

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

Cauza C-434 din 2017 Human Operator Zrt. Solicitarea unei derogări de la aplicarea unei prevederi din directiva TVA. Data de la care se aplică o derogare de la aplicarea directivei TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

13 februarie 2019

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducerea TVA-ului – Determinarea persoanei impozabile obligate la plata TVA-ului – Aplicarea retroactivă a unei măsuri de derogare – Principiul securității juridice”

În cauza C-434/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Zalaegerszeg, Ungaria), prin decizia din 29 iunie 2017, primită de Curte la 18 iulie 2017, în procedura

Human Operator Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a zecea, și domnii F. Biltgen și E. Levits (raportor), judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de V. Bottka, de A. Sipos 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

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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Deciziei de punere în aplicare (UE) 2015/2349 a Consiliului din 10 decembrie 2015 privind autorizarea Ungariei de a aplica o măsură de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2015, L 330, p. 53, denumită în continuare „decizia de punere în aplicare”) coroborată cu articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013 (JO 2013, L 201, p. 4) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Human Operator Zrt., pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția pentru contestații din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria, denumită în continuare „direcția de contestații”), pe de altă parte, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) de către o persoană impozabilă destinatar al unor prestări de servicii supuse TVA-ului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 193 din Directiva TVA prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202.”

4 Potrivit articolului 199 din această directivă:

„(1) Statele membre pot prevedea ca persoană 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);

(b) punerea la dispoziție a personalului ce participă la activități prevăzute la litera (a);

[...]”

5 Articolul 395 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă.”

Decizia de punere în aplicare

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

6 Prin scrisorile înregistrate de serviciile Comisiei Europene la 23 decembrie 2014 și la 8 mai 2015, Ungaria a solicitat autorizația de a introduce o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA în ceea ce privește persoana căreia îi revine obligația plății TVA-ului, în vederea combaterii anumitor practici frauduloase în sectorul întreprinderilor de muncă temporară. Prin decizia de punere în aplicare, Consiliul a aprobat această cerere.

7 Potrivit articolului 1 din decizia de punere în aplicare:

„Prin derogare de la articolul 193 din [Directiva TVA], Ungaria este autorizată să prevadă că persoana răspunzătoare de plata TVA este persoana impozabilă care beneficiază de punerea la dispoziție de personal, angajat în alte activități decât cele care intră sub incidența articolului 199 alineatul (1) litera (a) din [Directiva TVA].”

8 Potrivit articolului 2 din decizia de punere în aplicare, această din urmă decizie expiră la 31 decembrie 2017.

Dreptul maghiar

9 Articolul 60 din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), are următorul cuprins:

„(1) În cazul livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru care cumpărătorul bunului sau beneficiarul serviciului este obligat la plata taxei, aceasta va fi calculată după cum urmează:

- a) în momentul primirii facturii sau a oricărui alt document care atestă executarea operațiunii;
- b) în momentul plății contraprestației; sau
- c) în cea de a cincisprezecea zi de la efectuarea operațiunii.

(2) Dintre opțiunile prevăzute la alineatul (1), va fi aplicabilă cea aferentă evenimentului care survine primul.”

10 Articolul 142 din această lege prevede:

„(1) Taxa trebuie achitată de persoana care achiziționează bunul sau de beneficiarul serviciului:

[...]

c) în cazul prestării de servicii de punere la dispoziție de lucrători temporari, de detașare de lucrători, de punere la dispoziție a personalului sau al utilizării serviciilor de încadrare în muncă a studenților, pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii – inclusiv în situațiile în care nu este necesară o autorizație de construcție sau o procedură de notificare a autorității de urbanism.

[...]

(3) Alineatul (1) este aplicabil în cazurile în care:

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

- a) toate părțile care intervin în executarea operațiunii sunt persoane impozabile înregistrate pe teritoriul național și
- b) niciuna dintre părțile care intervin în executarea operațiunii nu are un statut juridic reglementat de prezenta lege în temeiul căruia nu este obligată să plătească taxa.”

[...]”

11 Articolul 294 alineatul (1) din legea menționată prevede:

„Articolul 142 alineatul (1) litera c) din prezenta lege [...], cu excepțiile stabilite la alineatele (2) și (3), se aplică operațiunilor executate începând de la 1 ianuarie 2015 sau după această dată.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 Human Operator este o societate comercială cu sediul social în Ungaria, ce are ca obiect plasarea de forță de muncă, punerea la dispoziție de lucrători temporari și orice altă punere la dispoziție de resurse umane.

13 În vederea furnizării acestor servicii către clienții săi, Human Operator a recurs, prin intermediul unor contracte de prestări de servicii, la alte societăți comerciale, care și-au pus lucrătorii la dispoziția clienților Human Operator.

14 Human Operator a acceptat facturile primite de la aceste societăți, întocmite potrivit regimului normal de taxare, care menționau, ca obiect al serviciilor vizate, „altă punere la dispoziție de resurse umane” și care indicau TVA-ul, pe care Human Operator l-a dedus.

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adóigazgatósága (Direcția Fiscală și Vamală din județul Vas din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „autoritatea fiscală de prim nivel”) a efectuat un control la Human Operator pentru a verifica declarațiile privind TVA-ul aferente lunii ianuarie a anului 2015.

16 Ca urmare a acestui control, autoritatea fiscală de prim nivel a emis, la 22 august 2016, o decizie prin care a constatat o diferență de TVA de 46 065 000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 150 000 de euro) și a obligat-o pe Human Operator la plata acestui cuantum.

17 Autoritatea fiscală de prim nivel a considerat că, în temeiul articolului 60 din Legea privind TVA-ul, Human Operator era obligată să plătească TVA pentru toate operațiunile aferente declarațiilor privind luna ianuarie a anului 2015 și a determinat cuantumul TVA-ului datorat luând drept bază de calcul cuantumul indicat pe facturile acceptate de Human Operator referitoare la prestările de servicii în discuție în litigiul principal.

18 Autoritatea fiscală de prim nivel s-a întemeiat în această privință pe decizia de punere în aplicare, care abilitază guvernul maghiar, prin derogare de la articolul 193 din Directiva TVA, să impună taxarea inversă, care este prevăzută la articolul 142 alineatul (1) litera (c) din Legea privind TVA-ul. Autoritatea fiscală menționată a dedus din această dispoziție, astfel cum a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015, că această taxare inversă era aplicabilă începând de la această dată, cu atât mai mult cu cât guvernul maghiar, în cererea sa menționată la punctul 6 din prezenta hotărâre, ceruse în mod expres ca derogarea solicitată să se aplice începând de la data menționată.

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

19 Printr-o decizie din 25 ianuarie 2017, direcția de contestații, sesizată de Human Operator, a confirmat decizia menționată la punctul 16 din prezenta hotărâre.

20 Autoritatea fiscală de prim nivel a efectuat alte controale la Human Operator, care priveau alte perioade, și a emis șase alte decizii care acopereau perioada 1 februarie 2015-31 iulie 2015. Prin aceste decizii, ea a obligat Human Operator să achite un quantum total de 387 714 000 HUF (aproximativ 1,27 milioane de euro) cu titlu de TVA aferent acestei perioade.

21 La 13 ianuarie și la 25 ianuarie 2017, direcția de contestații, sesizată din nou de Human Operator, a confirmat deciziile autorității fiscale de prim nivel vizate la punctul anterior.

22 Considerând că, în lipsa unor dispoziții exprese privind aplicarea sa retroactivă, decizia de punere în aplicare nu putea fi aplicată de guvernul maghiar înainte de notificarea către Ungaria a acestei decizii, care a avut loc la 11 decembrie 2015, Human Operator a formulat, în fața instanței de trimitere, o acțiune îndreptată împotriva deciziilor menționate la punctele 19 și 21 din prezenta hotărâre.

23 Potrivit acestei instanțe, soluționarea litigiului principal necesită determinarea datei de intrare în vigoare a deciziei de punere în aplicare și, prin urmare, a datei începând cu care autorizația prevăzută în această decizie a devenit aplicabilă.

24 În aceste condiții, Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Zalaegerszeg, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„[Decizia de punere în aplicare] trebuie interpretată în sensul că se opune practicii existente în Ungaria, conform căreia se consideră că dispoziția din legislația națională, autorizată în temeiul deciziei de punere în aplicare menționate, care prevede o derogare de la articolul 193 din [Directiva TVA], și care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015, este aplicabilă începând de la această dată, în condițiile în care decizia de punere în aplicare nu conține nicio dispoziție privind retroactivitatea efectelor sau a aplicabilității sale, dar, în cererea sa de autorizare a derogării, Ungaria a indicat această dată drept dată inițială de aplicare?”

Cu privire la întrebarea preliminară

25 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii se opune unei reglementări naționale care prevede aplicarea unei măsuri de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA înainte ca actul Uniunii care autorizează derogarea menționată să fi fost notificat statului membru care a cerut-o, în condițiile în care, pe de o parte, actul Uniunii menționat tace cu privire la intrarea sa în vigoare sau la data de începere a aplicării sale, iar, pe de altă parte, statul membru menționat a exprimat dorința ca derogarea menționată să se aplice cu efect retroactiv.

26 În această privință, articolul 1 din decizia de punere în aplicare permite Ungariei să deroge de la norma generală de taxare, prevăzută la articolul 193 din Directiva TVA, prevăzând că persoana răspunzătoare de plata TVA este persoana impozabilă care beneficiază de punerea la dispoziție de personal, angajat în alte activități decât cele care intră sub incidența articolului articolul 199 alineatul (1) litera (a) din această directivă.

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 Astfel, articolul 142 alineatul (1) litera (c) din Legea privind TVA-ul prevede că beneficiarul serviciului este obligat la plata TVA-ului în cazul prestării de servicii de punere la dispoziție de lucrători temporari, de detașare de lucrători, de punere la dispoziție a personalului sau al utilizării serviciilor de încadrare în muncă a studenților, pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii. Această dispoziție a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015 și, potrivit deciziei de trimitere, autoritățile fiscale maghiare o aplică de la această dată.

28 Or, decizia de punere în aplicare, care permite o astfel de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA, nu a fost notificată guvernului maghiar decât la 11 decembrie 2015.

29 În plus, această decizie nu face nicio mențiune cu privire la data intrării sale în vigoare sau cu privire la data la care derogarea pe care o prevede începe să se aplice. Aceasta nu precizează nici perioada pe care se întind efectele sale, limitându-se să prevadă data expirării sale, care este stabilită pentru 31 decembrie 2017.

30 În această privință, este necesar să se arate, mai întâi, că, în ceea ce privește articolul 199 din Directiva TVA, care permite statelor membre să recurgă, în situațiile prevăzute la alineatul (1) literele (a)-(g), la mecanismul de taxare inversă, în temeiul căruia persoana obligată la plata TVA-ului este persoana imposibilă destinatară a operațiunii supuse TVA-ului, Curtea a statuat că această dispoziție constituie o excepție de la principiul care figurează la articolul 193 din această directivă și că, prin urmare, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte, care nu poate însă determina lipsirea acesteia de efectele sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punctele 23 și 31, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 25).

31 În continuare, în lipsa, în decizia de punere în aplicare, a unor dispoziții de stabilire a datei sale de intrare în vigoare sau a unei date de începere a aplicării derogării pe care aceasta o prevede, trebuie să se recurgă, pentru a determina efectul său în timp, la principiile de interpretare general recunoscute, având în vedere atât termenii, cât și scopul și economia acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 1981, Meridionale Industria Salumi și alții, 212/80-217/80, EU:C:1981:270, punctul 8).

32 Astfel, conform articolului 297 alineatul (2) al treilea paragraf TFUE, care constituie o regulă generală în ceea ce privește intrarea în vigoare a deciziilor care se adresează unui destinatar, astfel de decizii produc efecte prin notificarea către destinatarii lor. În speță, având în vedere că decizia de punere în aplicare a fost notificată guvernului maghiar la 11 decembrie 2015, este necesar să se considere că aceasta a intrat în vigoare la această dată.

33 Această constatare nu poate fi infirmată de observațiile guvernului maghiar. Contrar a ceea ce sugerează acest guvern, sunt lipsite de relevanță pentru stabilirea datei de la care decizia de punere în aplicare a produs efecte, în primul rând, faptul că Comisia, în propunerea sa de decizie de punere în aplicare a Consiliului privind autorizarea Ungariei de a aplica o măsură de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112 [COM(2015) 557 final], a indicat în mod expres că ar fi fost informată că Ungaria începuse să aplice derogarea solicitată fără să aștepte adoptarea deciziei de punere în aplicare, în al doilea rând, faptul că articolul 2 din această decizie a stabilit data de expirare a acesteia la 31 decembrie 2017 și, în al treilea rând, faptul că, într-o scrisoare adresată Ungariei de Comisie, aceasta din urmă a precizat că intenționează să dea curs cererii acestui stat membru în ceea ce privește durata de aplicare a derogării solicitate și a prevăzut să se stabilească această durată la trei ani.

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

34 Astfel, trebuie amintit că principiul securității juridice, care face parte dintre principiile generale ale dreptului Uniunii, impune în special ca normele de drept să fie clare, precise și previzibile în privința efectelor lor (Hotărârea din 18 noiembrie 2008, Förster, C-158/07, EU:C:2008:630, punctul 67).

35 Imperativul securității juridice se impune cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate presupune obligații financiare, pentru a le permite celor interesați să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor care le sunt impuse de aceasta (Hotărârea din 29 aprilie 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punctul 34 și jurisprudența citată).

36 S-a statuat de asemenea că, în vederea respectării principiului securității juridice și al protecției încrederii legitime, normele de fond din dreptul Uniunii trebuie, în principiu, interpretate în sensul că nu au în vedere decât situații ulterioare intrării lor în vigoare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 septembrie 2002, Falck și Acciaierie di Bolzano/Comisia, C-74/00 P și C-75/00 P, EU:C:2002:524, punctul 119). Astfel, principiul securității juridice se opune, ca regulă generală, stabilirii punctului de pornire a efectelor în timp ale unui act al Uniunii înainte de publicarea sau de notificarea sa, după caz, Curtea considerând că, în mod excepțional, situația putea fi diferită atunci când un obiectiv de interes general o impune și atunci când încrederea legitimă a persoanelor interesate este respectată în mod corespunzător (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 septembrie 1982, Amylum/Consiliul, 108/81, EU:C:1982:322, punctul 4, Hotărârea din 26 aprilie 2005, „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punctul 33 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 28 noiembrie 2006, Parlamentul European/Consiliul, C-413/04, EU:C:2006:741, punctul 75 și jurisprudența citată).

37 În consecință, având în vedere norma prevăzută la articolul 297 alineatul (2) al treilea paragraf TFUE și în lipsa oricărei indicații în decizia de punere în aplicare privind aplicarea sa retroactivă, nu se poate concluziona că această decizie s-ar putea aplica retroactiv. Rezultă că guvernul maghiar nu era în măsură să introducă taxarea inversă pentru serviciile care nu sunt menționate la articolul 199 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA înainte de a notifica Ungariei decizia de punere în aplicare de autorizare a acestei taxări inverse.

38 Pe de altă parte, pentru a da un răspuns util instanței de trimitere în ceea ce privește determinarea persoanei obligate la plata TVA-ului în circumstanțele în discuție în litigiul principal, trebuie amintit că, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, este posibil ca acestea să fie invocate în fața instanțelor naționale împotriva statului membru vizat fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punctul 56 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 31 și jurisprudența citată). Curtea a statuat de asemenea că o dispoziție din dreptul Uniunii este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 32 și jurisprudența citată).

39 În speță, articolul 193 din Directiva TVA prevede că TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și cu articolul 202 din această directivă.

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

40 În consecință, statul membru nu dispune de nicio marjă de apreciere în ceea ce privește condițiile de aplicare în timp a normei generale instituite la articolul 193 din Directiva TVA.

41 Având în vedere că nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a derogării prevăzute la articolul 199 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, persoanele impozabile pot, așadar, invoca articolul 193 din această directivă în fața instanțelor naționale împotriva statului membru în cauză. Astfel, în speță, norma generală, prevăzută la articolul 193 din directiva menționată, este aplicabilă și, prin urmare, persoanele impozabile care au efectuat prestările de servicii în discuție în litigiul principal sunt cele care sunt obligate la plata TVA-ului pentru perioada anterioară intrării în vigoare a deciziei de punere în aplicare.

42 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că dreptul Uniunii se opune unei reglementări naționale care prevede aplicarea unei măsuri de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA înainte ca actul Uniunii care autorizează derogarea menționată să fi fost notificat statului membru care a cerut-o, în condițiile în care actul Uniunii menționat tace cu privire la intrarea sa în vigoare sau la data de începere a aplicării sale, chiar dacă statul membru menționat a exprimat dorința ca derogarea menționată să se aplice cu efect retroactiv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Dreptul Uniunii se opune unei reglementări naționale care prevede aplicarea unei măsuri de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013, înainte ca actul Uniunii care autorizează derogarea menționată să fi fost notificat statului membru care a cerut-o, în condițiile în care actul Uniunii menționat tace cu privire la intrarea sa în vigoare sau la data de începere a aplicării sale, chiar dacă statul membru menționat a exprimat dorința ca derogarea menționată să se aplice cu efect retroactiv.