007), prevede:

„Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

[...]

(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. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 11 La 3 ianuarie 2007, Fatorie a încheiat cu SC Megasal Construcții SRL (denumit în continuare „Megasal”) un contract-cadru având ca obiect realizarea de lucrări de construcții și de montaj la o hală pentru porci și lucrări de modernizare a unei ferme de porci. Lucrările au fost finalizate în luna februarie 2008.
- 12 În cursul anului 2007, Megasal a emis, în calitate de prestator al serviciilor în cauză, mai multe facturi pentru plata unor avansuri, în regim de taxare inversă, aplicând măsurile de simplificare prevăzute la punctul 82 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Valoarea totală a facturilor emise și întocmite fără TVA a fost de 1 017 834,37 lei (RON).
- 13 La 3 martie 2008, Megasal a emis o factură pentru toate lucrările efectuate, în valoare de 1 052 840,10 RON, din care 168 101 RON reprezintă TVA și 884 740 RON reprezintă valoarea lucrărilor. Fatorie a plătit Megasal TVA-ul indicat.
- 14 În urma cererii de rambursare a TVA-ului adresate statului român de Fatorie, Direcția a autorizat, printr-o decizie emisă la 2 iulie 2008, rambursarea TVA-ului în valoare de 173 057 RON, fiind inclus în această sumă și TVA-ul aferent facturii din 3 martie 2008, în valoare de 168 101 RON, conform raportului de inspecție fiscală din 13 iunie 2008 privind perioada cuprinsă între 1 iulie 2007 și 31 martie 2008.
- 15 În anul 2009, în urma unei a doua inspecții fiscale privind TVA-ul plătit de Fatorie pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 31 martie 2008, Direcția a decis că TVA-ul aferent facturii din 3 martie 2008 trebuia recuperat întrucât măsurile de simplificare care reglementează sistemul de taxare inversă nu fuseseră respectate. Printr-o decizie de impunere din 18 mai 2009, Direcția a solicitat, așadar, Fatorie plata la bugetul de stat a sumei de 221 221 RON, din care suma de 168 101 RON reprezenta TVA, iar suma de 53 120 RON reprezenta majorări de întârziere.
- 16 Din elementele transmise Curții reiese că Megasal a intrat în faliment și că nu a plătit administrației fiscale române TVA-ul înscris în factura din 3 martie 2008 care îi fusese plătit de Fatorie.
- 17 La 15 iulie 2009, Fatorie a introdus o acțiune împotriva Direcției, solicitând anularea deciziei de recuperare și a deciziei de impunere din 18 mai 2009.
- 18 Tribunalul Bihor a respins, prin sentința din 22 septembrie 2010, această acțiune ca neîntemeiată. Prin decizia din 9 martie 2011, recursul formulat împotriva acestei sentințe a fost respins pentru același motiv și hotărârea a rămas irevocabilă.
- 19 La 17 mai 2011, Fatorie a formulat o cerere de revizuire a sentinței din 22 septembrie 2010 pentru motivul că aceasta a fost pronunțată cu încălcarea dreptului Uniunii. Cererea menționată a fost respinsă ca inadmisibilă prin sentința din 7 noiembrie 2011.
- 20 La 12 ianuarie 2012, Fatorie a introdus la Curtea de Apel Oradea un recurs împotriva acestei sentințe.
- 21 Fatorie susține că în litigiul principal trebuie aplicat, printre altele, jurisprudența Curții care rezultă din Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec., p. I-3303), conform căreia, atunci când este aplicabil mecanismul taxării inverse, faptul că nu sunt îndeplinite cerințele referitoare la facturare nu ar afecta dreptul de deducere. Neregulile sârăvârșite de furnizor la

emiterea facturii din 3 martie 2008 și faptul că aceasta nu a fost regularizată de Fatorie nu ar fi, prin urmare, de natură să influențeze dreptul acesteia din urmă de deducere a TVA-ului aferent respectivei facturi.

22 Direcția consideră că Fatorie și-a pierdut dreptul de deducere a TVA-ului menționat în factura din 3 martie 2008 întrucât, pe de o parte, societatea emitentă a facturii, Megasal, a întocmit eronat această factură, aplicând normele obișnuite în materie de TVA, deși factura ar fi trebuit întocmită conform măsurilor de simplificare prevăzute la articolul 160 alineatul (2) litera b) din Codul fiscal, și, pe de altă parte, Fatorie nu și-a executat obligația prevăzută la articolul 160 alineatul (5) din codul menționat prin faptul că nu a înscris din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factură și că a plătit taxa prestatorului de servicii.

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

„1) Dispozițiile Directivei [TVA] permit aplicarea unei sancțiuni a pierderii dreptului de deducere a TVA-ului unui contribuabil, în condițiile în care:

a) factura care a fost prezentată de contribuabil pentru exercitarea dreptului de deducere a fost întocmită eronat de către un terț, fără aplicarea măsurilor de simplificare;

b) contribuabilul a achitat TVA-ul menționat în factură?

2) Principiul european al securității juridice se opune unei practici administrative a organelor fiscale din România, care:

a) într-o primă fază, printr-o decizie administrativă irevocabilă, au recunoscut dreptul de deducere a TVA-ului;

b) ulterior au revenit asupra acestei decizii și au stabilit în sarcina contribuabilului obligația de a plăti la bugetul de stat TVA-ul în privința căruia s-a exercitat dreptul de deducere, precum și de a plăti dobânzi și penalități de întârziere?

3) În cazul în care:

a) contribuabilul a achitat TVA-ul menționat eronat pe o factură de către un terț;

b) organele fiscale nu au luat niciun fel de măsuri active pentru a dispune terțului corectarea facturii întocmite eronat;

c) în prezent, ca urmare a falimentului terțului, corectarea facturii este imposibilă, principiul neutralității fiscale a TVA-ului permite privarea contribuabilului de dreptul de deducere a TVA-ului?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

24 Comisia Europeană, fără a ridica în mod explicit o excepție de inadmisibilitate a cererii de decizie preliminară, exprimă totuși îndoieli în legătură cu admisibilitatea sa pentru motivul că nu ar conține nici expunerea motivelor care au determinat instanța de trimitere să își pună problema interpretării sau a validității anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, nici legea pe care aceasta o stabilește între dispozițiile menționate și legislația națională aplicabilă în litigiu.

25 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri de decizie preliminară formulate de o instanță națională numai dacă este

evident c? interpretarea solicitat? a dreptului Uniunii nu are nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci c?nd problema este de natur? ipotetic? sau atunci c?nd Curtea nu dispune de elementele de fapt ?i de drept necesare pentru a r?spunde ?n mod util la ?ntreb?rile care i?au fost adresate (Hot?r?rea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp ?i al?ii, C?11/07, Rep., p. I?6845, punctul 28, precum ?i Hot?r?rea din 20 iunie 2013, Rodopi?M 91, C?259/12, punctul 27).

26 Or, trebuie s? se constate c? aceast? situa?ie nu se reg?se?te ?n spe??. Astfel, interpretarea solicitat? privind domeniul de aplicare al dreptului de deducere a TVA?ului, precum ?i a principiilor neutralit??ii fiscale ?i securit??ii juridice are leg?tur? direct? cu obiectul litigiului principal, al c?rui caracter real nu pare s? poat? fi contestat. ?n plus, decizia de trimitere con?ine elemente de fapt ?i de drept suficiente pentru ca Curtea s? fie ?n m?sura s? r?spund? ?n mod util la ?ntreb?rile care i?au fost adresate.

27 ?n consecin??. cererea de decizie preliminar? trebuie considerat? admisibil?.

Cu privire la ?ntreb?rile preliminare

Cu privire la prima ?i la a treia ?ntrebare

28 Prin intermediul primei ?i al celei de a treia ?ntreb?ri, care trebuie analizate ?mpreun?, instan?a de trimitere solicit?, ?n esen??. s? se stabileasc? dac? Directiva TVA ?i principiul neutralit??ii fiscale se opun, ?n cadrul unei opera?iuni supuse regimului de taxare invers?, lipsirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a TVA?ului pl?tit ?n mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi ?ntocmite ?n mod eronat, chiar ?i ?n cazul ?n care ?ndreptarea respectivei erori nu este posibil? din cauza falimentului prestatorului.

29 Mai ?nt?i, trebuie amintit c?, pe baza regimului de taxare invers?, nu se efectueaz? nicio plat? de TVA ?ntre prestatorul ?i beneficiarul unor servicii, acesta din urm? dator?nd, pentru opera?iunile efectuate, TVA?ul aferent intr?rilor ?i av?nd posibilitatea, ?n principiu, s? deduc? respectiva tax? astfel ?nc?at nicio sum? s? nu fie datorat? administra?iei fiscale.

30 Trebuie de asemenea subliniat, pe de o parte, c? dreptul de deducere face parte integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, ?n principiu, nu poate fi limitat (Hot?r?rea Bockem?hl, citat? anterior, punctul 38, precum ?i Hot?r?rea din 15 iulie 2010, Pannon G?p Centrum, C?368/09, Rep., p. I?7467, punctul 37 ?i jurispruden?a citat?).

31 Regimul de deduceri vizeaz? eliberarea integral? a persoanei impozabile de sarcina TVA?ului datorat sau achitat ?n cadrul tuturor activit??ilor sale economice. Sistemul comun al TVA?ului garanteaz?, ?n consecin??. neutralitatea ?n ceea ce prive?te sarcina fiscal? a tuturor activit??ilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activit??i, cu condi?ia ca respectivele activit??i s? fie, ?n principiu, ele ?nsele supuse TVA?ului (a se vedea Hot?r?rea din 22 februarie 2001, Abbey National, C?408/98, Rec., p. I?1361, punctul 24, precum ?i Hot?r?rea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling, C?439/04 ?i C?440/04, Rec., p. I?6161, punctul 48).

32 ?n ceea ce prive?te, pe de alt? parte, normele care reglementeaz? exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului enumerate la articolul 178 din Directiva TVA, sunt aplicabile numai cele care figureaz? la litera (f) a acestui articol ?n cazul ?n care este vorba despre o procedur? de taxare invers? reglementat? la articolul 199 alineatul (1) litera (a) din directiva men?ionat?.

33 ?n aceast? privin??. trebuie amintit c? o persoan? impozabil?, care trebuie s? pl?teasc?, ?n calitate de destinatar al serviciilor, TVA?ul aferent acestora, nu este obligat? s? de?in? o factur? ?ntocmit? conform condi?iilor de form? prev?zute de Directiva TVA pentru a??i putea exercita dreptul de deducere ?i trebuie numai s? ?ndeplineasc? formalit??ile stabilite de statul membru

respectiv în exercitarea op?iunii care îi este oferit? de articolul 178 litera (f) men?ionat (a se vedea în acest sens Hot?rârea Bockemühl, citat? anterior, punctul 47).

34 Din jurispruden?a Cur?ii rezult? ?i c? amploarea formalit?iilor astfel stabilite de statul membru în cauz? care trebuie respectate de persoana impozabil? pentru a??i putea exercita dreptul de deducere a TVA?ului nu poate dep??i ceea ce este strict necesar pentru a controla aplicarea corect? a procedurii de taxare invers? ?i a asigura colectarea TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?rârea Bockemühl, citat? anterior, punctul 50, ?i Hot?rârea din 30 septembrie 2010, *Uszodaépít?*, C?392/09, Rep., p. I?8791, punctul 38).

35 Astfel, Curtea a statuat deja c?, în cadrul regimului de taxare invers?, principiul neutralit?ii fiscale impune ca deducerea TVA?ului aferent intr?rilor s? fie acordat? dac? cerin?ele de fond sunt îndeplinite, chiar dac? anumite cerin?e de form? au fost omise de persoanele impozabile (Hot?rârea din 8 mai 2008, *Ecotrade*, C?95/07 ?i C?96/07, Rep., p. I?3457, punctul 63, precum ?i Hot?rârea *Uszodaépít?*, citat? anterior, punctul 39).

36 Or, contrar celor sus?inute de Fatorie, împrejur?rile din cauza principal? sunt diferite de cele din cauza care a determinat pronun?area Hot?rârii Bockemühl, citat? anterior.

37 În cauza principal?, din cererea de decizie preliminar? rezult? c? factura din 3 martie 2008 nu include men?iunea „taxare invers?”, contrar cerin?elor prev?zute de articolul 160 alineatul (3) din Codul fiscal, ?i c? Fatorie nu a luat m?surile necesare, prev?zute la alineatul (5) al acestui articol, pentru a remedia aceast? lips?. În plus, trebuie s? se constate c? Fatorie a pl?tit Megasal în mod eronat TVA?ul, men?ionat gre?it în factura amintit?, de?i, în temeiul regimului men?ionat, ar fi trebuit, în calitate de beneficiar al serviciilor, s? pl?teasc? TVA?ul autorit?iilor fiscale conform articolului 199 din Directiva TVA. Astfel, pe lâng? faptul c? factura în litigiu nu îndepline?te cerin?ele de form? prev?zute de legisla?ia na?ional?, nu a fost respectat? nici o condi?ie de fond a regimului de taxare invers?.

38 O astfel de situa?ie a împiedicat administra?ia fiscal? s? verifice aplicarea regimului de taxare invers? ?i a creat un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru statul membru respectiv.

39 Pe de alt? parte, rezult? dintr?o jurispruden?? constant? c? exercitarea dreptului de deducere este limitat? la taxele datorate, adic? la taxele aferente unei tranzac?ii supuse TVA?ului sau achitate în m?sura în care erau datorate (Hot?rârea din 13 decembrie 1989, *Genius*, C?342/87, Rec., p. 4227, punctul 13, precum ?i Hot?rârea din 19 septembrie 2000, *Schmeink & Cofreth ?i Strobel*, C?454/98, Rec., p. I?6973, punctul 53).

40 Astfel, întrucât TVA?ul achitat de Fatorie societ?ii Megasal nu era datorat, iar aceast? plat? nu respecta o cerin?? de fond a regimului de taxare invers?, Fatorie nu poate invoca un drept de deducere a acestui TVA.

41 În aceast? privin??, împrejurarea c? Megasal se afla în faliment nu este de natur? s? pun? în discu?ie refuzul de a deduce TVA?ul, motivat de faptul c? Fatorie nu ?i?a îndeplinit obliga?ii esen?iale pentru aplicarea regimului de taxare invers?.

42 Cu toate acestea, beneficiarul serviciilor care a pl?tit în mod nejustificat TVA?ul prestatorului serviciilor men?ionate poate s? îi solicite rambursarea în conformitate cu dreptul na?ional.

43 În ceea ce prive?te împrejurarea potrivit c?reia administra?ia fiscal? nu a dispus ca Megasal s? corecteze factura întocmit? în mod eronat, este important de subliniat c? litigiul principal prive?te refuzul Direc?iei de a recunoa?te dreptul de deducere al Fatorie ?i c?, pentru a r?spunde la întreb?rile formulate, nu este necesar? pronun?area cu privire la o eventual? obliga?ie a

organelor fiscale fa?? de un ter?.

44 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la prima ?i la a treia întrebare c?, în cadrul unei opera?iuni supuse regimului de taxare invers?, în împrejur?ri precum cele din litigiul principal, Directiva TVA ?i principiul neutralit??ii fiscale nu se opun lipsirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a TVA?ului pe care l?a pl?tit în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, nici chiar în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibil? din cauza falimentului prestatorului.

Cu privire la a doua întrebare

45 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? principiul securit??ii juridice se opune unei practici administrative a organelor fiscale na?ionale care const? în revocarea unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA?ului, solicitându?i, în urma unei noi inspec?ii, TVA?ul respectiv ?i major?ri de întârziere.

46 Mai întâi, trebuie s? se admit? c? principiul securit??ii juridice impune ca situa?ia fiscal? a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor ?i al obliga?iilor fa?? de administra?ia fiscal?, s? nu poat? fi pus? în discu?ie la nesfâr?it (a se vedea în acest sens Hot?rârea Ecotrade, citat? anterior, punctul 44).

47 În aceast? privin??, în observa?iile sale scrise, guvernul român face referire la articolul 105 alineatul (3) din Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?, care permite, prin excep?ie, reverificarea, în termenul de prescrip?ie, a unei anumite perioade dac? apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectu?rii verific?rilor sau erori de calcul care influen?eaz? rezultatele acestora.

48 Trebuie s? se admit? c? o astfel de reglementare, a c?rei claritate ?i previzibilitate pentru persoana impozabil? nu au fost serios puse la îndoial?, respect? principiul securit??ii juridice.

49 Revine îns? instan?ei de trimitere sarcina s? verifice dac? dispozi?ia din legisla?ia na?ional? citat? la punctul 47 din prezenta hot?râre este aplicabil? în litigiul cu care a fost sesizat?.

50 În ceea ce prive?te major?rile de întârziere, trebuie amintit c?, în lipsa unei armoniz?ri a legisla?iei Uniunii în domeniul sanc?iunilor aplicabile în caz de nerespectare a condi?iilor prev?zute de un regim instituit prin aceast? legisla?ie, statele membre r?mân competente s? aleag? sanc?iunile care le par adecvate. Acestea sunt îns? obligate s? î?i exercite competen?ele cu respectarea dreptului Uniunii ?i a principiilor sale generale ?i, în consecin??, cu respectarea principiului propor?ionalit??ii (se vedea în acest sens printre altele Hot?rârea din 16 decembrie 1992, Comisia/Grecia, C?210/91, Rec., p. I?6735, punctul 19 ?i jurispruden?a citat?, Hot?rârea din 7 decembrie 2000, de Andrade, C?213/99, Rec., p. I?11083, punctul 20, precum ?i Hot?rârea Rodopi?M 91, citat? anterior, punctul 31).

51 Având în vedere ceea ce preced?, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? principiul securit??ii juridice nu se opune unei practici administrative a organelor fiscale na?ionale care const? în revocarea, într?un termen de dec?dere, a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA?ului, solicitându?i, în urma unei noi inspec?ii, aceast? tax? ?i major?ri de întârziere.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

52 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 doua) declară:

1) **În cadrul unei operațiuni supuse regimului de taxare inversă, în împrejurări precum cele din litigiul principal, Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale nu se opun lipsirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe care a plătit-o în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, nici chiar în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului.**

2) **Principiul securității juridice nu se opune unei practici administrative a organelor fiscale naționale care constă în revocarea, într-un termen de decădere, a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere.**

Semnături

* Limba de procedură: româna.