

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

C-487 din 2020, Philips Orăștie SRL Elemente de procedură privind administrarea rambursării TVA. Aplicarea aceleiași proceduri de administrare pentru TVA ca și pentru alte impozite și taxe ce sunt administrate de Codul de procedură fiscală.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

10 februarie 2022

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 179 și 183 – Dreptul de deducere a TVA-ului – Modalități – Compensarea sau rambursarea excedentului de TVA – Obligații de plată suplimentare – Principiul neutralității fiscale – Principiile echivalenței și efectivității”

În cauza C-487/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Alba Iulia (România), prin decizia din 22 septembrie 2020, primită de Curte la 2 octombrie 2020, în procedura

Philips Orăștie SRL

împotriva

Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul J. Passer, președintele Camerei a șaptea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, și domnii F. Biltgen (raportor) și N. Wahl, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Philips Orăștie SRL, de M. Boian, D.-D. Dascălu și E. C. Antonescu, avocați;
- pentru guvernul român, de E. Gane și L.-E. Bațagoi, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 179 primul paragraf și a articolului 183 primul paragraf 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 principiilor echivalenței, efectivității și neutralității fiscale.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Philips Orăștie SRL, pe de o parte, și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (România), pe de altă parte, în legătură cu modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 179 din Directiva TVA 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.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să-și exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.”

4 Articolul 183 din această directivă prevede:

„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.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.”

5 Articolul 252 din directiva menționată prevede următoarele:

„(1) Declarația privind TVA se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

Dreptul român

6 În conformitate cu articolul 157 alineatul (2) litera b¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală din 20 iulie 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015) (denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”), nu sunt considerate obligații fiscale restante

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„obligațiile fiscale stabilite în acte administrative fiscale contestate potrivit legii, care sunt garantate potrivit articolelor 210-211 sau articolului 235”.

7 Articolul 233 din Codul de procedură fiscală, intitulat „Suspendarea executării silită”, prevede printre altele:

„[...]”

(2¹) Executarea silită se suspendă sau nu începe în oricare din următoarele situații:

a) pentru creanțele fiscale stabilite printr-o decizie de organul fiscal competent, dacă debitorul notifică organul fiscal, ulterior comunicării deciziei, cu privire la depunerea unei scrisori de garanție/polițe de asigurare de garanție potrivit articolului 235. Executarea silită continuă sau începe dacă debitorul nu depune scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție în termen de 45 de zile de la data comunicării deciziei prin care sunt stabilite creanțele fiscale;

b) pentru creanțele fiscale stabilite în acte administrative fiscale contestate potrivit legii și garantate potrivit articolelor 210-211. Executarea silită continuă sau începe după ce actele administrative fiscale au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare.

(2²) Pe toată perioada suspendării executării silită potrivit alineatului (2¹), creanțele fiscale ce fac obiectul suspendării nu se sting, cu excepția situației în care debitorul optează pentru stingerea acestora potrivit articolului 165 alineatul (8).

[...]”

8 Articolul 235 alineatele (1) și (5) din Codul de procedură fiscală are următorul cuprins:

„(1) În cazul contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale prin care se stabilesc creanțe fiscale, potrivit prezentului cod, inclusiv pe timpul soluționării acțiunii în contencios administrativ, executarea silită se suspendă sau nu începe pentru obligațiile fiscale contestate dacă debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate la data depunerii garanției. Valabilitatea scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție trebuie să fie de minimum 6 luni de la data emiterii.

[...]”

(5) Pe toată perioada suspendării executării silită potrivit prezentului articol, creanțele fiscale ce fac obiectul suspendării nu se sting, cu excepția situației în care debitorul optează pentru stingerea acestora potrivit articolului 165 alineatul (8).”

9 Articolul 303 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal din 8 septembrie 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015) (denumită în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform articolului 316, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare *sumă negativă a taxei*.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la articolul 323.

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la articolul 323, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele fiscale prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. Prin excepție:

a) în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data aprobării unei înlesniri la plată nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată, pentru care a fost aprobată înlesnirea la plată;

b) în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data înscrierii organului fiscal la masa credală potrivit Legii nr. 85/2014 nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014.

(5) Prin excepție de la prevederile alineatelor (3) și (4), diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție sau sumele neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă sau la taxa de plată cumulată, după caz, rezultate în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei, în vederea determinării sumei negative a taxei, cumulată, sau, după caz, a taxei de plată, cumulată.

(6) Prin decontul de taxă prevăzut la articolul 323, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alineatele (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

[...]"

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 În luna septembrie 2016, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis o decizie de impunere (denumită în continuare „decizia de impunere”) prin care a fost stabilită în sarcina Philips Orăștie obligația de plată a sumei de 31 628 916 lei românești (RON) (aproximativ 6 325 783 de euro) reprezentând TVA și obligații fiscale accesorii.

11 Întrucât sumele stabilite prin această decizie de impunere nu erau suspendate la executare, Philips Orăștie a completat în decontul aferent lunii septembrie 2016 o sumă de 21 799 334 RON

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(aproximativ 4 359 866 de euro), reprezentând „diferențe de TVA de plată stabilite prin decizia de impunere neachitate până la data depunerii decontului de TVA”, fără a solicita rambursarea acesteia. După compensare, rămânea de achitat de către Philips Orăștie suma de 12 096 916 RON (aproximativ 2 419 383 de euro).

12 Pe de altă parte, Philips Orăștie a formulat la 4 noiembrie 2016 o contestație fiscală împotriva deciziei de impunere, contestând legalitatea acesteia pentru cuantumul de 21 799 334 RON (aproximativ 4 359 866 de euro). Cu ocazia formulării acestei contestații, Philips Orăștie a depus o scrisoare de garanție bancară, emisă în aceeași zi, cu privire la o sumă de 31 577 059 RON (aproximativ 6 315 412 euro). Această scrisoare de garanție bancară a fost prelungită prin acte adiționale subsecvente până la data de 4 martie 2020.

13 Între luna noiembrie 2016 și luna martie 2019, Philips Orăștie a depus deconturi de TVA în cuprinsul cărora nu a completat, la rândul 38 al acestora, ca obligații restante, diferențele de TVA de plată, astfel cum figurau în decizia de impunere și neachitate până la data depunerii acestor deconturi, solicitând totodată rambursarea TVA-ului. Această societate aprecia că, în raport cu dispozițiile articolului 233 și ale articolului 235 alineatele (1) și (5) din Codul de procedură fiscală, aceste diferențe nu puteau fi calificate drept „restante” și nu puteau face parte din „TVA-ul de plată cumulat”, astfel cum este acesta definit la articolul 303 alineatul (4) din Codul fiscal. Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis decizii de rambursare a TVA-ului fără a formula obiecții în privința modului de completare a deconturilor menționate și a interpretării de către Philips Orăștie a normelor incidente.

14 Printr-o hotărâre din 5 martie 2019, Curtea de Apel București (România) a admis acțiunea formulată de Philips Orăștie împotriva deciziei de impunere și a anulat TVA-ul stabilit suplimentar în valoare de 21 799 334 RON (aproximativ 4 359 866 de euro). Din cererea de decizie preliminară reiese că, la momentul la care a fost adresată această cerere, hotărârea menționată nu era definitivă.

15 În deconturile sale de TVA aferente lunilor aprilie și mai 2019, Philips Orăștie a procedat în același mod, și anume nu a completat la rândul 38 al acestora diferențele de TVA de plată stabilite în decizia de impunere și neachitate până la data depunerii acestor deconturi.

16 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a informat societatea Philips Orăștie că aprecia că rândul 38 al deconturilor din lunile aprilie și mai 2019, referitor la TVA-ul de plată în cuantum de 12 096 916 RON (aproximativ 2 419 383 de euro), era completat eronat și a emis două decizii de corectare a acestor deconturi prin care a modificat cuantumul TVA-ului de plată indicat în acestea, în sensul includerii în TVA-ul de plată cumulat a sumei de 21 799 334 RON (aproximativ 4 359 866 de euro), cu efect direct asupra cuantumului TVA-ului de rambursat.

17 După ce contestația sa administrativă împotriva acestor decizii a fost respinsă, Philips Orăștie a sesizat instanța de trimitere cu o acțiune împotriva deciziilor menționate, susținând printre altele că, întrucât Codul de procedură fiscală recunoaște efectul suspensiv de executare al obligațiilor fiscale stabilite prin acte de impunere care au fost contestate, dar pentru care a fost depusă o scrisoare de garanție bancară, aceeași regulă trebuie să se aplice și în cazul în care aceste obligații de plată vizează TVA-ul suplimentar de plată stabilit prin decizii de impunere contestate, iar aceasta cu atât mai mult cu cât această interpretare a fost confirmată de organele fiscale între lunile noiembrie 2016 și martie 2019. Această societate a susținut de asemenea că, deși este adevărat că statele membre dispun de o marjă de apreciere în cadrul transpunerii dispozițiilor Directivei TVA, ele au obligația de a respecta principiile generale aplicabile, și anume principiile echivalenței, efectivității și neutralității TVA-ului,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

astfel cum au fost definite de jurisprudența Curții în materie, care nu sunt însă respectate în speță de dreptul român.

18 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a susținut, la rândul său, că mecanismul de stabilire a TVA-ului de plată sau de rambursat este un mecanism special, iar dispozițiile articolului 303 alineatele (4) și (5) din Codul fiscal au caracter special față de cele ale articolelor 157, 233 și 235 din Codul de procedură fiscală, care sunt aplicabile numai în cazul celorlalte tipuri de taxe și impozite. Prin urmare, depunerea unei scrisori de garanție bancară nu ar fi suficientă pentru a exclude din calculul „TVA-ului de plată cumulat” a obligațiilor fiscale stabilite printr-o decizie de impunere contestată.

19 În aceste condiții, Curtea de Apel Alba Iulia (România) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Prevederile articolului 179 [primul paragraf] și ale articolului 183 [primul paragraf] din Directiva [TVA] coroborate cu principiile echivalenței, efectivității și neutralității pot fi interpretate ca opunându-se unei reglementări/practici naționale care impune diminuarea TVA-ului de rambursat prin includerea în calculul TVA-ului de plată a unor sume reprezentând obligații suplimentare de plată stabilite printr-o decizie de impunere, anulată prin hotărâre judecătorească nedefinitivă, în condițiile în care aceste obligații suplimentare sunt garantate printr-o scrisoare de garanție bancară, iar normele procesuale fiscale naționale recunosc efectul suspensiv de executare al acestei garanții pentru celelalte taxe și impozite?”

Cu privire la întrebarea preliminară

20 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 179 primul paragraf și articolul 183 primul paragraf din Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale, echivalenței și efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care permite administrației fiscale a unui stat membru să refuze rambursarea TVA-ului stabilit suplimentar și plătit în urma unei decizii de impunere contestate de persoana impozabilă în cauză și care a făcut obiectul unei decizii judecătorești nedefinitive în favoarea acestei persoane impozabile, deși aceasta din urmă dispune de o garanție bancară cu privire la cuantumul TVA-ului în discuție, iar, în conformitate cu dreptul procedural național, în ceea ce privește alte impozite și taxe, constituirea unei astfel de garanții bancare permite obținerea unei astfel de rambursări.

21 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Curtea are obligația să răspundă la această întrebare întemeindu-se pe reglementarea națională și pe cadrul factual definite de instanța de trimitere, care este singura competentă în această privință, și să îi furnizeze acesteia din urmă toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot să îi permită să aprecieze conformitatea reglementării menționate cu dispozițiile Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 38).

22 Prin urmare, în speță, nu este necesar să se examineze argumentația invocată de guvernul român, potrivit căreia Philips Orăștie ar fi avut alte opțiuni decât cele pe care le-a ales pentru a-și valorifica drepturile și care nu ar fi presupus o sarcină financiară suplimentară pentru ea. Astfel, existența unor asemenea opțiuni în dreptul român nu a fost evocată de instanța de trimitere și nu este de competența Curții să revină asupra interpretării dreptului național furnizate de instanța de trimitere.

23 În continuare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat. Articolul 183 primul paragraf 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.

24 De altfel, Curtea a statuat în mod repetat că, deși punerea în aplicare a dreptului la rambursarea excedentului de TVA prevăzută la articolul 183 din Directiva TVA ține, în principiu, de autonomia procedurală a statelor membre, nu este mai puțin adevărat că această autonomie este încadrată de principiile echivalenței și efectivității (Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 29 și jurisprudența citată).

25 În ce privește posibilitatea, conferită de articolul 183 din Directiva TVA, de a prevedea ca excedentul de TVA să fie reportat în perioada fiscală următoare sau să fie rambursat, Curtea a precizat că, deși statele membre dispun de o anumită libertate în stabilirea modalităților de rambursare a excedentului de TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, astfel de modalități trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței rezultate 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 impozabilă (Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 33 și jurisprudența citată).

26 În plus, reiese din jurisprudența Curții că articolul 183 din Directiva TVA nu poate fi interpretat în sensul că se opune în mod necesar unei reglementări naționale care prevede modalități de rambursare a excedentului de TVA care combină cele două modalități de restituire a excedentului de TVA prevăzute la acest articol 183, respectiv reportarea în perioada următoare și rambursarea acestui excedent, sau care prevede reportarea acestuia nu în perioada fiscală următoare, ci în mai multe perioade fiscale, cu condiția ca limitele prevăzute la articolul 252 alineatul (2) din Directiva TVA să fie respectate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 47-49).

27 În schimb, o reglementare națională în temeiul căreia persoana impozabilă trebuie să suporte o parte a sarcinii financiare a excedentului de TVA pe o perioadă considerată ca nefiind rezonabilă aduce atingere principiului neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, punctul 27).

28 În speță, în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, este necesar să se constate că, în lipsa indicării, în cererea de decizie preliminară, a perioadei exacte în care o persoană impozabilă nu poate, în temeiul legislației române, să obțină rambursarea excedentului de TVA pe care îl poate solicita în legătură cu o perioadă fiscală determinată, revine instanței de trimitere, singura competentă să se pronunțe asupra faptelor, sarcina de a decide dacă această legislație impune efectiv persoanei impozabile, pe o perioadă considerată ca nefiind rezonabilă, în sensul jurisprudenței Curții, sarcina financiară a excedentului de TVA sau a unei părți a acestuia.

29 În ceea ce privește principiile echivalenței și efectivității, la care s-a făcut deja referire la punctul 24 din prezenta hotărâre, trebuie amintit că modalitățile procedurale referitoare la acțiunile destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile acțiunilor similare de drept intern (principiul echivalenței) și nici să fie concepute astfel încât să facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea printre altele Hotărârea 30 iunie 2016, Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, punctul 39 și jurisprudența citată).

30 Este cert că instanța de trimitere, singura care cunoaște direct modalitățile de exercitare a acțiunilor în restituire formulate împotriva statului, este cea căreia îi revine sarcina să verifice dacă modalitățile procedurale destinate să asigure în dreptul intern protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii sunt conforme cu principiul echivalenței și să examineze atât obiectul, cât și elementele esențiale ale acțiunilor de natură internă presupuse a fi similare. În acest scop, instanța națională trebuie să verifice similitudinea acțiunilor respective din punctul de vedere al obiectului lor, al cauzei lor și al elementelor lor esențiale (Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 31, precum și jurisprudența citată).

31 Curtea poate însă, în vederea verificării pe care instanța națională va trebui să o efectueze, să îi furnizeze acesteia anumite elemente legate de interpretarea dreptului Uniunii.

32 În speță, în cererea sa de decizie preliminară, instanța de trimitere arată că regimul general al obligațiilor fiscale pentru taxele și impozitele naționale, astfel cum este prevăzut la articolele 157, 233 și 235 din Codul de procedură fiscală, consacră regula potrivit căreia, în cazul în care o decizie de impunere este contestată, dar se depune o scrisoare de garanție bancară pentru totalitatea obligațiilor care se referă la aceasta, caracterul executoriu al acestei decizii de impunere se suspendă, iar stingerea acestor obligații se poate realiza, cu anticipație, numai în măsura în care debitorul solicită acest lucru. În schimb, în materie de TVA, aceste dispoziții nu ar fi aplicabile, iar articolul 303 alineatele (4) și (5) din Codul fiscal nu ar prevedea o asemenea normă, astfel încât depunerea unei scrisori de garanție bancară nu ar avea ca efect suspendarea exigibilității obligațiilor fiscale reprezentând TVA.

33 Pentru a demonstra că principiul echivalenței este respectat, guvernul român susține, pe de o parte că, dacă Philips Orăștie ar fi urmărit suspendarea efectelor deciziei de impunere, ea ar fi avut posibilitatea să solicite instanței administrative această suspendare în condițiile prevăzute la articolele 14 și 15 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 1154 din 7 decembrie 2004), în versiunea aplicabilă litigiului principal. Pe de altă parte, nerecunoașterea unui astfel de efect suspensiv în materie de TVA, în condițiile recunoașterii acestuia pentru alte obligații fiscale, nu ar fi de natură să repună în discuție respectarea principiului echivalenței, întrucât această suspendare nu are implicații asupra deductibilității TVA-ului și asupra stingerii obligațiilor fiscale în sine. Modalitățile procedurale aplicate în materie de TVA nu ar fi, așadar, mai puțin favorabile decât cele aplicabile obligațiilor fiscale ce decurg din dreptul național, întrucât, în orice caz, obligația de plată nu este stinsă, ci doar suspendată.

34 Astfel, pentru a determina dacă principiul echivalenței este respectat în cauza principală, instanței de trimitere îi va reveni sarcina să aprecieze, în primul rând, dacă acțiunile cărora li se aplică modalități procedurale pe care guvernul român le consideră ca fiind analoage celor prevăzute la articolele 157, 233 și 235 din Codul de procedură fiscală sunt, din punctul de vedere al cauzei lor, al obiectului lor, precum și al elementelor lor esențiale, similare cu o acțiune întemeiată pe drepturile conferite de dreptul Uniunii precum acțiunea principală.

35 Se pare că nu aceasta este situația, astfel cum a arătat chiar instanța de trimitere, în ceea ce privește acțiunile având ca obiect obligațiile de plată a TVA-ului care decurg din decizii de impunere contestate și posibilitățile de a obține o suspendare a exigibilității acestor obligații, aspect a cărui verificare revine însă acestei instanțe.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

36 În al doilea rând, instanța menționată va trebui să stabilească dacă modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor naționale pe care le-a identificat ca fiind similare cu acțiunea în discuție în litigiul principal nu sunt, în realitate, mai favorabile decât cele aplicabile în litigiul cu care a fost sesizată, în temeiul articolului 303 alineatele (4) și (5) din Codul fiscal. Or, trebuie să se constate că din descrierea dreptului național efectuată de instanța de trimitere în cererea de decizie preliminară reiese că, în speță, persoanele impozabile dispun, în materie de TVA, de mijloace procedurale mai puțin favorabile decât cele de care dispun în cazul unor drepturi conferite de dreptul național în ceea ce privește alte impozite și taxe decât TVA-ul. Instanței de trimitere îi revine sarcina să efectueze verificările necesare pentru a garanta respectarea principiului echivalenței în ceea ce privește reglementarea aplicabilă litigiului cu care este sesizată.

37 În ceea ce privește principiul efectivității, este suficient să se constate că, în speță, acest principiu nu pare a fi în discuție, întrucât, aspect a cărei verificare revine instanței de trimitere, nu reiese din dosarul de care dispune Curtea și, de altfel, nu s-a susținut că reglementarea națională în discuție în litigiul principal face excesiv de dificilă sau imposibilă în practică exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii. În consecință, nu este necesară pronunțarea în această privință.

38 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă că articolul 179 primul paragraf și articolul 183 primul paragraf din Directiva TVA, precum și principiul echivalenței trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede modalități procedurale referitoare la acțiuni care au ca obiect rambursarea TVA-ului, întemeiate pe o încălcare a sistemului comun de TVA, mai puțin favorabile decât cele aplicabile acțiunilor similare întemeiate pe o încălcare a dreptului intern referitor la alte impozite și taxe decât TVA-ul.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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 opta) declară:

Articolul 179 primul paragraf și articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul echivalenței trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede modalități procedurale referitoare la acțiuni care au ca obiect rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA), întemeiate pe o încălcare a sistemului comun de TVA, mai puțin favorabile decât cele aplicabile acțiunilor similare întemeiate pe o încălcare a dreptului intern referitor la alte impozite și taxe decât TVA-ul.