

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

În cauza C-691/17, PORR Építési Kft. Lipsa dreptului de deducere a TVA de la achizițiile supuse cotei normale de TVA când livrarea este de fapt supusă taxării inverse.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

11 aprilie 2019

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte – Articolul 199 alineatul (1) litera (a) – Taxare inversă – Plată nedatorată a taxei de către beneficiarul serviciilor către prestatori pe baza unei facturi întocmite în mod eronat potrivit normelor taxării inverse – Decizie a autorității fiscale prin care se constată o datorie fiscală în sarcina beneficiarului serviciilor și prin care se respinge o cerere de deducere – Lipsa unei examinări de către autoritatea fiscală a posibilității de restituire a taxei”

În cauza C-691/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală, Ungaria), prin decizia din 29 noiembrie 2017, primită de Curte la 11 decembrie 2017, în procedura

PORR Építési Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul C. Lycourgos (raportor), președinte de cameră, și domnii E. Juhász și M. Ilešič, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 ianuarie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru PORR Építési Kft., de É. Radnai și de G. Hajdu, ügyvédek;

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

- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de K. Talabér-Ritz și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 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 2006/112”), precum și a principiilor proporționalității, neutralității fiscale și efectivității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între PORR Építési Kft. (denumită în continuare „PORR”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o rectificare a impunerii dispusă în privința celei dintâi ca urmare a neaplicării dispozițiilor naționale privind sistemul taxei pe valoarea adăugată (TVA) de taxare inversă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 167 din Directiva 2006/112 prevede:

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

4 Articolul 168 din directiva menționată 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 a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

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

[...]"

5 Articolul 178 din directiva menționată prevede:

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

[...]

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

6 Potrivit articolului 199 alineatul (1) din aceeași directivă:

„Statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

(a) lucrări de construcții, inclusiv servicii de reparații, curățenie, întreținere, transformare și demolare legate de bunuri imobile, precum și livrarea de lucrări de construcții considerate ca o livrare de bunuri în temeiul articolului 14 alineatul (3);

[...]"

7 Articolul 226 din Directiva 2006/112 prevede:

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

[...]

(11a) în cazul în care clientul este obligat la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;

[...]"

8 Articolul 226 din Directiva 2006/112/CE în versiunea sa anterioară intrării în vigoare a Directivei 2010/45 avea următorul cuprins:

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

[...]

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

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

[...]"

Dreptul maghiar

9Articolul 70 alineatul 1 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea sa aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, baza de impozitare include:

[...]

b)cheltuieli accesorii, pe care furnizorul bunului sau prestatorul serviciului le-a repercutat asupra persoanei care achiziționează bunul sau asupra beneficiarului serviciilor, în special: comisioane, cheltuieli de ambalare, de transport și de asigurare;

[...]"

10Articolul 119 alineatul 1 din această lege are următorul cuprins:

„Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzând taxei calculate aferente intrărilor (articolul 120) [...].”

11Articolul 120 din legea menționată prevede:

„În măsura în care persoana impozabilă – acționând în această calitate – utilizează sau exploatează în alt mod produse sau servicii pentru efectuarea livrărilor de bunuri sau a prestațiilor de servicii impozabile, aceasta are dreptul să deducă din taxa datorată:

a)taxa pe care i-o facturează altă persoană impozabilă – inclusiv persoanele sau organismele supuse impozitului pe profit simplificat – cu ocazia achiziționării de bunuri sau de servicii;

b)taxa calculată de altă persoană impozabilă ca taxă datorată cu ocazia achiziționării bunurilor – inclusiv în Comunitate – sau a utilizării serviciilor;

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

[...]"

12 Articolul 127 din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„1. Exercițarea dreptului de deducere este supusă condiției de fond ca persoana impozabilă să dispună personal de:

a) în situația prevăzută la litera a) a articolului 120, o factură pe numele său care dovedește realizarea operațiunii;

b) în cazurile prevăzute la articolul 120 litera b):

ba) în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri, o factură emisă pe numele său care dovedește realizarea operațiunii, sau

bb) în orice alt caz care nu se încadrează la subpunctul ba), și de o factură pe numele său care dovedește realizarea operațiunii, sau, dacă în momentul stabilirii taxei care trebuie achitată factura nu este la dispoziția persoanei impozabile, toate documentele necesare pentru determinarea cifrică a taxei care trebuie achitată;

[...]

4. Quantumul taxei în amonte care va putea fi dedus nu va putea depăși quantumul indicat drept taxă în documentul la care face referire alineatul 1 sau care poate fi calculat ca taxă pe baza unui asemenea document.

[...]"

13 Potrivit articolului 169 din Legea privind TVA-ul:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele mențiuni:

[...]

j) quantumul taxei repercutate, sub rezerva unor dispoziții contrare ale legii;

k) în cazul scutirii de taxă și în cazul în care persoana care achiziționează bunurile sau beneficiarul serviciului este persoană obligată la plata taxei, o trimitere la o normă de drept sau o altă trimitere clară la faptul că vânzarea bunurilor sau prestarea serviciului

ka) este scutită de taxă sau

kb) este supusă taxei la persoana care achiziționează bunul sau la beneficiarul serviciului;

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

[...]"

14 Articolul 142 alineatul 1 din legea menționată prevede:

„Taxa trebuie achitată de persoana care achiziționează bunul sau de beneficiarul serviciilor:

[...]

b) în cazul lucrărilor de construcții sau de montaj și al altor lucrări de montaj care pot fi calificate drept prestări de servicii, destinate construcției, extinderii, transformării și oricărei alte modificări a bunurilor imobile, inclusiv demolarea integrală a imobilului, cu condiția ca lucrările de construcții, de extindere, de transformare și orice altă modificare a bunurilor imobile respective să facă obiectul unor autorizații de construcție – împrejurare pe care beneficiarul serviciului va trebui să o comunice în prealabil, în scris, prestatorului serviciilor;

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Direcția fiscală pentru marii contribuabili din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) a efectuat un control a posteriori al declarațiilor PORR, cu privire la toate impozitele și ajutoarele bugetare aferente exercițiilor 2010 și 2011.

16 Prin decizia din 13 martie 2015, această autoritate fiscală a somat PORR să plătească sumele de 88644000 forinți maghiari (HUF) (aproximativ 275000 de euro), reprezentând TVA-ul neachitat, 26593000 HUF (aproximativ 82200 de euro), cu titlu de amendă fiscală, 13908000 HUF (aproximativ 43000 de euro), cu titlu de penalitate de întârziere, și 500000 HUF (aproximativ 1550 de euro), cu titlu de amendă pentru nerespectarea legii.

17 În urma unei plângeri administrative introduse de PORR împotriva deciziei din 13 martie 2015, administrația fiscală a confirmat, la 31 iulie 2015, decizia menționată în ceea ce privește rectificările cu privire la TVA.

18 Astfel, din cererea de decizie preliminară reiese că, în cadrul construirii unei autostrăzi, PORR acceptase din partea a cel puțin trei furnizori facturi întocmite în baza regimului obișnuit de taxare și pe care era indicat TVA-ul. PORR achitase aceste facturi, dedusese cuantumurile TVA-ului indicate, apoi solicitase restituirea acestora. Or, administrația fiscală a considerat că operațiunile economice care figurau pe facturile în cauză privesc o activitate principală de construcție și că, în conformitate cu normele naționale aplicabile, ar fi trebuit să fie supuse regimului TVA-ului de taxare inversă. Emitenții

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

facturilor ar fi trebuit deci să întocmească facturile fără să includă în acestea TVA-ul sau ar fi trebuit să indice în cuprinsul lor că erau supuse regimului de taxare inversă.

19 Prin urmare, administrația fiscală a concluzionat că PORR putea beneficia de dreptul de deducere a cwanturilor TVA indicate în aceste facturi numai în temeiul articolului 120 litera b) din Legea privind TVA-ul, iar nu în temeiul articolului 120 litera a) din această lege. Ea a precizat că nu fusese vorba despre o dublă impunere și că eroarea de facturare comisă nu scutea PORR de sancțiunile pronunțate și a mai subliniat că emitenții facturilor în discuție în litigiul principal ar putea fi invitați să rectifice aceste facturi.

20 PORR a formulat în fața Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală, Ungaria) o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale. În cadrul acțiunii sale, ea a susținut cu titlu principal că administrația fiscală a calificat în mod eronat faptele atunci când a considerat că facturilor în discuție în principal li se aplica taxarea inversă.

21 Cu titlu subsidiar, PORR susține că, presupunând că acestor facturi li s-ar aplica în mod efectiv taxarea inversă, administrația fiscală ar fi lipsit-o totuși de dreptul de deducere a TVA-ului. Această societate subliniază că administrația fiscală nu a contestat existența operațiunilor realizate cu societățile care au emis facturile și adaugă că aceste societăți și-au îndeplinit probabil obligația de a achita TVA-ul perceput, mai precis au plătit TVA-ul la bugetul național.

22 PORR observă că administrația fiscală nu și-a îndeplinit obligația de a verifica dacă emitenții facturilor în discuție în litigiul principal achitaseră TVA-ul și dacă mai era posibil ca ei să rectifice aceste facturi. Această administrație nu ar fi ținut seama a fortiori de împrejurarea că o asemenea rectificare era probabil exclusă, autorevizuirea fiind astfel interzisă în cazul unui control având ca obiect declarații din trecut. În consecință, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere ar fi stinsă în mod definitiv pentru această societate.

23 În apărare, administrația fiscală arată că a acordat PORR dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte privind facturile emise în temeiul regimului de taxare inversă, ceea ce ar exclude riscul dublei impuneri.

24 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală) face trimitere la jurisprudența Curții potrivit căreia, dacă restituirea TVA-ului achitat din greșeală către autoritățile fiscale devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în cazul insolvenței vânzătorului, principiul efectivității impune ca persoana care achiziționează bunurile în discuție să își poată adresa cererea de restituire direct autorităților fiscale. Astfel, statele membre ar trebui să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite persoanei

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

care achiziționează bunul să recupereze taxa facturată fără să fie datorată, în vederea respectării principiului efectivității.

25 Potrivit instanței de trimitere, administrația fiscală ar fi trebuit să verifice dacă emitenții facturilor puteau restitui reclamantei din litigiul principal cuantumul TVA-ului achitate în mod greșit și dacă aveau dreptul să recupereze aceste cuantumuluri de la această administrație. Astfel, ținând seama de faptul că procedura de control fiscal începuse, ceea ce împiedica utilizarea oricărei autorevizuiri, administrația fiscală ar fi trebuit să procedeze la regularizarea situației. Pentru acest motiv, instanța ridică problema pe baza cărei proceduri, mai precis o procedură judiciară administrativă sau o nouă procedură în fața administrației fiscale, reclamanta din litigiul principal trebuie să fie în măsură să obțină cuantumul TVA-lui achitat fără să fie datorat.

26 În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile Directivei [2006/112] și în special principiile proporționalității, neutralității fiscale și efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici a autorității fiscale dintr-un stat membru care, fără să existe fraudă fiscală, refuză, la calcularea taxei, dreptul de deducere care s-ar putea exercita pe baza unei facturi cu TVA emise în conformitate cu regimul obișnuit de taxare, întrucât consideră că ar fi fost corect ca factura aferentă operațiunii să se emită în conformitate cu regimul de taxare inversă, fără ca, înainte de a refuza dreptul de deducere, să verifice

–dacă emitentul facturii poate restitui destinatarului facturii cuantumul TVA-ului plătit în mod necuvenit și

–dacă emitentul facturii poate, din punct de vedere legal (potrivit dreptului intern al statului membru), să o rectifice în cadrul unei autorevizuiri și să o regularizeze, obținând astfel de la autoritatea fiscală restituirea taxei plătite în mod necuvenit de acesta?

2) Dispozițiile Directivei [2006/112] și în special principiile proporționalității, neutralității fiscale și efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici a autorității fiscale dintr-un stat membru care refuză, la calcularea taxei, dreptul de deducere care s-ar putea exercita pe baza unei facturi cu TVA emise în conformitate cu regimul obișnuit de taxare, întrucât consideră că ar fi fost corect ca factura aferentă operațiunii să se emită în conformitate cu regimul de taxare inversă, și potrivit căreia, la calcularea taxei, nu se dispune restituirea către destinatarul facturii a taxei plătite în mod necuvenit, deși emitentul facturii a achitat la bugetul finanțelor publice cuantumul TVA-ului aferent facturilor?”

Cu privire la întrebările preliminare

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

27 Prin întrebările formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112, precum și principiile proporționalității, neutralității fiscale și efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici a autorității fiscale potrivit căreia, în lipsa suspiciunilor de fraudă, această autoritate refuză unei întreprinderi dreptul de deducere a TVA-ului achitat de această întreprindere, ca persoană careia i-au fost prestate serviciile, fără să fie datorat, furnizorului acestor servicii pe baza unei facturi întocmită de acesta din urmă potrivit normelor aferente regimului de taxare obișnuită, în timp ce operațiunea relevantă intra sub incidența mecanismului de taxare inversă, fără ca autoritatea fiscală,

– înainte de a refuza dreptul de deducere, să examineze dacă emitentul acestei facturi eronate putea restitui destinatarului acesteia cuantumul TVA-ului achitat fără să fie datorat și putea rectifica factura respectivă în cadrul unei proceduri de autorevizuire, conform reglementării naționale aplicabile, pentru a recupera taxa pe care a plătit-o către trezoreria publică fără să fie datorată sau

– să decidă să restituie ea însăși destinatarului aceleiași facturi taxa pe care acesta a achitat-o fără să fie datorată către emitentul acesteia, pe care acesta din urmă a plătit-o către trezoreria publică fără să fie datorată.

28 Cu titlu introductiv, trebuie subliniat că decizia de trimitere nu conține niciun element care să permită Curții să aprecieze utilitatea, în vederea răspunsului care trebuie dat la întrebările adresate, de a interpreta principiul proporționalității. Așadar, răspunsul la aceste întrebări va fi limitat la interpretarea dispozițiilor relevante ale Directivei 2006/112, precum și a principiilor neutralității fiscale și efectivității.

29 În primul rând, trebuie să se verifice dacă refuzul dreptului de deducere a TVA-ului în privința unei beneficiar de servicii aflat într-o situație precum cea a PORR este conform cu aceste dispoziții și cu aceste principii.

30 Trebuie amintit în acest sens că, pe baza regimului de taxare inversă, nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul și beneficiarul serviciilor, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, TVA-ul în amonte și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă astfel încât nicio sumă să nu fie datorată administrației fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 41 și jurisprudența citată).

31 Trebuie de asemenea subliniat că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 37,

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

și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 42).

- 32 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punctul 24, și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 43).
- 33 În plus, trebuie amintit că, în ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului într-o procedură de taxare inversă care ține de articolul 199 alineatul (1) din Directiva 2006/112, o persoană impozabilă, care trebuie să plătească, în calitate de beneficiar al unui serviciu, TVA-ul aferent acestuia, nu este obligată să dețină o factură întocmită conform condițiilor de formă prevăzute de directiva respectivă pentru a-și putea exercita dreptul de deducere și trebuie numai să îndeplinească formalitățile stabilite de statul membru respectiv în exercitarea opțiunii care îi este oferită de articolul 178 litera (f) din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 34 În speță, din decizia de trimitere reiese că facturile în discuție în litigiul principal nu conțineau mențiunile obligatorii impuse de articolul 169 alineatul (1) litera (k) din Legea privind TVA-ul și că PORR a plătit în mod eronat cuantumul TVA-ului, care figura în mod greșit în aceste facturi, emitenților acestora, în timp ce, în temeiul regimului de taxare inversă, ar fi trebuit, ca beneficiar al serviciilor, să achite TVA-ul direct autorităților fiscale, conform articolului 142 alineatul 1 litera b) din această lege, prin care Ungaria a pus în aplicare opțiunea prevăzută la articolul 199 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112.
- 35 Astfel, dincolo de faptul că facturile menționate nu corespundeau cerințelor de formă prevăzute de legislația națională care a transpus această directivă, lipsa și o cerință de fond a acestui regim, mai precis plata TVA-ului autorităților fiscale de către persoana impozabilă care solicită deducerea. O astfel de situație a împiedicat autoritatea fiscală competentă să verifice aplicarea regimului de taxare inversă și a creat un risc de pierderi ale unor venituri fiscale pentru statul membru în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctele 45 și 46).

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 Pe de altă parte, TVA-ul achitat de PORR furnizorilor de servicii, emitenții facturilor, nu era datorat, în timp ce exercitarea dreptului de deducere este limitată la taxele datorate, adică la taxele aferente unei tranzacții supuse TVA-ului sau achitate în măsura în care erau datorate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 47).
- 37 Întrucât PORR nu a respectat o cerință de fond a regimului de taxare inversă, iar TVA-ul pe care l-a achitat furnizorilor de servicii nu era datorat, această societate nu putea invoca un drept de deducere a TVA-ului respectiv.
- 38 În al doilea rând, trebuie să se examineze dacă, în conformitate cu jurisprudența Curții și așa cum în esență susține PORR, autoritatea fiscală trebuie să verifice, înainte de a refuza dreptul de deducere a TVA-ului pe care o persoană impozabilă l-a plătit din greșeală unor emitenți ai facturilor, precum cei în discuție în litigiul principal, dacă aceștia din urmă sunt în măsură să rectifice aceste facturi și să restituie acestei persoane impozabile cuantumul TVA-ului indicat în acestea. În opinia PORR, dacă s-ar admite posibilitatea ca autoritatea fiscală să refuze destinatarului facturilor dreptul de deducere a TVA-ului, fără să impună în același timp emitenților acestor facturi să aplice regimul de taxare inversă și să le rectifice pe acestea din urmă, destinatarul facturilor respective ar fi supus unei duble impuneri. În speță, PORR consideră că normele naționale aplicabile controalelor fiscale nu ar permite emitenților facturilor să le rectifice.
- 39 În acest sens, trebuie amintit că, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie de cereri de restituire a taxelor, modalitățile procedurale care vizează asigurarea salvagădării drepturilor de care justițiabilii beneficiază în temeiul dreptului Uniunii țin de ordinea juridică internă a fiecărui stat membru, în baza principiului autonomiei procedurale a statelor membre, condițiile în care aceste cereri pot fi exercitate trebuind să respecte principiile echivalenței și efectivității, ceea ce înseamnă că nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la solicitări similare fondate pe dispoziții de drept intern și nici aplicate astfel încât să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctele 50 și 52, precum și jurisprudența citată).
- 40 În acest cadru, Curtea a admis că un sistem în care, pe de o parte, furnizorul serviciilor care a plătit TVA din greșeală autorităților fiscale poate cere restituirea acesteia, iar, pe de altă parte, persoana căreia i-au fost prestate servicii poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva acestui furnizor respectă principiile neutralității și efectivității. Astfel, un asemenea sistem permite persoanei căreia i-au fost prestate serviciile, care a suportat sarcina taxei facturate din greșeală, să obțină restituirea sumelor plătite fără să fie datorate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctele 38

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

și 39, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 51).

- 41În speță, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, guvernul maghiar a confirmat, atât în observațiile sale scrise, cât și în ședința organizată la Curte, că sistemul juridic maghiar, în special modalitățile procedurale pe care le prevede în materie de cereri de restituire a taxelor facturate fără să fie datorate, permite, pe de o parte, beneficiarului serviciilor, care este destinatarul facturilor prin care TVA-ul a fost facturat din greșeală, să introducă împotriva furnizorilor de servicii care au emis aceste facturi o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate pentru a recupera sumele plătite fără să fie datorate și, pe de altă parte, acestor furnizori de servicii să solicite autorității fiscale restituirea TVA-ului plătit fără să fie datorat.
- 42Cu toate acestea, trebuie să se sublinieze că, dacă, în situația în care TVA-ul a fost plătit efectiv către trezoreria publică de furnizorul de servicii, restituirea TVA-ului de către acesta din urmă beneficiarului serviciilor este imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în caz de insolvabilitate a furnizorului de servicii respectiv, principiul efectivității poate impune ca beneficiarul serviciilor să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorităților fiscale. În acest caz, statele membre trebuie să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite beneficiarului respectiv să recupereze taxa facturată fără să fie datorată, în vederea respectării principiului efectivității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 53).
- 43În ședința din fața Curții, PORR a precizat că unul dintre furnizorii de servicii care au emis facturile în discuție în litigiul principal făcea sau făcuse obiectul unei proceduri a falimentului. Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, o asemenea constatare este un indiciu că ar putea fi imposibil sau excesiv de dificil pentru PORR să obțină restituirea TVA-ului facturat de acest furnizor fără să fie datorat.
- 44Trebuie să se adauge că, potrivit precizărilor instanței de trimitere, în afară de faptul că în speță nu există niciun indiciu de fraudă, furnizorii de servicii care au emis facturile în discuție în litigiul principal au plătit TVA-ul către trezoreria publică, astfel încât aceasta din urmă nu a suferit un prejudiciu ca urmare a faptului că aceste facturi au fost emise în mod eronat potrivit regimului obișnuit de taxare, în locul taxării inverse.
- 45În aceste condiții, în cazul în care restituirea către PORR de către furnizorii de servicii în discuție în litigiul principal a TVA-ului facturat fără să fie datorat ar fi imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în cazul insolvabilității acestor furnizori, PORR ar trebui să își poată îndrepta cererea de restituire direct

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

împotriva autorității fiscale. O asemenea cerere ar fi însă distinctă de cererea de deducere a TVA-ului, care face obiectul litigiului principal.

46În ceea ce privește, pe de altă parte, problema ridicată de instanța de trimitere privind eventuala existență a unei obligații a autorității fiscale de a verifica dacă rectificarea facturilor în discuție și recuperarea de către emitenții acestor facturi a taxei plătite fără să fie datorată către trezoreria publică sunt posibile din punct de vedere legal, trebuie amintit că litigiul principal privește respingerea de către autoritatea fiscală a unei cereri de deducere a TVA-ului formulate de destinatarul facturilor respective. Posibilitatea emitenților unor asemenea facturi de a le rectifica sau de a recupera taxa plătită către trezoreria publică fără să fie datorată este, desigur, așa cum s-a arătat la punctele 42-45 din prezenta hotărâre, un aspect care ar trebui verificat pentru a se stabili dacă destinatarul facturilor în cauză trebuie să poată îndrepta o cerere de restituire direct împotriva autorității fiscale. În schimb, acest aspect nu este relevant pentru a se controla conformitatea cu dreptul Uniunii a respingerii de către autoritatea fiscală a cererii de deducere a TVA-ului formulate de destinatarul facturilor vizate într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

47Rezultă că, în măsura în care sistemul maghiar permite PORR să recupereze TVA-ul pe care l-a achitat fără să fie datorat emitenților facturilor în cauză, autoritatea fiscală nu este obligată, înainte de a respinge cererea de deducere a TVA-ului, nici să verifice dacă acești emitenți pot rectifica aceste facturi în temeiul reglementării naționale, nici să dispună o asemenea rectificare.

48Din considerațiile care precedă rezultă că Directiva 2006/112, precum și principiile neutralității fiscale și efectivității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici a autorității fiscale potrivit căreia, în lipsa suspiciunilor de fraudă, această autoritate refuză unei întreprinderi dreptul de deducere a TVA-ului achitat de această întreprindere, ca beneficiar al serviciilor, fără să fie datorat, furnizorului acestor servicii pe baza unei facturi întocmite de acesta din urmă potrivit normelor aferente regimului de taxare obișnuită, în timp ce operațiunea relevantă intra sub incidența mecanismului de taxare inversă, fără ca autoritatea fiscală,

–înainte de a refuza dreptul de deducere, să examineze dacă emitentul acestei facturi eronate putea restitui destinatarului acesteia cuantumul TVA-ului achitat fără să fie datorat și putea rectifica factura respectivă în cadrul unei proceduri de autorevizuire, conform reglementării naționale aplicabile, pentru a recupera taxa pe care a plătit-o către trezoreria publică fără să fie datorată sau

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

–să decidă să restituie ea însăși destinatarului aceleiași facturi taxa pe care acesta a achitat-o fără să fie datorată către emitentul acesteia, pe care ulterior acesta din urmă a plătit-o către trezoreria publică fără să fie datorată.

Aceste principii impun însă ca, în cazul în care restituirea de către furnizorul serviciilor către beneficiarul acestora a TVA-ului facturat fără să fie datorat ar fi imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în cazul insolvenței furnizorului, beneficiarul serviciilor să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorității fiscale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49Întrucât, 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:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, precum și principiile neutralității fiscale și efectivității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici a autorității fiscale potrivit căreia, în lipsa suspiciunilor de fraudă, această autoritate refuză unei întreprinderi dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată de această întreprindere, ca beneficiar al serviciilor, fără să fie datorată, furnizorului acestor servicii pe baza unei facturi întocmite de acesta din urmă potrivit normelor aferente regimului obișnuit al taxei pe valoarea adăugată (TVA), în timp ce operațiunea relevantă intra sub incidența mecanismului de taxare inversă, fără ca autoritatea fiscală,

–înainte de a refuza dreptul de deducere, să examineze dacă emitentul acestei facturi eronate putea restitui destinatarului acesteia cuantumul TVA-ului achitat fără să fie datorat și putea rectifica factura respectivă în cadrul unei proceduri de autorevizuire, conform reglementării naționale aplicabile, pentru a recupera taxa pe care a plătit-o către trezoreria publică fără să fie datorată sau

–să decidă să restituie ea însăși destinatarului aceleiași facturi taxa pe care acesta a achitat-o fără să fie datorată către emitentul acesteia, pe care ulterior acesta din urmă a plătit-o către trezoreria publică fără să fie datorată.

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

Aceste principii impun însă ca, în cazul în care restituirea de către furnizorul serviciilor către beneficiarul acestora a TVA-ului facturat fără să fie datorat ar fi imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în cazul insolvabilității furnizorului, beneficiarul serviciilor să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorității fiscale.

Semnături