

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

14 mai 2020(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE ? Deducerea TVA-ului achitat în amonte – Excedent de TVA – Reținerea excedentului ca urmare a deschiderii unei proceduri de control fiscal – Cerere de restituire a părții de excedent aferente operațiunilor nevizate de această procedură – Refuz al administrației financiare”

În cauza C-446/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), prin decizia din 31 mai 2018, primită de Curte la 9 iulie 2018, în procedura

AGROBET CZ s. r. o.

împotriva

Finanční úřad pro Středočeský kraj,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev (raportor), președinte de cameră, și domnii P. G. Xuereb și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Longar, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 septembrie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru AGROBET CZ s. r. o., de M. Jelínek și de O. Moravec, avocați;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de J. Vlášil și de O. Serdula, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de M. Salyková, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 19 decembrie 2019,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 179, 183 și 273 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”), precum și a principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între AGROBET CZ s. r. o. (denumită în continuare „Agrobet”), pe de o parte, și Finanční úřad pro Středočeský kraj (Biroul Fiscal al Regiunii Boemia Centrală, Republica Cehă), pe de altă parte, în legătură cu reținerea unui excedent de TVA de către acesta din urmă în urma deschiderii unei proceduri de control fiscal.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA prevede:

„La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

4 Articolul 167 din această directivă prevede:

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

5 Articolul 168 litera (a) din directiva menționată are următorul cuprins:

„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:

1) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

6 Articolul 179 primul paragraf din aceeași directivă prevede:

„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.”

7 Articolul 183 primul paragraf din Directiva 2008/9 are următorul cuprins:

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

8 Articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consider 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.”

Dreptul ceh

9 Articolul 105 alineatul 1 din zákon č. 235/2004 Sb., o dani z pŕidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„În cazul în care stabilirea excedentului de taxă evidențiază un excedent rambursabil care depășește 100 [de coroane cehe (CZK) (aproximativ 3,94 euro)], acesta va fi automat rambursat în termen de 30 de zile de la calculare. Această dispoziție nu se aplică în cazul în care excedentul rambursabil este rezultatul unei modificări a taxei stabilite în urma unei rectificări.”

10 Articolul 85 alineatele 1, 3 și 4 din zákon č. 280/2009 Sb., daŕovŕý řád (Legea nr. 280/2009 privind Codul de procedură fiscală), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”), prevede:

„1. Controlul fiscal are ca obiect obligațiile fiscale, declarațiile persoanei impozabile sau alte împrejurări determinate pentru stabilirea și calcularea exactă a taxei aferente unei proceduri fiscale.

[...]

3. Administrația fiscală verifică obiectul controlului fiscal în limitele stabilite. Limitele controlului fiscal pot fi extinse sau reduse în cursul procedurii în conformitate cu procedura prevăzută pentru deschiderea sa.

4. Inspecția fiscală poate fi efectuată împreună cu alte proceduri fiscale care privesc aceeași persoană impozabilă. Administrația fiscală poate iniția un control fiscal și pentru alte proceduri fiscale prin extinderea controlului fiscal în curs referitor la o altă procedură fiscală.”

11 Articolul 89 alineatul 4 din Codul de procedură fiscală prevede:

„În cazul în care din declarația fiscală ordinară depusă sau din declarația fiscală suplimentară reiese că persoana impozabilă are dreptul la o deducere fiscală, administrația fiscală, în caz de îndoială, invită persoana impozabilă să înlăture îndoielile în termen de 30 de zile de la data depunerii unei astfel de declarații, cel mai devreme începând cu ultima zi a termenului stabilit pentru depunerea declarației fiscale ordinare sau a declarației fiscale suplimentare.”

12 Articolul 90 alineatele 2 și 3 din acest cod are următorul cuprins:

„2. În cazul în care îndoielile nu au fost înlăturate, iar quantumul taxei nu a fost stabilit în mod suficient de credibil, administrația fiscală comunică persoanei impozabile rezultatul procedurii de clarificare și de regularizare. Persoana impozabilă poate introduce, în termen de 15 zile de la data la care a luat cunoștință de rezultatul procedurii de clarificare și de regularizare, o cerere de continuare a administrării probelor însoțită de o listă cu alte mijloace de probă.

3. În cazul în care administrația fiscală găsește motive pentru continuarea administrării probelor, aceasta inițiază un control fiscal în limita acestor motive. În cazul în care administrația fiscală nu are motive pentru continuarea administrării probelor, aceasta adoptă o decizie de

stabilire a taxei în termen de 15 zile de la data la care persoana impozabilă a depus o cerere de continuare a administrării probelor.”

13 Articolul 148 din codul menționat prevede:

„1. Impozitul nu poate fi stabilit după împlinirea termenului prevăzut pentru stabilirea impozitului, care este de trei ani. Termenul pentru stabilirea impozitului începe să curgă din ziua în care s-a împlinit termenul pentru depunerea declarației fiscale ordinare sau de la data la care impozitul a devenit exigibil și s-a fi existat în același timp o obligație de a depune o declarație fiscală obișnuită.

[...]

3. Dacă, înainte de expirarea termenului pentru stabilirea impozitului, a fost inițiată o inspecție fiscală, a fost depusă o declarație fiscală obișnuită sau a fost transmisă o invitație pentru a depune o declarație fiscală obișnuită, termenul pentru stabilirea impozitului reîncepe să curgă de la data efectuării acestui act.

4. Termenul pentru stabilirea impozitului încetează să curgă:

[...]

f) de la data formulării cererii de cooperare internațională în cadrul gestionării impozitului până în ziua obținerii răspunsului la această cerere sau până la data de trimitere a comunicării încetării cooperării internaționale în cadrul gestionării impozitului în spețe.

5. Termenul pentru stabilirea impozitului expiră cel târziu la 10 ani de la data la care a început să curgă în conformitate cu alineatul 1.

[...]”

14 Articolul 254a din același cod prevede:

„1. În ipoteza în care procedura de clarificare și de regularizare care privește o declarație fiscală ordinară sau o declarație fiscală suplimentară din care reiese că persoana impozabilă are dreptul la o deducere fiscală durează mai mult de cinci luni, persoana impozabilă are dreptul la o dobândă calculată la deducerea fiscală, astfel cum a fost stabilită de administrația fiscală.

2. Persoana impozabilă are dreptul la dobânzi la deducerea fiscală calculate din ziua următoare împlinirii termenului de cinci luni, care curge de la data deschiderii procedurii de clarificare și de regularizare, ce durează mai mult de cinci luni, și până la data rambursării deducerii fiscale sau a utilizării acesteia în scopul plății sumelor restante, cel târziu înainte de împlinirea termenului de rambursare a deducerii.

3. Dobânda la deducerea fiscală corespunde ratei anuale de referință «repo» stabilite de banca națională cehă, majorată cu un punct procentual, aplicabilă în prima zi a semestrului calendaristic respectiv.

[...]

6. Dobânda admisă în temeiul acestei dispoziții se aplică despăgubirii recunoscute pentru un prejudiciu sau despăgubirii recunoscute în temeiul prejudiciului moral cauzat persoanei impozabile printr-o decizie nelegală sau printr-o procedură administrativă nelegală a administrației fiscale.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară?

15 În luna februarie a anului 2016, Agrobet a depus două declarații privind TVA-ul pentru perioadele fiscale corespunzătoare lunilor decembrie 2015 și ianuarie 2016, indicând excedente de TVA în valoare de 2 958 167 CZK (aproximativ 116 462 de euro) și, respectiv, de 1 559 241 CZK (aproximativ 61 386 de euro). Având în vedere serioase cu privire la legalitatea operațiunilor cu ulei de rapiță efectuate de Agrobet în cursul acestor două perioade de impozitare, Biroul Fiscal din Regiunea Boemia Centrală a declanșat proceduri de control fiscal limitate la aceste operațiuni. Mai precis, din moment ce, potrivit constatărilor efectuate de acest birou fiscal, uleiul de rapiță originar din Polonia fusese comercializat în Republica Cehă sub o formă nemodificată înainte de a fi livrat din nou în Polonia de către Agrobet, biroul fiscal menționat a ridicat problema respectării condițiilor necesare pentru ca Agrobet să poată beneficia de scutirea de TVA pentru livrările de ulei de rapiță și să poată deduce TVA-ul achitat în amonte aferent achizițiilor în cauză. Instanța de trimitere precizează că Biroul Fiscal din Regiunea Boemia Centrală inițiasse deja astfel de proceduri pentru perioadele fiscale corespunzătoare lunilor octombrie și noiembrie ale anului 2015.

16 Prin reclamațiile formulate împotriva deschiderii acestor proceduri, Agrobet a arătat în special că, întrucât îndoielile administrației fiscale nu priveau decât o mică parte din excedentul de TVA declarat, reținerea integrală a acestui excedent pe mai multe perioade fiscale succesive reprezenta pentru ea o sarcină disproporționată în raport cu obiectivul privind combaterea fraudei fiscale. Agrobet a solicitat, așadar, plata părții necontestate a excedentului menționat, și anume partea aferentă operațiunilor care nu erau vizate de procedurile menționate.

17 În urma respingerii reclamațiilor sale de către Biroul Fiscal al Regiunii Boemia Centrală, în luna mai a anului 2016, Agrobet a solicitat Odvolací finanční ředitelství (Direcția de Soluționare a Contestațiilor, Republica Cehă) examinarea modului în care au fost soluționate aceste reclamații, reiterând în special faptul că reținerea pentru mai multe luni succesive a excedentelor de TVA declarate, dintre care o parte importantă nu făcea obiectul îndoielilor administrației fiscale, era disproporționată. Direcția de Soluționare a Contestațiilor a considerat că această cerere nu era întemeiată deoarece Codul de procedură fiscală nu prevede emiterea unei decizii de impunere parțială și că TVA-ul se raportează întotdeauna la întreaga perioadă de impozitare, iar nu doar la o parte a prestațiilor impozabile.

18 Agrobet a solicitat în aceste condiții Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga, Republica Cehă) să oblige administrația fiscală să stabilească, pentru perioada fiscală octombrie 2015, excedentul de TVA până la concurența sumei care nu era vizată de procedurile de control fiscal în cauză. Prin hotărârea din 4 octombrie 2016, această instanță a admis cererea Agrobet, făcând trimitere în special la articolul 183 din Directiva TVA și la Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Întrucât Direcția de Soluționare a Contestațiilor a refuzat să aplice această hotărâre din 4 octombrie 2016 perioadelor fiscale decembrie 2015 și ianuarie 2016, Agrobet a sesizat din nou Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga) pentru a obține o decizie similară pentru aceste perioade.

20 Hotărârea pronunțată de Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga) din 4 octombrie 2016 a fost anulată între timp printr-o hotărâre a instanței de trimitere din 11 mai 2017 pentru motivul că, întrucât Codul de procedură fiscală nu prevede în mod expres posibilitatea de a emite o decizie de impunere parțială, administrația fiscală nu își poate asuma o astfel de competență în lipsa unui temei juridic. Instanța de trimitere a precizat în plus că din Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96,

EU:C:1997:623), nu reiese c? dreptul na?ional trebuie s? permit? stabilirea par?ial? a excedentului de TVA pân? la concuren?a sumei necontestate.

21 Prin hot?rârea din 13 iunie 2017, Krajský soud v Praze (Curtea Regional? din Praga) a respins, f?când trimitere la hot?rârea din 11 mai 2017, ac?iunile Agrobet referitoare la perioadele fiscale decembrie 2015 ?i ianuarie 2016,.

22 Agrobet a formulat recurs la instan?a de trimitere împotriva hot?rârii din 13 iunie 2017 men?ionate, ar?tând c? dreptul procedural na?ional, dat fiind c? nu permite adoptarea unei decizii de impunere par?iale, este incompatibil cu Directiva TVA ?i cu jurispruden?a Cur?ii. În opinia Agrobet, dreptul Uniunii ?i în special principiul propor?ionalit??ii nu permit amânarea ramburs?rii excedentului de TVA în urma deschiderii unei proceduri de control fiscal decât în m?sura în care acest lucru este necesar pentru atingerea obiectivului urm?rit de această procedur?. Din moment ce o parte din excedentul de TVA nu este pus? în discu?ie de administra?ia fiscal? ?i nu face obiectul procedurii men?ionate, nu ar fi posibil s? se constate caracterul propor?ional al re?inerii acelei p?r?i din excedent care nu a fost contestat?.

23 La instan?a de trimitere, Biroul Fiscal din Regiunea Boemia Central? a sus?inut c? excedentul de TVA, întrucât se raporta la întreaga perioad? de impozitare, nu putea lua na?tere decât ca un tot indivizibil. În opinia sa, nu exist?, a?adar, o parte necontestat? a excedentului de TVA care s? poat? fi stabilit? par?ial ?i s? fie rambursat? persoanei impozabile. În plus, acest birou fiscal a considerat c? nu reie?ea din Hot?rârea din 18 decembrie 1997, Molenheide ?i al?ii (C?286/94, C?340/95, C?401/95 ?i C?47/96, EU:C:1997:623), c? administra?iile fiscale ale statelor membre sunt obligate s? efectueze astfel de ramburs?ri par?iale.

24 Instan?a de trimitere recunoa?te c? m?surile na?ionale adoptate în temeiul articolului 273 din Directiva TVA pentru a lupta împotriva fraudei fiscale pot atrage o limitare a dreptului de deducere a TVA?ului ?i pot determina astfel statele membre, în temeiul autonomiei procedurale care le este recunoscut? prin articolul 183 din această directiv?, s? re?in? excedentul de TVA în cadrul unui control fiscal. De?i reaminte?te, referindu?se în special la punctele 33 ?i 53 din Hot?rârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298), c? o astfel de re?inere nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru a finaliza acest control ?i c? orice dezavantaj economic suferit de persoana impozabil? trebuie s? fie compensat prin plata unor dobânzi astfel încât s? se garanteze respectarea principiului neutralit??ii fiscale, instan?a de trimitere arat? c?, în conformitate cu punctul 49 din Hot?rârea din 28 iulie 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), nu trebuie s? se fac? uz de m?surile destinate luptei împotriva fraudei fiscale în a?a fel încât ele s? pun? sistematic sub semnul întreb?rii dreptul de deducere a TVA?ului ?i, implicit, neutralitatea TVA?ului.

25 Instan?a de trimitere consider? în esen?? c? o legisla?ie na?ional? care, a?a cum procedeaz? legisla?ia ceh?, nu recunoa?te, în cursul unei anumite perioade, o presta?ie impozabil? declarat? a c?rei temeinicie nu ridic? îndoieli sau care nici m?car nu d? dreptul la dovedirea temeiniciei sale pune sub semnul întreb?rii în mod sistematic dreptul de deducere a TVA?ului. Astfel, potrivit acestei instan?e, atunci când legalitatea anumitor presta?ii nu face obiectul niciunei îndoieli în cursul unei perioade fiscale, nu ar trebui s? se permit? administra?iei fiscale s? re?in? excedentul de TVA aferent acestor presta?ii. Astfel, din moment ce sunt îndeplinite condi?iile pentru rambursarea p?r?ii din excedentul de TVA aferente presta?iilor men?ionate, această parte din excedent nu ar trebui s? fie re?inut? mai mult timp ?i ar trebui s? fac? obiectul unei ramburs?ri.

26 În aceste condi?ii, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativ? Suprem?, Republica Ceh?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Măsura adoptată de un stat membru care condiționează stabilirea și plata unei părți din deducerea de TVA solicitată la finalizarea unei proceduri care vizează toate tranzacțiile impozabile desfășurate într-un anumit interval fiscal este conformă cu dreptul Uniunii Europene și în special cu principiul neutralității TVA-ului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în lumina principiului neutralității fiscale, articolele 179, 183 și 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu prevede posibilitatea ca administrația fiscală să ramburseze, înainte de finalizarea unei proceduri de control fiscal în legătură cu o declarație privind TVA-ul care indică un excedent pentru o perioadă fiscală determinată, acea parte din excedent aferentă operațiunilor care nu sunt vizate de această procedură de control la momentul deschiderii sale.

28 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că această întrebare survine în contextul în care, potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, administrația fiscală a declarat că procedura de control fiscal în discuție se referea doar la unele dintre operațiunile care au stat la baza declarației privind TVA-ul și în contextul în care rezulta, la deschiderea acestei proceduri, că partea din excedentul de TVA aferentă operațiunilor care nu erau vizate de procedura menționată putea fi considerată necontestată și, eventual, putea face obiectul unei rambursări înainte de finalizarea procedurii. Or, o astfel de posibilitate nu este prevăzută în dreptul ceh.

29 În ceea ce privește, în primul rând, perspectiva de a aprecia excedentul de TVA apărut în cursul unei anumite perioade fiscale de o manieră care să permită, eventual, identificarea unei părți necontestate din acest excedent, trebuie amintit că, potrivit articolului 179 alineatul (1) din Directiva TVA, persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a taxei datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat. Articolul 183 alineatul (1) din această directivă precizează că, atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA-ului datorat, există un excedent care poate fi reportat în perioada următoare sau poate fi rambursat, dreptul ceh optând pentru rambursare.

30 Din dispozițiile coroborate ale articolului 179 alineatul (1) și ale articolului 183 alineatul (1) din Directiva TVA reiese că un excedent de TVA este rezultatul unei operațiuni aritmetice efectuate în mod global de persoana impozabilă pentru întreaga perioadă fiscală, în așa fel încât un astfel de excedent de TVA nu poate apărea, în declarația privind TVA-ul, decât sub forma unui rezultat unic.

31 Acest caracter global al calculului excedentului de TVA nu implică însă necesitatea de a fi considerat un tot indisociabil, astfel cum au susținut în esență guvernele ceh și spaniol, precum și Comisia Europeană în observațiile lor scrise și orale, care ar fi imposibil de împărțit într-o parte contestată și o parte necontestată, aferente unor operațiuni precise, vizate sau nu de o procedură de control fiscal precum cea în discuție în litigiul principal.

32 Astfel, pe de o parte, după cum a arătat doamna avocat generală la punctul 34 din concluziile sale, din modul de redactare a articolului 179 din Directiva TVA reiese că acest articol impune la alineatul (1) doar obligația persoanei impozabile de a efectua în mod global deducerea TVA-ului. De asemenea, modul de redactare a articolului 183 alineatul (1) din directiva menționată nu se opune, în sine, unei amânări sau unei rambursări parțiale sau fracționate a excedentului de TVA.

33 Această interpretare este susținută de contextul în care se înscriu articolele 179 și 183 din Directiva TVA. Astfel cum a constatat deja Curtea, în timp ce articolele 178-183 din această directivă privesc numai modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, existența însăși a acestui drept, care ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, intră sub incidența articolelor 167-172 din directiva menționată, ce figurează în capitolul 1 din titlul X, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 44 și jurisprudența citată). Rezultă că Directiva TVA operează o distincție netă între cerințele de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului și cerințele de formă ale acestui drept (Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 47). Astfel, deși persoana impozabilă este obligată să se conformeze modalităților de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului și în special să depună o declarație privind TVA-ul unică pentru întreaga perioadă fiscală, aceasta nu poate fi împiedicată ulterior, în lipsa unor dispoziții contrare în această directivă, să își valorifice în mod parțial drepturile și pretențiile materiale de care poate beneficia, pentru fiecare operațiune, în temeiul capitolului 1 menționat anterior.

34 Pe de altă parte, din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf și din articolul 168 litera (a) din această directivă reiese că persoana impozabilă este obligată la plata TVA-ului sau poate solicita deducerea acestuia pentru fiecare operațiune pe care o efectuează. Astfel cum a arătat doamna avocat general la punctul 36 din concluziile prezentate, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte este astfel înțeles prin raportare la o operațiune concretă.

35 Pe de altă parte, Curtea a precizat că, deși statele membre dispun de o anumită libertate în stabilirea modalităților prevăzute la articolul 183 din Directiva TVA, aceste modalități nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale astfel încât persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, asemenea modalități trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate întreaga creanță ce rezultă din excedentul de TVA, acest lucru presupunând ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil, prin plata în numerar sau într-un mod echivalent, și ca modul de rambursare adoptat să nu implice, în orice caz, niciun risc financiar pentru persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 17 și jurisprudența citată). Or, modalități care, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, nu ar permite unei persoane impozabile să poată urmări o anumită parte din excedentul de TVA pe care o consideră necontestată ar echivala cu împiedicarea acestei persoane impozabile să invoce existența unei astfel de părți din excedent necontestate și să poată solicita rambursarea acelei părți, obligând-o astfel să suporte parțial sarcina taxei cu încălcarea principiului neutralității fiscale.

36 Rezultă că, în lumina principiului neutralității fiscale, articolele 179 și 183 din Directiva TVA nu pot fi interpretate în sensul că ar exclude în principiu posibilitatea ca într-o perioadă impozabilă să se poată identifica o parte necontestată din excedentul de TVA indicat într-o declarație privind TVA-ul, susceptibilă să dea naștere unei reportări sau unei rambursări parțiale a acestui excedent.

37 În ceea ce privește, în al doilea rând, problema în ce condiții se poate considera că partea dintr-un excedent de TVA nu este efectiv contestată în cadrul unei proceduri de control fiscal pe care administrația fiscală a delimitat-o, în temeiul dreptului național, la anumite operațiuni efectuate într-o perioadă impozabilă, trebuie arătat că, din moment ce excedentul de TVA rezultă din operațiunea aritmetică amintită la punctele 30 și 31 din prezenta hotărâre, nu este posibil să se vorbească de o parte necontestată a acestui excedent de taxă decât dacă quantumul taxei datorate și quantumul taxei deductibile aferente acestor operațiuni sunt ele însele necontestate.

38 Or, deși administrația fiscală, la deschiderea unei proceduri de control fiscal sau în cursul

acesteia, nu este în m?sur? s? exclud? posibilitatea ca, la finalul acestei proceduri, quantumul taxei datorate ?i cel al taxei deductibile care corespund opera?iunilor neavute în vedere în procedura men?ionat? s? varieze fa?? de sumele declarate de persoana impozabil?, nu se poate considera c? partea corespunz?toare a excedentului de TVA în cauz? nu este contestat?. Tocmai de aceea ?i administra?ia fiscal? trebuie s? se asigure, la momentul deschiderii procedurii de control fiscal în cauz? sau în cursul acesteia, c? elementele care au contribuit la calculul p?r?ii respective nu vor mai putea fi repuse în discu?ie înainte de finalizarea acestei proceduri.

39 Rezult? c?, pentru ca o parte a excedentului de TVA s? poat? fi considerat? necontestat?, nu este suficient ca persoana impozabil? s? afirme în mod unilateral c? exist? o parte necontestat? din acest excedent ?i nici c? aparent exist? o astfel de parte doar pentru c?, la momentul deschiderii procedurii de control în cauz?, administra?ia fiscal? a limitat aceast? procedur? la unele dintre opera?iunile efectuate de persoana impozabil?. Dimpotriv?, este necesar ca administra?ia fiscal? s? se asigure, pe de o parte, c? eventualele nereguli pe care le suspecteaz? nu vor putea, în cazul în care sunt dovedite, s? aib? repercusiuni asupra quantumului TVA?ului datorat ?i al celui al TVA?ului deductibil aferente opera?iunilor nevizate de procedura men?ionat? ?i, prin urmare, asupra quantumului excedentului de TVA care pare necontestat ?i, pe de alt? parte, c? nu va fi obligat? s? extind? sfera procedurii de control pentru a include, integral sau par?ial, opera?iuni care nu au f?cut ini?ial obiectul controlului. Astfel de elemente trebuie s? reias? în mod clar, precis ?i neechivoc din ansamblul înscrisurilor din procedura de control fiscal ?i din împrejur?rile pertinente din spe??.

40 În acest cadru, trebuie amintit, pe de o parte, c? termenul de rambursare a excedentului de TVA poate fi în principiu prelungit în vederea efectu?rii unui control fiscal, f?r? ca o astfel de prelungire s? trebuiasc? s? fie considerat? nerezonabil? în m?sur? în care nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru îndeplinirea controlului (Hot?rârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punctul 53 ?i jurispruden?a citat?), ?i, pe de alt? parte, c?, atunci când rambursarea în favoarea persoanei impozabile a unui astfel de excedent intervine dup? trecerea unui termen rezonabil, principiul neutralit??ii sistemului fiscal al TVA?ului impune ca pierderile financiare astfel generate persoanei impozabile prin indisponibilizarea sumelor de bani în cauz? s? fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere (Hot?rârea din 28 februarie 2018, Nidera, C?387/16, EU:C:2018:121, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

41 În plus, dat fiind c? obiectivul combaterii fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este recunoscut ?i încurajat de Directiva TVA ?i în special de articolul 273 din aceasta, iar justi?iabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii, autorit??ile ?i instan?ele na?ionale sunt îndrept??ite s? refuze dreptul de deducere dac? se stabile?te, pe baza unor elemente obiective, c? acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 28 iulie 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 50, precum ?i Hot?rârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punctul 34). Astfel, în cadrul procedurilor de control fiscal, autorit??ile fiscale trebuie, în scopul final de a stabili în mod corect quantumul taxei, nu numai s? înl?ture îndoielile pe care le pot avea în privin?a legalit??ii anumitor opera?iuni efectuate de persoana impozabil?, ci ?i s? se asigure c? eventualele nereguli pe care urmeaz? s? le identifice nu au o amploare mai mare decât cele pe care le suspecteaz?.

42 Trebuie subliniat de asemenea c?, astfel cum arat? instan?a de trimitere în cadrul argumenta?iei sale redate la punctul 25 din prezenta hot?râre, reglementarea ceh? în discu?ie în litigiul principal nici m?car nu permite unei persoane impozabile s? fac? dovada temeiniciei afirma?iilor sale referitoare la existen?a unei p?r?i necontestate din excedentul de TVA, cu înc?lcarea cerin?elor care rezult? din principiul general al buneii administr?ri.

43 În această privință, este necesar, pe de o parte, să se amintească faptul că, din moment ce un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii, cerințele care decurg din dreptul la bună administrare, care reflectă un principiu general al dreptului Uniunii și în special dreptul oricărei persoane de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial și într-un termen rezonabil, sunt aplicabile unei proceduri de control fiscal (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 mai 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, punctele 49 și 50).

44 Pe de altă parte, trebuie arătat că acest principiu al bunei administrații impune unei autorități administrative precum administrația fiscală în discuție în litigiul principal să efectueze, în cadrul obligațiilor de control care îi revin, o examinare diligentă și imparțială a tuturor aspectelor relevante astfel încât să se asigure că dispune, la momentul adoptării deciziei sale, de cele mai complete și fiabile elemente posibile în acest scop (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 septembrie 2010, Comisia/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punctul 90 și jurisprudența citată). Pe de altă parte, această obligație de diligență, al cărei corolar este dreptul conferit oricărei persoane de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea autorităților administrative, impune în esență ca acestea din urmă să examineze, cu atenție și cu imparțialitate, toate elementele pertinente în speță, inclusiv și mai ales pe cele referitoare la afirmațiile exprimate de o persoană impozabilă precum Agrobet (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 octombrie 1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, punctele 30-35).

45 Această jurisprudență se aplică și în cazul în care persoana impozabilă afirmă că buniile pe care autoritatea fiscală le are în privința legalității unei părți a operațiunilor care au stat la baza declarației privind TVA-ul în cauză nu pot avea repercusiuni asupra operațiunilor care nu sunt vizate de procedura de control fiscal în cauză și nici asupra unei părți din excedentul de TVA indicat în această declarație și că există astfel o parte necontestată din acest excedent. Astfel, poate fi în interesul legitim al persoanei impozabile să încerce să obțină o decizie a administrației fiscale care să confirme că procedura menționată va rămâne limitată numai la anumite operațiuni, cu atât mai mult în cazul în care aceste operațiuni nu privesc decât o mică parte a activității economice a persoanei impozabile.

46 În aceste condiții, trebuie subliniat că o reglementare națională care, în cadrul măsurilor adoptate de un stat membru în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, nu ar permite unei persoane impozabile să prezinte astfel de elemente de probă, nici administrației fiscale să adopte o decizie în această privință ar contraveni principiului bunei administrații și nu ar fi, în consecință, compatibilă cu Directiva TVA.

47 Pe de altă parte, trebuie precizat că posibilitatea ca persoana impozabilă să invoce existența unei părți necontestate din excedentul de TVA pentru o perioadă fiscală astfel încât să obțină rambursarea acesteia înainte de finalizarea procedurii de control fiscal nu implică în mod automat obligația administrației fiscale de a rambursa această parte în mod anticipat, inclusiv atunci când recunoaște caracterul necontestat al părții respective. Astfel, din articolul 183 din Directiva TVA reiese că, indiferent de modalitățile pe care le stabilesc, statele membre nu sunt obligate să ramburseze sau să raporteze excedentul de TVA decât în cazul în care quantumul deducerilor îl depășește pe cel al TVA-ului datorat pentru perioada fiscală respectivă. Astfel, obligația de rambursare sau de raportare care incumbă statelor membre în temeiul acestei dispoziții este condiționată de existența unui excedent de TVA legat de întreaga perioadă fiscală în cauză.

48 În aceste condiții, trebuie apreciat că, în cazul în care o persoană impozabilă invocă existența unei părți necontestate din excedentul de TVA în cadrul unei proceduri de control fiscal, administrația fiscală nu este obligată să ramburseze sau să raporteze decât partea din excedentul

de TVA pe care, având în vedere îndoielile pe care le-a formulat cu ocazia acestei proceduri și în raport cu împrejurările relevante din speță, este în măsură să o identifice în mod clar, precis și neechivoc, independent de modul în care se finalizează procedura amintită, cu privire la întreaga perioadă fiscală care face obiectul declarațiilor inițiale privind TVA-ul. O astfel de obligație de rambursare sau de reportare trebuie astfel, din cauză că se raportează la o perioadă fiscală determinată, să existe nu doar în raport cu quantumul taxei datorate și cu cel al taxei deductibile care corespund operațiunilor nevizate de procedura de control fiscal în cauză, identificate ca fiind necontestate de administrația fiscală, ci și în raport cu partea din excedentul de TVA care va subsista independent de rezultatul acestei proceduri și care, singură, poate fi considerată în final drept necontestată. În această privință, este necesar să se remarce că această parte necontestată a excedentului de TVA poate, dacă este cazul, să fie mai mică decât partea din excedent pe care o solicită persoana impozabilă și care se raportează la quantumurile menționate, recunoscute de administrația fiscală ca fiind necontestate.

49 În speță, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, în raport cu elementele de probă furnizate eventual de Agrobet, administrația fiscală a identificat sau ar fi trebuit să identifice în mod clar, precis și neechivoc, în orice stadiu al procedurii de control fiscal în discuție în litigiul principal, existența unei părți necontestate din excedentul de TVA și dacă, în special, administrația fiscală a determinat sau ar fi trebuit să determine faptul că valoarea taxei datorate și cea a taxei deductibile care corespund operațiunilor care nu au făcut obiectul procedurii menționate nu mai puteau varia, înainte de finalizarea acesteia, față de sumele declarate de persoana impozabilă. În plus, revine aceleiași instanțe sarcina de a verifica și dacă administrația fiscală a fost sau ar fi trebuit să fie în măsură, având în vedere atât îndoielile pe care le-a formulat cu ocazia procedurii de control și prin raportare la toate înscrisurile din cadrul procedurii, cât și circumstanțele pertinente în speță, să determine în același mod că un excedent de TVA, al cărui quantum poate fi mai mic decât cel aferent operațiunilor nevizate de control, va subsista oricare ar fi rezultatul acestei proceduri. O astfel de verificare ar trebui să țină în special seama de eventualele sancțiuni care i s-ar aplica persoanei impozabile, în ipoteza unei rambursări parțiale sau provizorii a părții din excedentul de TVA solicitate în cazul unui succes al controlului fiscal.

50 În cazul în care administrația fiscală nu ar fi în măsură să efectueze aceste constatări, nu i s-ar putea reproșa că a refuzat să emită o decizie de impunere parțială înainte de finalizarea procedurii de control fiscal în discuție în litigiul principal.

51 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată, în lumina principiului neutralității fiscale, articolele 179, 183 și 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care nu prevede posibilitatea ca administrația fiscală să ramburseze, înainte de finalizarea unei proceduri de control fiscal în legătură cu o declarație privind TVA-ul care indică un excedent pentru o perioadă fiscală determinată, acea parte din excedent aferent operațiunilor care nu sunt vizate de această procedură de control la momentul deschiderii sale, cu condiția să nu fie posibil să se stabilească în mod clar, precis și neechivoc faptul că un excedent de TVA, al cărui quantum poate fi mai mic decât cel aferent operațiunilor care nu au fost vizate de respectiva procedură, va subsista oricare ar fi rezultatul acesteia, aspect pe care instanța de trimitere este chemată să îl verifice.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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) declar?:

În lumina principiului neutralit?ii fiscale, articolele 179, 183 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretate în sensul c? nu se opun unei reglement?ri na?ionale care nu prevede posibilitatea ca administra?ia fiscal? s? ramburseze, înainte de finalizarea unei proceduri de control fiscal în leg?tur? cu o declara?ie privind taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) care indic? un excedent pentru o perioad? fiscal? determinat?, acea parte din excedent aferent? opera?iunilor care nu sunt vizate de aceast? procedur? de control la momentul deschiderii sale, cu condi?ia s? nu fie posibil s? se stabileasc? în mod clar, precis și neechivoc faptul c? un excedent de TVA, al c?rui quantum poate fi mai mic decât cel aferent opera?iunilor care nu au fost vizate de respectiva procedur?, va subzista oricare ar fi rezultatul acesteia, aspect pe care instan?a de trimitere este chemat? s? îl verifice.

Semn?turi

* Limba de procedur?: ceha.