



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 19 decembrie 2019¹

Cauza C-446/18

**AGROBET CZ, s.r.o.,
cu participarea:
Finanční úřad pro Středočeský kraj**

[cerere de decizie preliminară formulată de Nejvyšší správní soud (Curtea Supremă Administrativă, Republica Cehă)]

„Cerere de decizie preliminară – Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Articolele 179 și 183 din Directiva 2006/112/CE – Deducere – Excedent de TVA – Reținere integrală a excedentului de TVA cu ocazia unui control fiscal asupra unei părți a operațiunilor – Rambursare parțială a excedentului de TVA solicitat – Principiul neutralității – Principiul proporționalității”

I. Introducere

1. O administrație fiscală poate amâna rambursarea în totalitate a excedentului de TVA, chiar dacă numai o mică parte din acesta face încă obiectul unui control fiscal aflat în desfășurare? Administrația fiscală și Comisia răspund afirmativ la această întrebare, argumentând că, în conformitate cu articolul 179 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată² (denumită în continuare „Directiva TVA”), deducerea nu ar putea fi efectuată decât *în mod global*.

2. Chestiunea menționată mai sus capătă o complexitate deosebită, întrucât este posibil ca partea solicitată din deducere care încă face obiectul verificării să aibă legătură cu operațiuni frauduloase ale unui terț pe care persoana impozabilă ar fi trebuit eventual să le cunoască. Potrivit jurisprudenței Curții³, acest ultim aspect ar permite (sau ar impune) administrației fiscale să refuze deducerea în această privință.

3. Aceasta înseamnă de asemenea că deducerea aferentă unor operațiuni suplimentare și incontestabil „legale” poate fi amânată pentru mai mulți ani?

¹ Limba originală: germana.

² JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 19/vol. 3, p. 7.

³ Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 35), Hotărârea din 3 octombrie 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punctul 30), și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48). A se vedea în acest sens și Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctele 27 și 28), precum și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 39 și 40).

II. Cadrul juridic

A. *Dreptul Uniunii*

4. Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA 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:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă [...]

5. Articolul 179 primul paragraf din Directiva TVA privește efectuarea deducerii de către persoana impozabilă:

„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. [...]

6. Articolul 183 primul paragraf din Directiva TVA privește tratamentul excedentului de TVA de către statul membru:

„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. [...]

7. Articolul 273 din Directiva TVA prevede pentru statele membre opțiuni de combatere a evaziunii fiscale etc.:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră 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.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

B. *Dreptul ceh*

8. Conform articolului 105 alineatul 1 din zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind TVA-ul – denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), „în situația în care, în urma stabilirii unui surplus de TVA, suma plătită în exces rambursabilă depășește valoarea de 100 [de coroane cehe (CZK)], aceasta va fi automat rambursată în termen de 30 de zile de la calculare”.

9. Conform articolelor 89 și 90 din zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Legea nr. 280/2009 privind Codul fiscal), în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2016 (denumită în continuare „Codul fiscal”), în situația în care, dintr-o cerere corect formulată de deducere a TVA-ului rezultă că unei persoane impozabile i se datorează o rambursare a TVA-ului, autoritatea fiscală îi solicită, în cazul în care există dubii, informații în vederea clarificării oricăror dubii; în cazul în care dubiile nu au fost clarificate, iar valoarea taxei nu este stabilită cu suficientă credibilitate, autoritatea fiscală poate demara un control fiscal.

10. Potrivit instanței de trimitere, Codul fiscal nu prevede o perioadă maximă pentru un control fiscal și nici pentru procedura de evaluare în cadrul căreia să se desfășoare controlul fiscal. Este prevăzut doar un termen pentru calcularea taxei. Conform articolului 148 din Codul fiscal, în situația în care se demarează un control fiscal înainte de expirarea termenului stabilit pentru calcularea taxei, taxa trebuie calculată în termen de trei ani de la demararea controlului fiscal. Acest termen acordat pentru calcularea taxei va fi întrerupt pe parcursul cooperării internaționale a administrațiilor fiscale. Termenul nu va depăși însă în niciun caz 10 ani.

11. Articolul 254 litera a din Codul fiscal prevede că, în cazul în care o procedură de clarificare privind o cerere corect formulată de rambursare a TVA-ului, din care rezultă că o persoană impozabilă are dreptul la o deducere a TVA-ului, durează mai mult de cinci luni, persoana impozabilă va avea dreptul la dobândă, calculată la valoarea excedentului de TVA stabilit de autoritatea fiscală.

12. Din datele prezentate de instanța de trimitere, potrivit dreptului național, nu este posibilă calcularea parțială sau provizorie a taxei aferente părții necontestate a unei cereri de rambursare a TVA-ului înainte de încheierea controlului fiscal.

III. Litigiul principal

13. AGROBET CZ, s.r.o. (denumită în continuare „AGROBET”) este o întreprindere a cărei activitate constă în importul și exportul în special de produse agricole și hrană pentru animale.

14. În luna februarie a anului 2016, aceasta a depus cererea de rambursare a TVA-ului pentru lunile decembrie 2015 și ianuarie 2016, raportând plăți excedentare de TVA în cuantum de 2 958 167 CZK (aproximativ 109 476 de euro) și, respectiv, de 1 559 241 CZK (aproximativ 57 649 de euro). Acest excedent de TVA include și cuantumurile deducerilor de TVA aferente achiziționării de ulei de rapiță pe care AGROBET l-a revândut în regim de scutire unei întreprinderi poloneze.

15. Autoritățile fiscale au inițiat un control fiscal pentru ambele perioade fiscale, întrucât acestea manifestau îndoieli cu privire la impozitarea corectă a operațiunilor cu ulei de rapiță. Îndoielile priveau atât cota de impozitare aplicată, cât și existența unor așa-numite operațiuni fictive. Ideea de bază era că uleiul de rapiță provenea din Polonia, era comercializat în continuare, fără o altă procesare, în Republica Cehă, fiind revândut ulterior de AGROBET către un client din Polonia.

16. Ca urmare a acestor îndoieli, taxa pe valoarea adăugată nu a fost stabilită pentru perioadele decembrie 2015 și ianuarie 2016, iar excedentul de TVA calculat nu a fost rambursat. AGROBET a oferit o garanție pentru partea din TVA care face obiectul litigiului, pentru ca partea necontestată să poată fi calculată, iar excedentul de TVA rămas să poată fi plătit. Administrația fiscală a refuzat acest lucru, întrucât excedentul de TVA ar fi indivizibil și ar privi întreaga perioadă de impozitare, iar nu doar o parte a operațiunilor impozabile.

17. Printr-o cerere rogatorie de informații, în luna iulie a anului 2016, autoritatea fiscală poloneză a declarat că respectivul client al uleiului de rapiță provenit de la AGROBET nu poate fi contactat, fiind calificat drept „missing trader” (societate comercială absentă). Investigarea operațiunilor cu ulei de rapiță în cauză nu era încă definitiv încheiată la data ședinței desfășurate la Curte la 11 septembrie 2019.

18. La data de 30 ianuarie 2017, reclamanta a depus două cereri împotriva lipsei de acțiune a pârâtului, solicitând instanței să dispună emiterea de către pârât a unei decizii de impunere în materie de TVA pentru intervalele fiscale decembrie 2015 și ianuarie 2016, având în vedere că respectivul TVA nu făcea obiectul niciunui control fiscal în curs. AGROBET a formulat recurs la instanța de trimitere împotriva hotărârii de respingere din 13 iunie 2017.

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

19. Prin ordonanța din 31 mai 2018, Nejvyšší správní soud [Curtea Supremă Administrativă, Republica Cehă] a adresat Curții următoarea întrebare preliminară în temeiul articolului 267 TFUE:

„Măsura adoptată de un stat membru care condiționează stabilirea și plata unei părți din deducerea de TVA solicitată de 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?”

20. În procedura aflată pe rolul Curții, AGROBET, Republica Cehă, Regatul Spaniei și Comisia au depus observații scrise și au participat la ședința de audiere a pledoariilor din 11 septembrie 2019.

V. Aprecieri juridică

A. Contextul problematicei și interpretarea întrebării preliminare

21. Excedentul de TVA al AGROBET aflat în litigiu rezultă din tratamentul TVA-ului aplicabil comerțului transfrontalier cu bunuri. În principiu, o livrare intracomunitară (și anume vânzarea transfrontalieră de bunuri) este scutită în țara de origine (articolul 138 din Directiva TVA). Cu toate acestea, deducerea este posibilă ca urmare a achiziționării [articolul 169 litera (b) din Directiva TVA]. Acest sistem urmărește punerea în aplicare a principiului țării de destinație. Bunurile sunt scutite de TVA-ul intern la exportator, iar în țara de destinație, acestea sunt supuse la importator TVA-ului aplicabil în această țară [impozitarea achiziției intracomunitare – a se vedea articolul 2 alineatul (1) litera (b), articolele 20, 40 și 68 din Directiva TVA]. Un astfel de model comercial determină în mod obligatoriu un excedent de TVA la exportator.

22. În schimb, în ceea ce privește tranzacțiile interne, prin tehnica de compensare obligatorie între obligația fiscală și dreptul de deducere în temeiul articolului 179 din Directiva TVA se evită în general un asemenea excedent deoarece, în mod normal, operațiunile impozabile realizate în aval sunt mai importante decât operațiunile realizate în amonte. În schimb, întreprinderile care își desfășoară activitatea în principal în cadrul comerțului transfrontalier depind în mare măsură de o rambursare imediată a excedentului de TVA.

23. Totuși, din acest motiv, comerțul transfrontalier este de asemenea foarte expus riscului de fraudă. Pentru aceasta este suficient ca destinatarul bunurilor să nu achite taxa pe valoarea adăugată aferentă revânzării în țara de destinație (în speță, Polonia) și apoi să dispară (așa-numita „societate comercială absentă”).

24. În prezenta cauză, problema care se pune ar fi dacă, în legătură cu vânzarea uleiului de rapiță către clientul său polonez, AGROBET ar fi trebuit să știe că acesta este un astfel de evazionist de TVA. Cu privire la acest aspect, administrația fiscală cehă intenționează să refuze AGROBET deducerea aferentă achiziționării sau scutirea vânzării. Considerăm improbabilă intenția administrației fiscale de a refuza AGROBET atât deducerea aferentă achiziționării, cât și scutirea vânzării (cumulativ), întrucât aceasta ar constitui o dublă „sanctiune” pentru una și aceeași „încălcare”. Cu toate acestea, din cererea de decizie preliminară nu reiese suficient de clar ce investighează administrația fiscală în mod concret.

25. În orice caz, AGROBET a continuat să efectueze și alte operațiuni cu alte bunuri și cu alți clienți din alte state membre care, potrivit instanței de trimitere, nu ridică probleme. În cazul acestor operațiuni, sunt necontestate atât scutirea, cât și dreptul de deducere a TVA-ului. În litigiul principal, AGROBET solicită doar deducerea rezultată din acestea. Deducerea este totuși refuzată de autoritățile fiscale atât timp cât se află în desfășurare un control fiscal cu privire la respectivele operațiuni cu ulei de rapiță (eventual frauduloase).

26. Astfel de controale pot dura ani de zile; în speță controlul durează deja de peste trei ani. Prin urmare, teoretic, controlul unei operațiuni în valoare de un euro ar putea amâna pentru mai mulți ani calcularea taxei pentru toate celelalte operațiuni. În dreptul național, limita maximă pare a fi de 10 ani. O astfel de amânare poate influența negativ lichiditatea unei întreprinderi și transformă TVA-ul aferent acestei perioade într-un factor de cost considerabil, chiar dacă acesta, fiind un impozit general pe consum, este suportat numai de consumatorii finali⁴, iar pentru întreprinderi ar trebui să fie neutru.

27. În consecință, pentru instanța de trimitere se ridică problema dacă Republica Cehă poate refuza un drept de deducere necontestat (sau de rambursare a excedentului de TVA aferent), în temeiul articolului 168 din Directiva TVA, pe durata desfășurării controlului privind alte operațiuni din aceeași perioadă, precum și deducerea TVA-ului aferent operațiunilor investigate.

28. Astfel, problema principală este dacă amânarea stabilirii și a plății unui excedent de TVA *necontestat* până la examinarea suficientă a tuturor operațiunilor aferente unei perioade fiscale este compatibilă cu articolele 167 și 168 din Directiva TVA coroborate cu principiul neutralității, și în cazul în care este cert că o mare parte a datoriilor fiscale declarate și a deducerii declarate este justificată.

29. Răspunsul la această chestiune ar trebui să fie afirmativ dacă deducerea nu ar putea fi acordată parțial, ci numai global (în totalitate) (a se vedea punctul B) sau, în această privință, nu ar putea exista un excedent de TVA necontestat, astfel cum susțin în special guvernele ceh și spaniol (a se vedea punctul C). În schimb, în caz contrar, principiul neutralității TVA-ului ar putea chiar impune o stabilire parțială imediată și o plată parțială a excedentului de TVA necontestat, care pot fi limitate, cel mult, pentru motive de combatere efectivă a fraudei (a se vedea punctul D).

B. Este posibilă amânarea plății excedentului de TVA din cauza caracterului indivizibil al deducerii?

30. Republica Cehă, Regatul Spaniei, dar și Comisia consideră în definitiv că deducerea pentru o perioadă fiscală nu ar putea fi acordată decât ca un întreg indivizibil. În acest scop, ele se prevalează în esență de articolele 179 și 183 din Directiva TVA.

⁴ Ca impozit general pe consum, TVA-ul este menit să taxeze capacitatea financiară a consumatorului, sub forma cheltuirii de active în scopul unui avantaj consumabil (o livrare de bunuri sau o prestare de servicii) – a se vedea de exemplu Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÄZ și alții (C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 37 – „stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează”), și Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctele 20 și 23).

31. Articolul 179 din Directiva TVA explică modul în care persoana impozabilă efectuează deducerea, și anume printr-o compensare obligatorie globală cu taxa datorată pentru perioada fiscală respectivă. În cazul în care datoria fiscală este mai mare decât deducerea, mai rămâne de plată un TVA mai redus.

32. În schimb, dacă datoria fiscală este mai mică decât deducerea, rămâne un excedent. Rambursarea acestui excedent de TVA este reglementată în detaliu la articolul 183 din Directiva TVA. În ambele cazuri este vorba însă despre aceeași deducere efectuată de persoana impozabilă.

1. Articolul 179 din Directiva TVA permite doar o stabilire globală a excedentului de TVA?

33. În conformitate cu articolul 179 din Directiva TVA, persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea *totală* a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care a luat naștere dreptul de deducere. Cu toate acestea, contrar celor susținute de Comisie, precum și de guvernele ceh și spaniol, articolul 179 din Directiva TVA nu indică dacă plata părților necontestate din excedentul de TVA poate fi amânată până la sfârșitul unui control fiscal cu privire la celelalte părți din TVA.

34. Astfel, articolul 179 din Directiva TVA nu reglementează posibilitatea statelor membre de a limita în timp deducerea, ci doar o obligație a persoanei impozabile de a efectua deducerea în mod global. Acesta nu cuprinde decât o metodă de calcul utilizabilă de către persoana impozabilă. Ea nu poate declara o deducere de TVA în mod izolat, per operațiune, și nu poate solicita restituirea acestuia. Persoana impozabilă nu poate face acest lucru decât pentru întreaga perioadă de impozitare prin compensare cu datoria sa fiscală (așa-numita „compensare obligatorie”).

35. Articolul 179 din Directiva TVA privește, așadar, doar un aspect formal al exercitării dreptului de deducere. În schimb, potrivit articolului 167 din Directiva TVA, dreptul material de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

36. Elementul constitutiv fundamental prevăzut în legislația privind TVA-ul cuprins la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA menționează operațiunile care sunt supuse TVA-ului, cum este livrarea de bunuri. În continuare, articolul 168 litera (a) din Directiva TVA prevede că persoana impozabilă poate deduce TVA-ul datorat pentru bunurile care îi sunt livrate sau pentru serviciile care îi sunt prestate de o altă persoană impozabilă. Prin urmare, dreptul de deducere nu trebuie interpretat în mod global, ci raportat la o operațiune. Același lucru rezultă din articolul 178 din Directiva TVA care, pentru exercitarea dreptului de deducere, impune o factură în sensul articolului 226 din Directiva TVA. Aceasta nu se referă la o factură globală, ci la o factură aferentă operațiunii.

37. Prin urmare, în mod întemeiat și firesc, și Curtea pleacă de la premisa unui caracter divizibil al acestor drepturi atunci când menționează „restituirea totală sau parțială a soldului de TVA rambursabil” în cauza Molenheide⁵. De asemenea, în cauza Comisia/Ungaria, Curtea a luat în mod normal în considerare o raportare totală sau parțială a excedentului de TVA în altă perioadă⁶. Același lucru este valabil pentru amânarea unei părți din excedentul de TVA în cauza Mednis⁷. Tocmai pentru acest motiv trebuie respinsă argumentația întemeiată pe caracterul indivizibil al deducerii sau al excedentului de TVA.

38. În consecință, nu se poate deduce nici din articolul 179 din Directiva TVA și nici din formularea „în mod global” că dreptul de deducere ar constitui un drept indivizibil pe care statul membru l-ar putea acorda fie în totalitate, fie nu l-ar putea acorda deloc.

⁵ Hotărârea din 18 decembrie 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, punctul 56).

⁶ Hotărârea din 28 iulie 2011 (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 56).

⁷ Hotărârea din 18 octombrie 2012 (C-525/11, EU:C:2012:652, punctul 38).

2. Dreptul național poate exclude o rambursare parțială, în temeiul articolului 183 din Directiva TVA?

39. Cu toate acestea, în conformitate cu articolul 183 din Directiva TVA, statele membre pot fie efectua o rambursare – Republica Cehă nu a făcut uz de această posibilitate –, fie reporta excedentul în perioada următoare în condițiile pe care le stabilesc. În acest caz, dreptul național exclude rambursarea excedentului atât timp cât controlul fiscal al perioadei fiscale nu s-a încheiat.

40. Totuși, astfel cum Curtea a statuat deja, articolul 183 din Directiva TVA nu trebuie interpretat în sensul că modalitățile stabilite de statele membre în privința rambursării excedentului de TVA sunt scutite de orice control în raport cu dreptul Uniunii⁸.

41. În această privință, trebuie să se arate în primul rând că rezultă dintr-o jurisprudență constantă că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii⁹.

42. Astfel cum a subliniat în mod repetat Curtea, dreptul de deducere menționat face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și nu poate fi în principiu limitat. În special, acest drept se exercită *imediat* pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor¹⁰.

43. În al doilea rând, trebuie amintit că însăși existența dreptului de deducere intră în sfera articolelor 167-172 din Directiva TVA, care figurează în capitolul intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, în timp ce articolele 178-183 din această directivă se referă numai la modalitățile de exercitare a acestui drept¹¹.

44. În acest sens, Curtea a precizat deja că condițiile stabilite de statele membre în această privință nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe¹².

45. În special, astfel de condiții trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței care rezultă din excedentul de TVA, aceasta implicând ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil, prin plata în numerar sau într-un mod echivalent, și ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat să nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă¹³.

8 Hotărârea din 16 martie 2017, Bimotor (C-211/16, nepublicată, EU:C:2017:221, punctul 20), Hotărârea din 18 octombrie 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punctul 23), Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 40), și Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 28), ambele citând Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punctul 15).

9 Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 42), Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 31), și Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 14). În mod similar, Hotărârea Curtii din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, punctul 47).

10 Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 43), Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 32), Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 34), și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 37 și jurisprudența citată).

11 Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 44). A se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 30), și Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Comisia/Țările de Jos (C-338/98, EU:C:2001:596, punctul 71).

12 Astfel cum reiese în mod expres din Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 45).

13 Hotărârea din 16 martie 2017, Bimotor (C-211/16, nepublicată, EU:C:2017:221, punctul 33), Hotărârea din 18 octombrie 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punctul 24), Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 45), Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 33 și 64), și Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 17).

46. Aceasta ar fi situația dacă plata unui excedent de TVA solicitat ar fi amânată doar pentru simplul motiv că o mică parte este contestată și trebuie examinată mai îndeaproape. Ne gândim la un excedent de aproximativ 100 000 de euro și la o sumă în litigiu de câteva sute de euro. Dobânda prevăzută de dreptul național începând cu o durată de cinci luni nu schimbă cu nimic această concluzie, întrucât riscul financiar nu este eliminat astfel în primele cinci luni și nici dobânda nu compensează dezavantajul de lichiditate.

47. Articolul 183 din Directiva TVA nu permite, așadar, să nu se ramburseze partea necontestată din deducerea solicitată doar pentru motivul că o altă parte se află încă în litigiu.

3. Este posibilă o limitare în temeiul articolului 273 din Directiva TVA?

48. Nici din articolul 273 din Directiva TVA nu rezultă un drept al statelor membre de a limita astfel deducerea în timp. Potrivit acestuia, statele membre pot impune alte obligații persoanelor impozabile pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea. Cu toate acestea, partea în discuție în speță din excedentul de TVA nu constituie o parte a unei evaziuni. Prin urmare, articolul 273 din Directiva TVA nu indică un motiv pentru care această parte să nu fie stabilită și plătită decât după mai mulți ani.

4. Concluzie intermediară

49. Cu titlu de concluzie intermediară, se poate reține că articolele 179, 183 și 273 din Directiva TVA nu abilitază statele membre să limiteze în timp întreaga deducere a excedentului de TVA atunci când doar o parte face obiectul litigiului, cealaltă parte nefiind contestată.

C. Existența unei părți necontestate din excedentul de TVA solicitat

50. Cu toate acestea, guvernele ceh și spaniol consideră că nu poate exista o parte necontestată din excedentul de TVA, întrucât aceasta ar fi condiționată întotdeauna, ca sold, inclusiv de datoria fiscală concretă.

51. Dependența excedentului de TVA de quantumul datoriei fiscale – astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, precum și guvernele ceh și spaniol – constituie consecința compensării obligatorii prevăzute la articolul 179 din Directiva TVA. În această privință, administrația fiscală trebuie să aibă de asemenea posibilitatea ca, în caz de îndoieli cu privire la datoria fiscală declarată, să o verifice în timp util și să stabilească o datorie fiscală mai mare dacă este necesar, astfel încât, eventual, să nu mai rămână un excedent de TVA.

52. Pe de o parte, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere se exercită *imediat*¹⁴. Pe de altă parte, administrației fiscale trebuie să i se permită să verifice cererile de rambursare a TVA-ului depuse de persoana impozabilă. Aceasta este situația în special atunci când persoana impozabilă – astfel cum se prevede la articolul 179 din Directiva TVA – deduce ea însăși suma aferentă datoriei sale fiscale, calculând astfel chiar ea quantumul taxei rămase de plătit sau quantumul excedentului său de TVA. Acest control privește atât quantumul deducerii, cât și quantumul datoriei fiscale, ambele fiind relevante pentru quantumul excedentului de TVA.

¹⁴ Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 43), Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 34), și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 37 și jurisprudența citată).

53. Astfel, într-o situație în care administrația fiscală rambursase doar o parte din excedentul de TVA, iar persoana impozabilă solicitase restul excedentului de TVA, Curtea a statuat că termenul pentru rambursarea excedentului de TVA poate fi prelungit în vederea efectuării unui control fiscal, în măsura în care această prelungire nu depășește ceea ce este necesar pentru îndeplinirea controlului¹⁵. Aceasta privea însă numai partea *în litigiu* din excedentul de TVA.

54. În speță, Curtea nu trebuie să statueze cu privire la termenul rezonabil pentru efectuarea unui astfel de control al părții în litigiu și la aspectul dacă termenul nu a fost deja depășit după aproape trei ani. AGROBET nu urmărește să obțină plata excedentului de TVA care suscită îndoieli și care trebuie verificat, ci stabilirea și rambursarea părții necontestate din excedentul de TVA care nu mai trebuie verificată. Potrivit situației de fapt prezentate de instanța de trimitere, considerăm că, luându-se în considerare toate îndoielile exprimate de administrația fiscală – cu privire, în speță, la tranzacțiile cu ulei de rapiță –, există în continuare un excedent de TVA. Astfel, în ceea ce privește AGROBET se poate vorbi despre un excedent de TVA necontestat.

55. Totuși, dorim să subliniem că această parte necontestată din *excedentul* de TVA nu trebuie să fie identică cu partea necontestată din *deducere* solicitată de AGROBET, ci depinde, de asemenea, de existența unor îndoieli cu privire la cuantumul datoriei fiscale al AGROBET. În cazul în care administrația fiscală dispune de indicii privind o datorie fiscală mai mare, aceasta ar determina reducerea părții necontestate din excedentul de TVA în pofida unei deduceri necontestate. Teoretic, este posibil să existe și o datorie fiscală reziduală care trebuie încă plătită. Clarificarea acestui din urmă aspect revine însă instanței de trimitere.

D. Plata imediată a părții necontestate din excedentul de TVA

56. Acest excedent de TVA, care nu face obiectul litigiului și care nu mai necesită o verificare, trebuie să fie plătit neîntârziat. Acest aspect rezultă din principiul neutralității (a se vedea punctul 57 și următoarele), din rolul întreprinderii impozabile în calitate de simplu collector de taxe în contul statului (a se vedea punctele 63 și 64) și din drepturile fundamentale ale persoanei impozabile (a se vedea punctele 65 și 66). Nici combaterea efectivă a fraudei nu justifică în speță o amânare nelimitată în timp a rambursării părții necontestate din excedentul de TVA (a se vedea punctul 67 și următoarele).

1. Cu privire la principiul neutralității

57. Principiul neutralității conține două teze de bază. Pe de o parte, acest principiu se opune tratamentului diferit al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni în ceea ce privește perceperea TVA-ului¹⁶. Pe de altă parte, principiul neutralității prevede că, în principiu, în calitate de collector de taxe în contul statului, întreprinderea trebuie eliberată de sarcina TVA-ului¹⁷, în măsura în care activitatea economică servește efectuării de operațiuni care (în principiu¹⁸) sunt supuse TVA-ului¹⁹.

¹⁵ Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 21), și Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 53); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 27).

¹⁶ Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punctul 30), Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 20), și Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 22).

¹⁷ Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 39).

¹⁸ O excepție o reprezintă livrările cu caracter transfrontalier scutite de taxă în discuție în speță care dau dreptul la deducere în conformitate cu articolul 169 litera (b) din Directiva TVA.

¹⁹ Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 51), Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 57), și Concluziile noastre prezentate în cauza Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punctul 25).

58. Ambele teze se regăsesc în speță. Pe de o parte, persoana impozabilă care efectuează preponderent livrări transfrontaliere (scutite) este tratată în mod dezavantajos de regimul și practica din Republica Cehă în raport cu persoana impozabilă care efectuează aceleași operațiuni pe teritoriul național. În cazul unor îndoieli cu privire la dreptul de deducere în legătură cu anumite operațiuni interne, nu ar interveni probleme de lichidități înainte de încheierea controlului fiscal, întrucât deducerea poate fi realizată prin compensarea cu datorii fiscale mai mari provenind din alte operațiuni interne.

59. Pentru a refuza o astfel de deducere eventual necuvenită, administrația fiscală ar trebui să emită un calcul corespunzător al taxei care ulterior să poată fi de asemenea verificat neîntârziat de către o instanță (dacă este cazul, în cadrul unei proceduri de măsuri provizorii). În consecință, acest litigiu ar privi numai partea de deducere contestată, în timp ce deducerea necontestată nu ar fi vizată în speță.

60. Dacă însă persoana impozabilă efectuează aceleași operațiuni în cadrul comerțului internațional, simplele îndoieli ale administrației fiscale privind operațiunile specifice ar fi suficiente, potrivit dreptului ceh, pentru a determina neplata inclusiv a excedentului de TVA necontestat. O asemenea diferență de tratament între întreprinderi nu este compatibilă cu principiul neutralității.

61. În plus, pe durata controlului, întreprinderea exportatoare trebuie să își prefinanțeze taxa pe valoarea adăugată pe cheltuiala sa, deși întreprinderea nu ar trebui să suporte TVA-ul. Așadar, și a doua teză a principiului neutralității este aplicabilă în speță.

62. Tocmai o astfel de dezavantajare a comerțului transfrontalier suscită grave preocupări din perspectiva dreptului Uniunii.

2. Întreprinderea în calitate de collector de taxe în contul statului

63. Pe de altă parte, este afectat și rolul întreprinderii în calitate de collector de taxe în contul statului și în interesul autorităților fiscale²⁰. În cazul în care taxa pe valoarea adăugată are ca obiectiv să fie suportată de consumatorul final, iar întreprinzătorul este obligat – pentru atingerea acestui obiectiv – doar să colecteze taxa pe valoarea adăugată de la partenerul său contractual și să o achite creditorului fiscal, crearea unui excedent de TVA în sensul articolului 183 din Directiva TVA constituie, în realitate, o excepție.

64. Astfel, într-o asemenea situație, întreprinzătorul nu colectează pur și simplu taxa pe valoarea adăugată și o plătește ulterior către stat, ci mai întâi își prefinanțează singur această taxă. Din perspectiva principiului neutralității însă, prefinanțarea unei taxe care, în realitate, nu ar trebui să fie suportată de un întreprinzător ar trebui menținută la un nivel cât mai redus posibil. Situația este diferită atunci când îndoielile cu privire la anumite operațiuni sunt suficiente pentru a permite o prefinanțare a operațiunilor necontestate timp de mai mulți ani sau pentru o perioadă nedeterminată.

3. Obligațiile creditorului fiscal de respectare a drepturilor fundamentale

65. În sfârșit, drepturile fundamentale impun o plată imediată a părții necontestate din excedentul de TVA. Chiar și atunci când o întreprindere colectează TVA-ul pentru stat, aceasta rămâne un titular al drepturilor fundamentale. Măsurile de stabilire a TVA-ului reprezintă o aplicare a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 din cartă. În consecință, statele membre trebuie să respecte drepturile fundamentale ale Uniunii în cadrul aplicării și interpretării Directivei TVA.

²⁰ Astfel cum reiese în mod expres din Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21), și din Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25).

66. Poate rămâne deschisă chestiunea dacă dreptul de deducere este considerat de CEDO²¹ ca fiind un drept de proprietate (în speță, articolul 17 din cartă) sau dacă blocarea în timp a excedentului de TVA privește mai degrabă exercitarea ocupației (articolul 15 din cartă) sau libertatea de a desfășura o activitate comercială (articolul 16 din cartă). În orice caz, o ingerință în drepturile fundamentale ale întreprinderii există atunci când aceasta este constrânsă timp de mai mulți ani să prefinanțeze o taxă străină din punct de vedere material. Desigur, o asemenea ingerință poate fi justificată, dar numai dacă aceasta este proporțională.

4. Proporționalitatea în cadrul unei combateri efective a fraudei

67. Această situație nu se regăsește în speță. Desigur, statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare. De asemenea, combaterea evaziunii fiscale, a fraudei și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA²².

68. Totuși, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația comunitară, cum este principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA-ului²³. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate într-un mod care să pună sistematic în discuție dreptul de deducere a TVA-ului și, implicit, neutralitatea TVA-ului²⁴.

69. Amintim că deja Curtea a subliniat că necesitatea generală de verificare a unei persoane impozabile – în special a unei persoane impozabile noi – nu poate conduce la o rambursare a excedentului de TVA abia după o jumătate de an în situația în care persoana impozabilă nu are posibilitatea de a înlătura o suspiciune de fraudă²⁵. Curtea a statuat același lucru în privința amânării forfetare de la o lună la un an a unei părți din excedentul de TVA solicitat²⁶.

70. Acest lucru trebuie să fie valabil numai în situația în care persoana impozabilă ar fi trebuit să știe că un terț – cu care a efectuat tranzacții – este implicat într-o evaziune fiscală, această suspiciune privind însă doar o parte dintre operațiuni și o parte din deducere. Astfel, blocarea întregului excedent de TVA solicitat pentru o perioadă nelimitată este disproporționată în cazul în care numai o parte dintre operațiunile declarate și o parte din deducerea declarată fac obiectul unor îndoieli și, ulterior, al unui control.

71. Acest lucru devine deosebit de evident dacă îndoielile nu privesc decât un mic sector al activităților economice ale unei persoane impozabile (de exemplu o singură operațiune dintr-o mie a fost efectuată în favoarea unui client care săvârșea evaziuni), în timp ce cea mai mare parte a activităților a fost declarată în mod corect.

21 Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea din 7 iulie 2011, Serkov/Ucraina (cererea nr. 39766/05, punctul 32 și următoarele), și Hotărârea din 22 ianuarie 2009, Bulves/Bulgaria (cererea nr. 3991/03, punctul 57).

22 Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 22); a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 54), Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 71), și 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, punctul 47).

23 Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 23), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 52 și 53), și 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, punctele 46 și 47). Referitor, în mod explicit, la proporționalitatea în cadrul combaterii fraudei în materie de TVA, a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctele 19 și 20).

24 A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 49), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 26), Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 92), și Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52).

25 Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 24).

26 Hotărârea din 18 octombrie 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punctul 33 și următoarele).

72. Un mijloc la fel de adecvat, dar mai puțin constrângător, de evitare a pierderilor fiscale ca urmare a unei posibile participări la evaziune fiscală a unui terț în Polonia este calcularea taxei cu luarea în considerare a unei astfel de participări și, în plus, stabilirea în mod corespunzător a operațiunilor necontestate și a deducerii necontestate. Un alt mijloc mai puțin constrângător și la fel de adecvat ar fi stabilirea provizorie a taxei sub forma constituirii unei garanții (de exemplu o garanție bancară) care să acopere riscul avut în vedere care inspiră temeri privind o pierdere fiscală (care ar putea rezulta dintr-o datorie fiscală eventuală mai importantă), cum a propus, de altfel, AGROBET.

VI. Concluzie

73. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Nejvyšší správní soud (Curtea Supremă Administrativă, Republica Cehă) după cum urmează:

„Amânarea stabilirii și a rambursării părții necontestate din excedentul de TVA solicitat pentru o perioadă nedeterminată, până la momentul verificării suficiente a părții în litigiu din excedentul de TVA solicitat, este incompatibilă cu articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112/CE, interpretate în lumina principiului neutralității.”