

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-397 din 2021, HUMDA Magyar Autó-Motorsport. Dreptul de a solicita rambursarea TVA direct de la autoritatea fiscală când beneficiarul a realizat achiziții supuse TVA dintr-o eroare de apreciere a legislației.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

13 octombrie 2022

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Vânzări care nu sunt supuse TVA-ului – TVA facturat și plătit fără a fi datorat – Lichidarea furnizorului – Refuz al autorității fiscale de a rambursa beneficiarului TVA-ul plătit fără a fi datorat – Principiile efectivității, neutralității fiscale și nediscriminării”

În cauza C-397/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), prin decizia din 25 mai 2021, primită de Curte la 29 iunie 2021, în procedura

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna M. L. Arastey Sahún, președintă de cameră, și domnii F. Biltgen (raportor) și J. Passer, judecători,

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt., de Gy. Hajdu, avocat;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și R. Kissné Berta, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de K. Talabér-Ritz și V. Uher, în calitate de agenți,

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

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

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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (denumită în continuare „Humda”), 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 „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu respingerea de către aceasta din urmă a cererii societății Humda de a i se rambursa taxa pe valoarea adăugată (TVA) care îi fusese facturată din greșeală pentru o operațiune nesupusă TVA-ului în Ungaria și referitoare la un bun situat în alt stat membru.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

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

4 Articolul 168 litera (a) din această directivă prevede:

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

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

5 Articolul 183 din directiva menționată 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.”

Dreptul maghiar

6 Articolul 2 litera (a) din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)], în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

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

„Sunt supuse taxei prevăzute de această lege:

(a) livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate pe teritoriul național de o persoană impozabilă care acționează ca atare, în schimbul unei contraprestații.”

7 Articolul 39 din această lege prevede:

„1) Locul prestării de servicii legate direct de un bun imobil este locul unde este situat bunul.

2) Prestările de servicii legate direct de un bun imobil menționate la alineatul (1) includ în special: serviciile agenților și experților imobiliari, serviciile de cazare comercială, transferul drepturilor de utilizare a imobilelor, precum și serviciile de pregătire sau de coordonare a executării lucrărilor imobiliare.”

8 Articolul 64 alineatul (3) din adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Legea nr. CL din 2017 privind Codul de procedură fiscală), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Codul de procedură fiscală”), prevede:

„Fără a aduce atingere prevederilor alineatului (1), rambursarea taxei pe valoarea adăugată solicitată are loc în termen de 30 de zile de la data primirii declarației fiscale, dar în niciun caz înainte de data scadentă, acest termen prelungindu-se la 45 de zile în cazul în care valoarea rambursării taxei depășește 1 milion de [forinți maghiari (HUF) (aproximativ 2 500 de euro)], cu condiția ca persoana impozabilă să nu fi depus cererea de rambursare într-o declarație fiscală prin care se încheie lichidarea (lichidare simplificată) sau lichidarea voluntară (lichidare voluntară simplificată), dacă persoana impozabilă a achitat integral, la data depunerii declarației fiscale, valoarea contraprestației indicată pe factura corespunzătoare fiecăreia dintre operațiunile care dau dreptul de a percepe TVA, inclusiv taxa – prin exercitarea dreptului său de deducere a taxei în perioada fiscală în cauză pe baza facturii sau a facturilor care atestă efectuarea operațiunilor respective – sau dacă datoria sa a fost stinsă în totalitate în alt mod, iar persoana impozabilă indică în declarația sa că această cerință este îndeplinită. În cazul în care, în perioada menționată, se inițiază sau este în curs de desfășurare un control fiscal privind persoana impozabilă care face obiectul unei lichidări referitor la subvenția bugetară solicitată, termenul pentru acordarea unei subvenții bugetare începe să curgă de la data la care decizia privind rezultatele controlului fiscal rămâne definitivă. În sensul prezentei dispoziții, contraprestația este considerată ca fiind plătită atunci când este reținută numai pe baza unei garanții de bună execuție stipulate în prealabil în contract.”

9 Articolul 65 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală prevede:

„În cazul în care autoritatea fiscală plătește cu întârziere o sumă, aceasta achită pentru fiecare zi de întârziere o dobândă egală cu rata penalității de întârziere. Chiar dacă are loc o întârziere la plată, nu se datorează dobânzi dacă cererea (declarația) nu are temei juridic în ceea ce privește mai mult de 30 % din suma solicitată (declarată) sau dacă plata este împiedicată de o omisiune din partea persoanei impozabile sau a persoanei obligate să furnizeze informații.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Societatea căreia Humda i-a succedat în drepturi recursese la „BHA” Bíró Hűtéstechikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (denumită în continuare „BHA”) pentru ca aceasta din urmă să îi furnizeze servicii în cadrul proiectului de construcție a pavilionului maghiar al expoziției universale care a avut loc în cursul anului 2015 la Milano (Italia) (denumită în continuare „prestarea de servicii

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 cauză”). În legătură cu aceste servicii, BHA emisese nouă facturi care includeau TVA-ul, în valoare totală de 486 620 000 HUF (aproximativ 1 230 500 de euro). Aceste facturi au fost plătite de societatea căreia i-a succedat Humda, iar BHA a plătit TVA-ul facturat administrației fiscale maghiare. Cu ocazia unui control, aceasta din urmă a constatat că, în temeiul legislației maghiare, TVA-ul în discuție nu era datorat în Ungaria, dat fiind că prestarea de servicii în cauză privea un bun care se situa în Italia. Prin urmare, TVA-ul în discuție fusese facturat din greșeală.

11 Pentru a recupera suma corespunzătoare TVA-ului plătit fără să fie datorat, Humda a sesizat Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (Direcția Fiscală și Vamală Regională din Budapesta-Nord, care ține de Administrația Națională Fiscală și Vamală, Ungaria) cu o cerere având ca obiect rambursarea sumei de 126 248 760 HUF (aproximativ 320 000 de euro), corespunzătoare cuantumului acestui TVA, precum și plata dobânzilor aferente. Potrivit Humda, chiar dacă are obligația de a solicita rambursarea acestei sume de la emitentul facturii în cadrul unei proceduri civile, care ar trebui să își regularizeze ulterior situația cu autoritatea fiscală competentă, în speță, aceasta se confruntă cu faptul că BHA a făcut obiectul unei proceduri de lichidare judiciară și că, potrivit lichidatorului său, creanța societății Humda este nerecuperabilă.

12 Întrucât această cerere, precum și acțiunea subsecventă în fața Direcției de soluționare a contestațiilor a fost respinsă, Humda a sesizat instanța de trimitere, Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), solicitând în esență reformarea sau anularea deciziei adoptate de Direcția de soluționare a contestațiilor. Potrivit informațiilor cuprinse în cererea de decizie preliminară, cererea menționată se întemeiază în esență pe Hotărârea Curții din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), și pe Hotărârea Curții din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).

13 Direcția de soluționare a contestațiilor susține că aceste hotărâri nu sunt pertinente din moment ce prestarea de servicii în cauză în speță nu a fost realizată pe teritoriul maghiar și nu a dat naștere unui drept de deducere în sarcina Humda. De altfel, aceasta din urmă nu ar fi dorit să își exercite dreptul de deducere. Or, în hotărârile invocate de această societate, Curtea s-ar fi pronunțat cu privire la plata nedatorată a TVA-ului de către beneficiarul serviciilor către prestatori în temeiul unei facturi întocmită în mod greșit pe baza normelor regimului obișnuit de taxare, în timp ce operațiunea la care se referea această factură intra sub incidența regimului de taxare inversă. Direcția de soluționare a contestațiilor arată că, în măsura în care furnizarea de servicii în cauză nu intră în domeniul de aplicare al legislației maghiare privind TVA-ul, rambursarea solicitată de Humda nu poate fi efectuată.

14 Având în vedere hotărârile menționate, instanța de trimitere ridică problema dacă dispozițiile naționale aplicabile, precum și practica administrativă națională sunt compatibile cu Directiva TVA și, mai precis, cu principiile efectivității, neutralității TVA-ului și interzicerii discriminării. În această privință, ea precizează că, în speță, recuperarea TVA-ului plătit fără a fi datorat este imposibilă sau excesiv de dificilă în cadrul unei proceduri de drept civil, din moment ce, în primul rând, BHA a făcut între timp obiectul unei proceduri de lichidare, în al doilea rând, lichidatorul acesteia din urmă ar fi declarat că nu îi era posibil să modifice factura emisă în timpul existenței sale de BHA, în al treilea rând, aceasta din urmă nu a solicitat rambursarea taxei plătite fără a fi datorate, în al patrulea rând, Humda a introdus totuși o procedură civilă împotriva administrației fiscale maghiare, în al cincilea rând, este incontestabil că TVA-ul a fost plătit către trezoreria publică și, în al șaselea rând, nu există nicio suspiciune de fraudă.

15 Instanța de trimitere ridică, pe de altă parte, problema dacă, presupunând că Humda este autorizată să introducă direct o cerere de rambursare la administrația fiscală maghiară, aceasta din

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

urmă este obligată să plătească dobânzi moratorii pentru suma care face obiectul acestei rambursări și, în cazul unui răspuns afirmativ, care sunt termenele care trebuie luate în considerare în acest scop.

16 În aceste condiții, Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile Directivei TVA, în lumina principiilor generale ale acesteia, în special a principiilor efectivității și neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale și unei practici naționale întemeiate pe aceasta, conform cărora, în cazul în care o persoană impozabilă în scopuri de TVA emite din eroare o factură cu TVA pentru o livrare scutită de TVA și plătește taxa respectivă către bugetul de stat, ceea ce poate dovedi, iar destinatarul facturii plătește TVA-ul respectiv emitentului facturii, autoritatea fiscală națională nu rambursează acel TVA nici emitentului, nici destinatarului facturii?

2) În cazul în care Curtea răspunde afirmativ la prima întrebare preliminară, dispozițiile Directivei TVA trebuie interpretate, în lumina principiilor generale ale acesteia, în special a principiilor efectivității, neutralității fiscale și nediscriminării, în sensul că se opun unei reglementări naționale care, în situația descrisă în întrebarea anterioară, nu permite în niciun caz destinatarului facturii să se adreseze direct autorității fiscale naționale pentru a solicita rambursarea TVA-ului sau îi permite acest lucru numai atunci când este imposibil sau excesiv de dificil să recupereze cuantumul TVA-ului în cauză prin altă procedură de drept civil, mai ales în cazul în care a avut loc între timp lichidarea emitentului facturii?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, autoritatea fiscală națională este obligată să plătească dobânzi pentru TVA-ul care trebuie rambursat? Dacă există o astfel de obligație, pe ce perioadă se aplică? Obligația respectivă este supusă normelor generale de rambursare a TVA-ului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

17 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, citită în lumina principiilor efectivității și neutralității TVA-ului, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia o persoană impozabilă careia o altă persoană impozabilă i-a furnizat un serviciu nu poate solicita direct administrației fiscale rambursarea cuantumului corespunzător TVA-ului care i-a fost facturat de acest furnizor fără să fie datorat și pe care acesta din urmă l-a plătit direct trezoreriei publice, în condițiile în care recuperarea acestui cuantum de la furnizorul menționat este imposibilă sau excesiv de dificilă din cauza faptului că acesta din urmă a făcut obiectul unei proceduri de lichidare.

18 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că principiul neutralității TVA-ului, care se află în centrul sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii, este garantat prin mecanismul dreptului de deducere, care urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice și care 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iulie 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punctul 28 și jurisprudența citată). Este adevărat că din cererea de decizie preliminară nu reiese în mod expres că Humda beneficia de un

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

drept de deducere pentru TVA-ul facturat și plătit din greșeală. Însă, din moment ce în prima și în a doua întrebare instanța de trimitere se referă la principiul neutralității TVA-ului, este necesar să se considere, sub rezerva verificării de către instanța menționată, că Humda sau societatea căreia i-a succedat în drepturi dispunea de un drept de deducere a acestui TVA.

19 Această premisă fiind stabilită, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în lipsa unei dispoziții în Directiva TVA referitoare la regularizarea de către emitentul facturii a TVA-ului facturat fără a fi datorat, statele membre sunt, în principiu, cele care trebuie să determine condițiile în care acest TVA poate fi regularizat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 38, precum și Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 26 și jurisprudența citată).

20 Pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența statelor membre să prevadă în ordinea lor juridică internă posibilitatea regularizării oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință (Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 27 și jurisprudența citată).

21 Reiese de asemenea din jurisprudența Curții că o reglementare națională în temeiul căreia, pe de o parte, furnizorul care a plătit TVA-ul din greșeală autorităților fiscale poate cere restituirea acestuia, 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 TVA-ului și efectivității. Într-adevăr, un astfel de sistem îi permite persoanei căreia i-au fost prestate serviciile, care a suportat sarcina TVA-ului facturat 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, punctul 39).

22 Dacă restituirea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în cazul insolvenței furnizorului, principiile neutralității TVA-ului și efectivității impun ca statele membre să prevadă instrumentele necesare pentru a permite beneficiarului să recupereze TVA-ul facturat și plătit fără să fie datorat, în special adresând cererea sa de restituire direct administrației fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 41, și Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punctul 48).

23 Curtea a dedus de aici că, în vederea respectării principiului efectivității, statele membre trebuie să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite persoanei căreia i-au fost prestate serviciile să recupereze taxa facturată fără să fie datorată (Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 41).

24 Sub rezerva considerațiilor introductive prezentate la punctul 18 din prezenta hotărâre, această jurisprudență poate fi transpusă unei situații precum cea în discuție în litigiul principal. Astfel, din cererea de decizie preliminară reiese, pe de o parte, că prestarea de servicii în cauză privea un bun imobil situat în alt stat membru decât cel în care TVA-ul a fost achitat din greșeală. Or, în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), nici acele prestări de servicii nu erau supuse TVA-ului în statul membru în cauză, din moment ce fuseseră furnizate în alt stat membru. Pe de altă parte, din această cerere reiese că în speță nu a existat nici abuz, nici fraudă, prestatorul și beneficiarul serviciilor fiind amândoi de bună-credință. Rezultă că, în cauza principală, la fel ca în cauza care a determinat pronunțarea acestei hotărâri, nu există un risc de pierdere a unor venituri fiscale și este imposibil sau excesiv de dificil

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 beneficiar să obțină din partea prestatorului rambursarea TVA-ului plătit fără să fie datorat întrucât acesta a făcut între timp obiectul unei proceduri de lichidare.

25 Contrar celor susținute de guvernul maghiar în observațiile sale scrise, caracterul transpozabil la prezenta cauză al jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), nu poate fi repus în discuție pentru motivul că litigiul principal nu ar privi dreptul de deducere al beneficiarului. Astfel, în această hotărâre, Curtea nu a ținut seama de o asemenea distincție, ci s-a exprimat în termeni generali. În plus, la fel ca în speță, împrejurările cauzei care a determinat pronunțarea hotărârii menționate priveau o prestație care nu era supusă TVA-ului în statul membru în care fusese facturată această taxă și la bugetul căruia fusese plătită.

26 Trebuie totuși adăugat că statele membre dispun de dreptul de a însoți obligații de formă ale persoanelor impozabile de sancțiuni de natură să le incite să respecte obligațiile menționate pentru a asigura buna funcționare a sistemului TVA-ului și că, așadar, o sancțiune administrativă de natură pecuniară poate fi aplicată unei persoane impozabile a cărei cerere de rambursare a TVA-ului plătit fără a fi datorat rezultă din propria neglijență (Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 36 și jurisprudența citată).

27 În această privință, Curtea a precizat că, presupunând că se dovedește existența unei neglijențe din partea persoanei impozabile, ceea ce revine instanțelor naționale să constate, statul membru în cauză trebuie să recurgă la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul vizat de reglementarea națională, aduc atingere cât mai puțin posibil principiilor stabilite prin legislația Uniunii, precum principiul neutralității TVA-ului. Prin urmare, ținând seama de locul pe care îl ocupă acest principiu în sistemul comun al TVA-ului, o sancțiune care constă într-un refuz absolut al dreptului la rambursarea TVA-ului facturat în mod eronat și plătit fără să fie datorat este disproporționată (Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 37 și jurisprudența citată).

28 Trebuie amintit totodată că, desigur, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de rambursare a TVA-ului facturat și plătit fără a fi datorat dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 50 și jurisprudența citată).

29 Din dosarul de care dispune Curtea reiese însă că reglementarea în discuție în litigiul principal, astfel cum a fost aplicată de administrația fiscală maghiară, echivalează în fapt, în împrejurările descrise în prima întrebare și în lipsa unui risc de fraudă sau de abuz din partea persoanelor impozabile în cauză, cu a refuza beneficiarului dreptul la rambursarea TVA-ului facturat și plătit fără a fi datorat. Rezultă că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, această reglementare este disproporționată.

30 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că Directiva TVA, citită în lumina principiilor efectivității și neutralității TVA-ului, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia o persoană impozabilă căreia o altă persoană impozabilă i-a furnizat un serviciu nu poate solicita direct administrației fiscale rambursarea cuantumului corespunzător TVA-ului care i-a fost facturat de acest furnizor fără să fie datorat și pe care acesta din urmă l-a plătit direct trezoreriei publice, în condițiile

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 care recuperarea acestui quantum de la furnizorul menționat este imposibilă sau excesiv de dificilă din cauza faptului că acesta din urmă a făcut obiectul unei proceduri de lichidare și chiar dacă acestor două persoane impozabile nu le pot fi reproșate nicio fraudă și niciun abuz, astfel încât nu există un risc de pierdere de venituri fiscale pentru acest stat membru.

Cu privire la a treia întrebare

31 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că, în cazul în care o persoană impozabilă careia o altă persoană impozabilă i-a furnizat un serviciu poate solicita direct administrației fiscale rambursarea cuantumului corespunzător TVA-ului care i-a fost facturat de furnizor fără să fie datorat și pe care acesta din urmă l-a plătit trezoreriei publice, această administrație are obligația de a plăti dobânzi aferente cuantumului respectiv și, în cazul unui răspuns afirmativ, pentru ce perioadă și în ce condiții.

32 În ceea ce privește obligația de a plăti dobânzi, trebuie amintit că Curtea a statuat în mod repetat că, atunci când un stat membru a încasat impozite cu încălcarea normelor de drept al Uniunii, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a impozitului perceput fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu impozitul respectiv. Aceasta cuprinde și pierderile reprezentate de indisponibilizarea sumelor de bani ca urmare a exigibilității premature a impozitului. Astfel, principiul obligării statelor membre să restituie cu dobândă impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii decurge din acest din urmă drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctele 25 și 26, precum și jurisprudența citată).

33 Curtea a adăugat că, în absența unei reglementări la nivelul Uniunii, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribuția de a prevedea condițiile în care se impune acordarea acestor dobânzi, în special rata și modul de calcul al dobânzilor (dobânzi simple sau dobânzi compuse). Aceste condiții trebuie să respecte principiile echivalenței și efectivității, ceea ce înseamnă că nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor cereri similare întemeiate pe dispoziții de drept intern și nici concepute astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

34 Trebuie să se constate însă că, în cauza principală, administrația fiscală maghiară nu a solicitat plata TVA-ului în discuție cu încălcarea legislației Uniunii, ci în temeiul articolului 203 din Directiva TVA, care prevede că „TVA este datorat [...] de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură”, așa încât un TVA facturat din greșeală este datorat. Astfel, din jurisprudența Curții reiese că TVA-ul menționat pe o factură este datorat de emitentul acestei facturi, inclusiv în lipsa oricărei operațiuni impozabile reale (Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 26).

35 Prin urmare, nu se poate considera că TVA-ul a fost perceput în speță „cu încălcarea dreptului Uniunii”, în sensul Hotărârii din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții (C-591/10, EU:C:2012:478), astfel încât nu se poate trage nicio concluzie din hotărârea citată în ceea ce privește eventualele dobânzi care trebuie plătite de administrația fiscală într-o situație precum cea din litigiul principal.

36 În aceste condiții, din moment ce există, după cum reiese din răspunsul la primele două întrebări, o obligație în sarcina statelor membre de a prevedea o posibilitate de regularizare sau de rambursare a TVA-ului facturat și plătit din greșeală unei persoane impozabile care dispune de un drept de deducere a TVA-ului astfel plătit dacă, printre altele, nu există un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru

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

statul membru în cauză și din moment ce o asemenea rambursare a unei creanțe privind TVA-ul poate fi comparată, având în vedere natura sa, cu un „excedent de TVA”, în sensul articolului 183 din Directiva TVA, trebuie, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, să se facă referire la această din urmă dispoziție.

37 În această privință, Curtea a statuat că, chiar dacă articolul 183 din Directiva TVA nu prevede o obligație de plată a unor dobânzi aferente excedentului de TVA care trebuie rambursat și nici nu precizează momentul de la care sunt datorate astfel de dobânzi, principiul neutralității sistemului fiscal al TVA-ului impune ca pierderile financiare rezultate din rambursarea unui excedent de TVA efectuată cu depășirea unui termen rezonabil să fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere (Hotărârea din 12 mai 2021, *technoRent International* și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 40).

38 Or, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care se caracterizează prin faptul că rambursarea TVA-ului de către prestatorul de servicii care l-a facturat din greșeală este imposibilă sau excesiv de dificilă din cauza faptului că acesta din urmă a făcut obiectul unei proceduri de lichidare, persoana impozabilă beneficiară a prestării de servicii care a plătit un TVA nedatorat suportă, în așteptarea rambursării TVA-ului menționat, un prejudiciu financiar ca urmare a indisponibilității sumei corespunzătoare cuantumului acestei taxe. În astfel de împrejurări, dacă administrația fiscală nu rambursează acest TVA plătit fără a fi datorat într-un termen rezonabil după ce a fost sesizată cu o cerere în acest sens de către această persoană impozabilă, întemeiată pe faptul că recuperarea sumei plătite fără a fi datorată prestatorului de servicii este imposibilă sau excesiv de dificilă, rezultă de aici o atingere adusă principiului neutralității fiscale.

39 În ceea ce privește modalitățile de aplicare a dobânzilor pentru rambursarea TVA-ului facturat și plătit fără a fi datorat, reiese din cuprinsul punctului 33 din prezenta hotărâre că, în lipsa unei dispoziții a Directivei TVA în această privință, modalitățile respective țin de autonomia procedurală a statelor membre, în limitele principiilor echivalenței și efectivității.

40 În ceea ce privește principiul efectivității, singurul principiu în discuție în speță, acesta impune ca normele naționale referitoare în special la calcularea dobânzilor eventual datorate să nu conducă la privarea persoanei impozabile de o despăgubire adecvată pentru pierderea generată de o rambursare a TVA-ului care nu ar interveni într-un termen rezonabil. Revine instanței de trimitere obligația să stabilească dacă această situație se regăsește în speță, având în vedere ansamblul circumstanțelor litigiului principal.

41 În această privință trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, atât autoritățile administrative, cât și instanțele naționale care trebuie să aplice, în cadrul competențelor proprii, dispozițiile dreptului Uniunii au obligația de a asigura efectul deplin al acestor dispoziții (Hotărârea din 12 mai 2021, *technoRent International* și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 52, precum și jurisprudența citată), dacă este cazul, prin efectuarea unei interpretări conforme a dreptului intern.

42 Obligația de interpretare conformă a dreptului național presupune ca instanța națională să ia în considerare întregul drept național pentru a aprecia în ce măsură acesta poate fi aplicat într-un mod care să nu conducă la un rezultat contrar dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2021, *technoRent International* și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 53, precum și jurisprudența citată).

43 Cu toate acestea, principiul interpretării conforme a dreptului național are anumite limite. Astfel, obligația instanței naționale de a se referi la conținutul dreptului Uniunii atunci când interpretează și

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

aplică normele relevante de drept intern este limitată de principiile generale ale dreptului, printre care se numără principiul securității juridice, și nu poate fi utilizată ca temei pentru o interpretare *contra legem* a dreptului național (Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 54 și jurisprudența citată).

44 În speță, îi va reveni instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă este posibil să se asigure efectul deplin al dreptului Uniunii, luând în considerare întregul drept național și procedând, dacă este cazul, la o aplicare *mutatis mutandis* a dispozițiilor acestui din urmă drept.

45 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 183 din Directiva TVA, citit în lumina principiului neutralității TVA-ului, trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care o persoană impozabilă căreia o altă persoană impozabilă i-a furnizat un serviciu poate solicita direct administrației fiscale rambursarea cuantumului corespunzător TVA-ului care i-a fost facturat fără să fie datorat de acest furnizor și pe care acesta din urmă l-a plătit trezoreriei publice, administrația menționată are obligația de a plăti dobânzi pentru acest quantum dacă nu a efectuat această rambursare într-un termen rezonabil după ce i s-a solicitat acest lucru. Modalitățile de aplicare a dobânzilor aferente acestui quantum țin de autonomia procedurală a statelor membre, în limitele principiilor echivalenței și efectivității, având în vedere că normele naționale referitoare în special la calcularea dobânzilor eventual datorate nu trebuie să conducă la privarea persoanei impozabile de o despăgubire adecvată pentru pierderea suferită prin rambursarea tardivă a aceluiași quantum. Revine instanței de trimitere sarcina de a face tot ce ține de competența sa pentru a asigura efectul deplin al articolului 183 procedând la o interpretare a dreptului național conformă cu dreptul Uniunii.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 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 șaptea) declară:

1) **Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, citită în lumina principiilor efectivității și neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA),**

trebuie interpretată în sensul că

se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia o persoană impozabilă căreia o altă persoană impozabilă i-a furnizat un serviciu nu poate solicita direct administrației fiscale rambursarea cuantumului corespunzător TVA-ului care i-a fost facturat de acest furnizor fără să fie datorat și pe care acesta din urmă l-a plătit direct trezoreriei publice, în condițiile în care recuperarea acestui quantum de la furnizorul menționat este imposibilă sau excesiv de dificilă din cauza faptului că acesta din urmă a făcut obiectul unei proceduri de lichidare și chiar dacă acestor două persoane impozabile nu le pot fi reproșate nicio fraudă și niciun abuz, astfel încât nu există un risc de pierdere de venituri fiscale pentru acest stat membru.

2) **Articolul 183 din Directiva TVA, citit în lumina principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA),**

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

trebuie interpretat în sensul că

în cazul în care o persoană impozabilă căreia o altă persoană impozabilă i-a furnizat un serviciu poate solicita direct administrației fiscale rambursarea cuantumului corespunzător TVA-ului care i-a fost facturat fără să fie datorat de acest furnizor și pe care acesta din urmă l-a plătit trezoreriei publice, administrația menționată are obligația de a plăti dobânzi pentru acest quantum dacă nu a efectuat această rambursare într-un termen rezonabil după ce i s-a solicitat acest lucru. Modalitățile de aplicare a dobânzilor aferente acestui quantum țin de autonomia procedurală a statelor membre, în limitele principiilor echivalenței și efectivității, având în vedere că normele naționale referitoare în special la calcularea dobânzilor eventual datorate nu trebuie să conducă la privarea persoanei impozabile de o despăgubire adecvată pentru pierderea suferită prin rambursarea tardivă a aceluiași quantum. Revine instanței de trimitere sarcina de a face tot ce ține de competența sa pentru a asigura efectul deplin al articolului 183 procedând la o interpretare a dreptului național conformă cu dreptul Uniunii.

Semnături