

## Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

7 iulie 2022(\*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 184 și 185 – Regularizarea deducerilor – Persoană impozabilă care nu și-a exercitat dreptul de deducere înainte de expirarea termenului de decizie – Imposibilitatea operării acestei deduceri în cadrul regularizării”

În cauza C-194/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 26 martie 2021, primită de Curtea la 29 martie 2021, în procedura

### Staatsecretaris van Financiën

împotriva

X,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președinte de cameră, și domnii M. Ilešić și Z. Csehi (raportor), judecători,

avocat general: doamna T. Šapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru X, de A. C. P. A. van Dijk, belastingadviseur;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman, M. A. M. de Ree și C. S. Schillemans, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek și J. Vlášil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și V. Uher, 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 articolelor 184 și 185 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos), pe de o parte, și X, pe de altă parte, în legătură cu regularizarea unei omisiuni de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) în amonte aferente achiziționării de terenuri construibile.

## **Cadrul juridic**

### ***Dreptul Uniunii***

3 Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

4 Articolul 135 alineatul (1) litera (k) din această directivă are următorul cuprins:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(k) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b)”.

5 Potrivit articolului 167 din directiva menționată:

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

6 Articolul 168 din aceeași directivă prevede:

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

(a) TVA 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;

[...]”

7 Articolul 178 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 titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[...]"

8 Potrivit articolului 179 primul paragraf din această directivă:

„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.”

9 Articolul 180 din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179.”

10 Articolul 182 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre stabilesc condițiile și normele de aplicare a articolelor 180 și 181.”

11 Capitolul 5 din titlul X din Directiva TVA, intitulat „Ajustarea deducerilor”, cuprinde printre altele articolele 184-186.

12 Articolul 184 din această directivă prevede:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

13 Articolul 185 din directiva menționată prevede:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

14 Articolul 186 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

### ***Dreptul neerlandez***

15 Articolul 15 din Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Legea privind înlocuirea taxei existente pe cifra de afaceri cu o taxă pe cifra de afaceri bazată pe sistemul taxei pe valoarea adăugată) din 28 iunie 1968 (Stb. 1968, nr. 329), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind taxa pe cifra de afaceri”), prevede:

„1. Taxa [...], care este dedusă de operator, este:

a) taxa care, pentru perioada vizată în declarație, a fost înregistrată în contabilitate pe o factură întocmită în conformitate cu normele în vigoare de alți operatori pentru livrări de bunuri și prestări de servicii pe care le-au efectuat în favoarea operatorului; [...] cu condiția ca bunurile și serviciile să fie utilizate de către operator în scopul unor operațiuni taxabile. [...]

4. Deducerea taxei se efectuează conform destinației bunurilor și serviciilor în momentul în care taxa este facturată operatorului sau în momentul în care aceasta devine exigibilă. În cazul în care la momentul în care operatorul începe să utilizeze bunurile și serviciile rezultă că acesta a dedus taxa aferentă lor într-o proporție superioară sau inferioară celei la care îi dă dreptul utilizarea bunurilor sau a serviciilor, excedentul de taxă dedusă este exigibil în acel moment. Taxa devenită exigibilă se achită conform articolului 14. Partea din taxă care putea fi dedusă, dar nu a fost dedusă se restituie la cererea acestuia.”

16 Articolul 12 din Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Decretul de aplicare a Legii privind taxa pe cifra de afaceri) din 12 august 1968 (Stb. 1968, nr. 423), în versiunea aplicabilă litigiului principal, are următorul cuprins:

„[...]”

2. Regularizarea prevăzută la articolul 15 alineatul 4 din Legea [privind taxa pe cifra de afaceri] se efectuează pe baza informațiilor referitoare la perioada fiscală în care operatorul a început să utilizeze bunurile sau serviciile.

3. În declarația referitoare la ultima perioadă fiscală a unui exercițiu, regularizarea deducerii se efectuează pe baza informațiilor referitoare la întregul exercițiu.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

17 Societatea B și-a vândut lui X zece parcele de teren construibil. Proiectul consta în dezvoltarea lor în scopuri recreative prin construirea pe ele a unor case mobile cu accesorii și prin vânzarea ulterioară a caselor mobile împreună cu terenul lor. La 20 aprilie 2006 sau în jurul acestei date, X și B au încheiat, în această privință, un contract care prevede că B va realiza toate lucrările de dezvoltare pe seama sa și că produsul net al vânzării parcelelor dezvoltate urma să fie împărțit între părți în cote egale.

18 B și-a livrat parcelele lui X la 20 aprilie 2006. Pentru această livrare, B și-a facturat TVA-ul lui X, care nu și-a exercitat dreptul de deducere.

19 Din cauza circumstanțelor economice, dezvoltarea preconizată a parcelelor nu a fost realizată.

20 La 8 februarie 2013, X și-a revândut societății B două parcele și a facturat TVA-ul aferent prețului de vânzare. X nici nu a declarat, nici nu a achitat cuantumul acestei taxe.

21 La 26 noiembrie 2015, administrația fiscală și-a adresat lui X o decizie de rectificare privind

TVA-ul aferent prețului plătit de B pentru livrarea celor două parcele și a perceput TVA-ul menționat.

22 X a sesizat rechtbank Gelderland (Tribunalul din Gelderland, Țările de Jos) cu o acțiune împotriva acestei rectificări. Acesta a arătat că, în temeiul articolului 15 alineatul 4 din Legea privind taxa pe cifra de afaceri, rectificarea ar trebui redusă până la concurența cuantumului TVA-ului plătit la livrarea acestor parcele în anul 2006.

23 După respingerea acestei acțiuni, X a formulat apel la Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Curtea de Apel din Arnhem-Leeuwarden, Țările de Jos), care a admis pretenziile lui X și a redus cuantumul rectificării din 26 noiembrie 2015.

24 Această instanță a apreciat că articolul 15 alineatul 4 din Legea privind taxa pe cifra de afaceri și articolul 184 din Directiva TVA nu limitau domeniul de aplicare al regimului de regularizare la situațiile în care, la momentul în care bunul livrat este utilizat pentru prima dată, utilizarea sa efectivă diferă de cea avută în vedere la momentul achiziționării sale. Întrucât utilizarea efectivă era determinantă, în opinia sa, pentru dreptul de deducere, aceasta a considerat că TVA-ul facturat lui X la achiziționarea celor două parcele în anul 2006 și nededus la momentul respectiv putea fi dedus integral cu ocazia primei utilizări a parcelelor menționate, în scopul unor operațiuni taxabile, în anul 2013.

25 Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos) a sesizat Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), instanța de trimitere, cu un recurs împotriva acestei hotărâri, în cadrul cererii arătând că X ar fi trebuit să deducă TVA-ul aferent livrării parcelelor în anul 2006 la momentul la care această taxă a devenit exigibilă. Astfel, el consideră că regimul de regularizare prevăzut la articolul 15 alineatul 4 din Legea privind taxa pe cifra de afaceri nu urmărește să acorde, ulterior, un drept de deducere a TVA-ului pe care operatorul a omis să îl exercite în declarația referitoare la perioada în care a luat naștere dreptul de deducere, cu alte cuvinte, conform articolului 15 din această lege, la momentul la care taxa deductibilă a devenit exigibilă sau la momentul la care aceasta din urmă i-a fost facturată. Regimul de regularizare prevăzut de această dispoziție coroborat cu articolele 184 și 185 din Directiva TVA nu privește, în opinia sa, decât situațiile în care deducerea efectuată este mai mare sau mai mică decât cea la care avea dreptul persoana impozabilă. Acesta consideră că regularizarea nu se justifică în speță întrucât destinația în scopul unor operațiuni taxabile a parcelelor în momentul achiziționării lor corespunde utilizării lor efective în momentul în care au fost utilizate pentru prima dată.

26 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la modul în care trebuie interpretate articolele 184 și 185 din Directiva TVA.

27 Referindu-se printre altele la Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punctele 32 și 33), ea arată că obligația de regularizare este definită la articolul 184 din Directiva TVA în modul cel mai larg, potrivit unei formulări care nu exclude *a priori* nicio ipoteză posibilă de deducere nedatorată. Întrucât mecanismul regularizării urmărește, conform jurisprudenței Curții, să sporească precizia deducerilor pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, ea consideră că acest obiectiv permite o interpretare largă a articolelor 184 și 185 din Directiva TVA, care să îi permită persoanei impozabile să regularizeze, cu ocazia primei utilizări a bunului în cauză, omisiunea de a deduce în tot sau în parte TVA-ul care îi fusese facturat la achiziționarea acestui bun, chiar dacă aceasta intervine după expirarea termenului prevăzut de dreptul național pentru efectuarea deducerii inițiale.

28 Instanța de trimitere subliniază că, având în vedere dispozițiile relevante din dreptul neerlandez, această interpretare largă nu echivalează cu autorizarea exercitării dreptului de

deducere f?r? limit? în timp. Astfel, această exercitare ar fi limitat? la momentul achizi?ion?rii sau la momentul primei utiliz?ri a bunurilor sau a serviciilor în cauz?. Dup? fiecare dintre aceste momente, pe de o parte, termenul de dec?dere de ?ase s?pt?mâni prev?zut de dreptul na?ional ?i, pe de alt? parte, posibilitatea administra?iei fiscale de a rectifica, într?o perioad? de cinci ani, cuantumul TVA?ului datorat prin intermediul unei decizii de rectificare ar fi aplicabile.

29 Instan?a de trimitere ridic? îns? problema dac? o asemenea interpretare larg? este conform? cu jurispruden?a Cur?ii care, în opinia sa, pare s? restrâng? domeniul de aplicare al articolului 184 ?i al articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA la ipotezele în care are loc o schimbare a circumstan?elor dup? perioada la care se refer? deducerea ini?ial?. Ea face referire în această privin??, printre altele, la Hot?rârea din 27 iunie 2018, Varna Holideis (C?364/17, EU:C:2018:500, punctul 29 ?i jurispruden?a citat?), precum ?i la Hot?rârea din 27 martie 2019, Mydibel (C?201/18, EU:C:2019:254, punctele 26-29 ?i 43).

30 Instan?a de trimitere arat?, în plus, c? o asemenea interpretare nu pare compatibil? cu jurispruden?a Cur?ii, astfel cum decurge aceasta printre altele din Hot?rârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punctul 36), ?i din Hot?rârea din 30 aprilie 2020, CTT – Correios de Portugal (C?661/18, EU:C:2020:335, punctul 59), potrivit c?reia, pe de o parte, în temeiul principiului securit??ii juridice, un termen de dec?dere nu poate fi considerat incompatibil cu regimul stabilit de Directiva TVA, sub rezerva respect?rii principiilor echivalen?ei ?i efectivit??ii, iar, pe de alt? parte, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA?ului f?r? limitare în timp ar contraveni acestui principiu, care impune ca situa?ia fiscal? a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor ?i al obliga?iilor sale fa?? de administra?ia fiscal?, s? nu poat? fi repus? în discu?ie la nesfâr?it.

31 Instan?a de trimitere consider? c? jurispruden?a Cur?ii nu a exclus în mod expres din regimul de regularizare cazul în care persoana impozabil? nu ?i?a exercitat la momentul achizi?ion?rii unui bun dreptul de deducere a TVA?ului. Aceasta apreciaz? c? ar fi dispropor?ionat într?o astfel de situa?ie ca persoanei impozabile s? i se refuze exercitarea dreptului de deducere la momentul în care începe s? utilizeze bunul în cauz?, odat? ce nu a fost constatat? nicio fraud?, niciun abuz de drept ?i nicio consecin?? prejudiciabil? pentru Trezorerie.

32 În aceste condi?ii, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? a ??rilor de Jos) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolele 184 ?i 185 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? o persoan? impozabil? care a omis, la achizi?ia unui bun sau a unui serviciu, s? efectueze deducerea taxei pl?tite în amonte («deducerea ini?ial?») în termenul de dec?dere valabil la nivel na?ional, în conformitate cu utilizarea prev?zut? pentru scopuri taxabile, are dreptul s? efectueze această deducere în cadrul unei regulariz?ri (cu ocazia primei utiliz?ri ulterioare a respectivului bun sau serviciu) dac? utilizarea real? de la acel moment al regulariz?rii nu difer? de utilizarea prev?zut??

2) Pentru a se r?spunde la întrebarea 1 prezint? relevan?? faptul c? neefectuarea deducerii ini?iale nu este legat? de o fraud? sau de un abuz de drept ?i c? nu s?au constatat consecin?e negative pentru trezoreria public??”

### **Cu privire la întreb?rile preliminare**

33 Prin intermediul întreb?rilor formulate, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolele 184 ?i 185 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? se opun ca unei persoane impozabile care a omis s? exercite înainte de expirarea termenului de dec?dere prev?zut de dreptul na?ional dreptul de deducere a TVA?ului aferent achizi?ion?rii unui bun sau a unui serviciu s? i se refuze posibilitatea de a efectua ulterior

această deducere, cu ocazia primei utilizări în scopul unor operațiuni taxabile a bunului sau a serviciului respectiv, cu titlu de regularizare, chiar dacă nu s-a constatat niciun abuz de drept, nicio fraudă și nicio pierdere de venituri fiscale.

34 Curtea a statuat în repetate rânduri că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 29 și jurisprudența citată).

35 Potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului se exercită, în principiu, în cadrul perioadei în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă. Din cuprinsul articolului 63 din această directivă reiese că faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punctul 84 și jurisprudența citată).

36 În plus, acest drept de deducere se poate exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 29 și jurisprudența citată).

37 O persoană impozabilă poate totuși să fie autorizată să efectueze deducerea, în temeiul articolelor 180 și 182 din Directiva TVA, chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării condițiilor și a modalităților stabilite prin reglementările naționale (Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 35 și jurisprudența citată).

38 În această privință, instanța de trimitere arată că Legea privind taxa pe cifra de afaceri nu prevede posibilitatea unei persoane impozabile de a exercita dreptul de deducere după expirarea termenului de depunere a declarației aferente perioadei în care acest drept a luat naștere.

39 Cu toate acestea, potrivit instanței de trimitere, din normele generale de procedură fiscală rezultă că persoanei impozabile i se poate recunoaște o astfel de posibilitate, sub rezerva respectării unui termen de șase săptămâni pentru a formula o reclamație împotriva sumei pe care a achitat-o prin declarație. În acest caz, operatorul economic trebuie să formuleze o reclamație în termen de șase săptămâni de la achitarea taxei pe baza declarației, iar în cazul rambursării TVA-ului, în termen de șase săptămâni de la data deciziei de rambursare.

40 Din informațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că X, după ce a omis să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării parcelelor în anul 2006, nu a utilizat această posibilitate în termenul de decădere prevăzut. X nu a solicitat să își exercite dreptul de deducere a acestui TVA decât cu ocazia acțiunii formulate împotriva deciziei de rectificare din 26 noiembrie 2015, deci la mai mult de nouă ani de la livrarea parcelelor.

41 Or, trebuie arătat, în primul rând, că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA-ului 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 repusă în discuție la nesfârșit (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 44, Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 48, precum și Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 36 și jurisprudența citată).

42 Astfel, Curtea a statuat deja că un termen de decădere a căruia expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent care a omis să solicite deducerea

TVA?ului în amonte, determinându?l s? piard? dreptul de deducere a TVA?ului, nu poate fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, în m?sura în care, pe de o parte, acest termen se aplic? în acela?i mod drepturilor similare în materie fiscal? întemeiate pe dreptul intern ?i celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalen?ei) ?i, pe de alt? parte, nu face practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului (principiul eficacit??ii) (Hot?rârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C?95/07 ?i C?96/07, EU:C:2008:267, punctul 46 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C?8/17, EU:C:2018:249, punctul 37 ?i jurispruden?a citat?).

43 În al doilea rând, în ceea ce prive?te obliga?ia de regularizare a deducerii TVA?ului prev?zut? la articolele 184 ?i 185 din Directiva TVA, aceasta este, desigur, definit? în mod larg în m?sura în care „deducerea ini?ial? este regularizat? atunci când este mai mare sau mai mic? decât cea la care are dreptul persoana impozabil?”. Aceast? formulare nu exclude *a priori* nicio ipotez? posibil? de deducere neconform?, iar întinderea general? a obliga?iei de regularizare este înt?rit? de enumerarea expres? a excep?iilor permise de Directiva TVA la articolul 185 alineatul (2) din aceasta (Hot?rârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punctele 32 ?i 33).

44 Potrivit articolului 185 alineatul (1) din aceast? directiv?, o astfel de regularizare trebuie s? fie operat? printre altele atunci când, ulterior întocmirii declara?iei privind TVA?ul, au ap?rut modific?ri ale factorilor utiliza?i la stabilirea cuantumului acestei deduceri (Hot?rârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punctul 32).

45 Curtea a statuat îns? c? mecanismul regulariz?rii nu este aplicabil decât dac? exist? un drept de deducere (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punctul 37). Or, articolele 184 ?i 185 din Directiva TVA nu pot da na?tere unui drept de deducere (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, punctele 11 ?i 12, precum ?i Hot?rârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C?378/02, EU:C:2005:335, punctul 38).

46 Rezult? c? mecanismul regulariz?rii prev?zut de Directiva TVA nu are voca?ie s? se aplice atunci când persoana impozabil? a omis s? exercite dreptul de deducere a TVA?ului ?i a pierdut acest drept ca urmare a expir?rii unui termen de dec?dere.

47 În consecin??, acest mecanism nu se aplic? în împrejur?ri precum cele din litigiul principal, în care persoana impozabil? care a omis s? î?i exercite dreptul de deducere a TVA?ului la momentul achizi?ion?rii bunului care constituie temeiul acestui drept dore?te s? îl exercite cu ocazia primei utiliz?ri a acestui bun, în condi?iile în care termenul de dec?dere prev?zut de dreptul na?ional pentru exercitarea dreptului men?ionat a expirat. Este irelevant în aceast? privin?? dac? prima utilizare a bunului respectiv difer? sau nu de cea preconizat? la momentul achizi?ion?rii acestuia.

48 Principiul neutralit??ii fiscale nu repune în discu?ie aceast? concluzie. Este adev?rat c? mecanismul regulariz?rii face parte integrant? din regimul de deducere instituit de Directiva TVA ?i urm?re?te s? sporeasc? precizia deducerilor pentru a asigura neutralitatea fiscal?, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legiuitorul Uniunii (Hot?rârea din 17 septembrie 2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, punctul 26 ?i jurispruden?a citat?).

49 Cu toate acestea, principiul neutralit??ii fiscale nu este o norm? de drept primar, ci un principiu de interpretare care trebuie aplicat în paralel cu alte principii, printre care figureaz? principiul securit??ii juridice (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, punctul 45, ?i Hot?rârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium,

C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 32).

50 În consecință, principiul neutralității fiscale nu poate avea ca efect să permită unei persoane impozabile să regularizeze un drept de deducere pe care nu l-a exercitat înainte de expirarea unui termen de decădere și pe care astfel l-a pierdut.

51 În ceea ce privește existența unei fraude sau a unui abuz de drept ori a unor consecințe prejudiciabile pentru veniturile fiscale ale statului membru în cauză, aceste elemente nu pot justifica posibilitatea unei persoane impozabile de a eluda un termen de decădere. O asemenea interpretare ar fi contrară principiului securității juridice, astfel cum a fost amintit la punctul 41 din prezenta hotărâre, 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 repusă în discuție la nesfârșit.

52 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolele 184 și 185 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca unei persoane impozabile care a omis să exercite înainte de expirarea termenului de decădere prevăzut de dreptul național dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării unui bun sau a unui serviciu să i se refuze posibilitatea de a efectua ulterior această deducere, cu ocazia primei utilizări în scopul unor operațiuni taxabile a bunului sau a serviciului respectiv, cu titlu de regularizare, chiar dacă nu s-a constatat niciun abuz de drept, nicio fraudă și nicio pierdere de venituri fiscale.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

53 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 zecea) declară:

**Articolele 184 și 185 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010,**

**trebuie interpretate în sensul că**

**nu se opun ca unei persoane impozabile care a omis să exercite înainte de expirarea termenului de decădere prevăzut de dreptul național dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente achiziționării unui bun sau a unui serviciu să i se refuze posibilitatea de a efectua ulterior această deducere, cu ocazia primei utilizări în scopul unor operațiuni taxabile a bunului sau a serviciului respectiv, cu titlu de regularizare, chiar dacă nu s-a constatat niciun abuz de drept, nicio fraudă și nicio pierdere de venituri fiscale.**

Semnături

\* Limba de procedură: neerlandeza.