

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-453 din 2022 Michael Schütte. Achiziții de bunuri cu o cotă normală de TVA urmată de revânzarea bunurilor cu o cotă redusă de TVA. Anularea deduceri TVA de la achiziție și solicitarea responsabilității trezoreriei la plata diferenței.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

7 septembrie 2023

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Principiul neutralității TVA-ului – Principiul efectivității – Cotă a TVA-ului prea ridicată care figurează pe o factură de achiziționare – Rambursarea excedentului de plată – Acțiune directă împotriva administrației – Incidența riscului unei duble rambursări a aceluiași TVA”

În cauza C-453/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania), prin decizia din 27 iunie 2022, primită de Curte la 6 iulie 2022, în procedura

Michael Schütte

împotriva

Finanzamt Brilon,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul M. Safjan, președinte de cameră, doamna K. Jürimäe (raportoare), președintă a Camerei a treia, și domnul N. Piçarra, judecător,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Michael Schütte, de H. Nieskens, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de J. Möller și N. Scheffel, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și L. Mantl, în calitate de agenți,

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

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 TVA”), precum și a principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și a principiului efectivității.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între reclamantul din litigiul principal, domnul Michael Schütte, pe de o parte, și Finanzamt Brilon (Administrația Fiscală din Brilon, Germania) (denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de a obține, în temeiul echității, scutirea de TVA-ul solicitat *a posteriori* de administrația fiscală germană și de dobânzile aferente cuantumului acestei taxe.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA 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-ul datorat sau achitat 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”.

- 4 Potrivit articolului 178 litera (a) din această directivă, pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din directiva menționată, persoana impozabilă are obligația, „în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6”.

Dreptul german

- 5 Articolul 163 din Abgabenordnung (Codul fiscal, BGBl. 2002 I, p. 3866) (denumit în continuare „AO”) prevede:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

„(1) Impozitul poate fi stabilit într-un quantum inferior și să nu se ia în considerare diferite elemente ale bazei de impozitare care l-ar majora, atunci când, în speță, perceperea impozitului ar fi inechitabilă.

[...]”

6 Articolul 227 din AO prevede:

„Autoritățile fiscale pot acorda o scutire totală sau parțială de drepturile rezultate dintr-o datorie fiscală dacă perceperea acesteia ar fi inechitabilă într-o anumită situație; în aceleași condiții, sumele achitate pot fi rambursate sau deduse.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 7 Reclamantul din litigiul principal este un agricultor, care este și exploatator forestier. În cursul anilor 2011-2013, a cumpărat lemn de la diferiți furnizori și ulterior l-a revândut și livrat clienților săi ca lemn de foc. Deși cota de TVA care figura pe facturile furnizorilor săi era cota standard de 19 %, cea care apărea pe facturile adresate de reclamantul din litigiul principal clienților săi era cota redusă de 7 %.
- 8 Furnizorii au declarat de fiecare dată TVA-ul și au plătit TVA în cotă de 19 % către administrația fiscală germană. În schimb, reclamantul din litigiul principal a declarat vânzările pe care le efectuase la cota de numai 7 % și a dedus TVA-ul impus anterior, referitor la achiziții, la cota de 19 %. Datoria fiscală rezultată astfel a fost achitată de reclamant către administrația fiscală germană.
- 9 Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania), care este instanța de trimitere, precizează că în niciun moment nu au existat indicii de insolvabilitate iminentă a reclamantului din litigiul principal și nici suspiciuni de fraudă din partea sa. Cu toate acestea, în cadrul unui control fiscal, administrația fiscală a considerat că operațiunile în aval ale reclamantului din litigiul principal nu ar fi trebuit să fie supuse cotei reduse de TVA, ci cotei standard.
- 10 În urma acestui control fiscal, a fost inițiată o procedură judiciară la Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster). La finalul acestei proceduri judiciare, instanța menționată a concluzionat, într-o hotărâre din 2 iulie 2019 care a dobândit în prezent autoritate de lucru judecat, că operațiunile din aval ale reclamantului din litigiul principal erau într-adevăr supuse cotei reduse de TVA. Aceasta a apreciat însă că și achizițiile efectuate de reclamantul din litigiul principal erau supuse cotei reduse de 7 %. În consecință, deducerea TVA-ului impus anterior al reclamantului din litigiul principal a fost redusă în mod corespunzător.
- 11 În vederea executării acestei hotărâri, administrația fiscală a solicitat, prin deciziile din 30 septembrie 2019, quantumurile TVA-ului datorate pentru anii 2011-2013, majorate cu dobânzi. Reclamantul din litigiul principal s-a adresat în aceste condiții furnizorilor săi pentru ca aceștia să rectifice facturile care îl privesc și să îi plătească diferența.

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 Toți furnizorii au opus reclamantului din litigiul principal excepția prescripției prevăzută de dreptul civil german. Facturile în cauză nu au fost, așadar, rectificate, iar reclamantul din litigiul principal nu a obținut de la furnizorii săi rambursările solicitate.
- 13 În aceste împrejurări, reclamantul din litigiul principal a adresat administrației fiscale, prin scrisoarea din 24 octombrie 2019, o cerere prin care urmărea să obțină, din motive de echitate, scutirea de TVA-ul solicitat *a posteriori* și de dobânzile referitoare la acest quantum al TVA-ului, în conformitate cu articolele 163 și 227 din AO.
- 14 Administrația fiscală a respins această cerere prin deciziile din 3 și din 16 decembrie 2019 pentru motivul că reclamantul din litigiul principal era el însuși responsabil de situație. Contestațiile formulate de acesta împotriva acestor decizii de respingere au fost de asemenea considerate nefondate printr-o decizie emisă la 24 iulie 2020.
- 15 Reclamantul din litigiul principal a contestat respingerea cererii sale de scutire de TVA-ul solicitat *a posteriori* în fața instanței de trimitere. Aceasta exprimă îndoieli cu privire la interpretarea Directivei TVA în ceea ce privește aplicarea principiului neutralității fiscale și a principiului efectivității în cazul drepturilor la rambursare.
- 16 Îndoielile sale se bazează, de asemenea, pe posibilitatea pe care ar avea-o furnizorii de a rectifica facturile fără limită în timp și, în consecință, de a proceda astfel la o dată ulterioară rambursării cumpărătorului de către administrația fiscală germană. Dacă acești furnizori ar solicita ulterior administrației rambursarea excedentului de plată, acest lucru ar expune administrația menționată riscului de a trebui să ramburseze același TVA de două ori, fără a se putea întoarce în mod necesar împotriva cumpărătorului bunurilor care fac obiectul facturilor respective.
- 17 În aceste împrejurări, Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile Directivei [TVA], în special principiul neutralității fiscale, precum și principiul efectivității, impun, în împrejurările cauzei principale, ca reclamantul din litigiul principal să aibă în mod direct, față de administrația fiscală, un drept la rambursarea [TVA-ului], inclusiv a dobânzilor aferente acestuia, plătit în plus către furnizorii săi din amonte, chiar dacă este posibil și ca, ulterior, furnizorii din amonte să adreseze o contestație la administrația fiscală ca urmare a rectificării facturilor și ca aceasta să nu mai poată, eventual, să se mai îndrepte împotriva reclamantului din litigiul principal, astfel încât administrația fiscală riscă să trebuiască să ramburseze de două ori același [TVA]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 18 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, precum și principiul neutralității TVA-ului și principiul efectivității trebuie interpretate în sensul că impun ca beneficiarul unor livrări de bunuri să dispună în mod direct față de administrația fiscală de un drept la rambursarea TVA-ului facturat fără să fie datorat pe care l-a achitat furnizorilor săi și pe care aceștia din urmă l-au plătit la trezorerie, precum și a

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

dobânzilor aferente, în împrejurări în care, pe de o parte, fără să i se poată reproșa o fraudă, un abuz sau o neglijență, nu mai poate pretinde această rambursare de la acești furnizori din cauza prescripției prevăzute de dreptul național și, pe de altă parte, există o posibilitate formală ca, ulterior, furnizorii respectivi să solicite administrației fiscale restituirea excedentului de plată după rectificarea facturilor adresate inițial beneficiarului acestor livrări.

- 19 Cu titlu introductiv, trebuie precizat că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Astfel, 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 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctele 30 și 31, precum și jurisprudența citată).
- 20 Principiul neutralității TVA-ului constituie, în acest sens, un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului. Cererea de rambursare a TVA-ului plătit fără să fie datorat face parte din sfera dreptului la restituirea plății nedatorate, care, potrivit unei jurisprudențe constante, urmărește să remedieze consecințele incompatibilității impozitului cu dreptul Uniunii prin neutralizarea sarcinii economice pe care acesta i-a impus-o în mod nejustificat operatorului care, în final, l-a suportat efectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctele 24 și 25, precum și jurisprudența citată).
- 21 În aceste condiții, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie de cereri de restituire a taxelor, prevederea condițiilor în care poate fi formulată o astfel de cerere revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru, aceste condiții trebuind să respecte principiile echivalenței și efectivității, cu alte cuvinte ele nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor cereri similare întemeiate pe dispoziții de drept intern și nici să fie concepute astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 37, și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 50).
- 22 Întrucât este, în principiu, de asemenea de competența statelor membre să stabilească condițiile în care TVA-ul facturat fără să fie datorat poate fi regularizat, Curtea a admis că un sistem în care, pe de o parte, vânzătorul bunului care a plătit TVA-ul din greșală autorităților fiscale poate cere restituirea acestuia, iar, pe de altă parte, cumpărătorul acestui bun poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva acestui vânzător respectă principiile neutralității și efectivității. Astfel, un asemenea sistem permite cumpărătorului, care a suportat sarcina taxei facturate din greșală, 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 și 39, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 51).
- 23 Cu toate acestea, dacă restituirea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în caz de insolvabilitate a furnizorului, principiul efectivității poate impune ca cumpărătorul interesat al bunului să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorităților fiscale. Astfel, statele membre trebuie să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale

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

necesare pentru a permite cumpărătorului respectiv să recupereze taxa facturată fără să fie datorată, în vederea respectării principiului efectivității (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 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 53).

- 24 Pe de altă parte, în cazul în care se stabilește, având în vedere elemente obiective, că dreptul la rambursarea TVA-ului facturat și achitat fără să fie datorat este invocat în mod fraudulos sau abuziv, este necesar să se refuze beneficiul acestui drept (Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 38, și Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctul 28, precum și jurisprudența citată). În schimb, ținând seama de locul pe care îl ocupă principiul neutralității TVA-ului 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 achitat fără să fie datorat este disproporționată în cazul în care nu s-a constatat nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului, chiar în cazul neglijenței dovedite din partea persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 70, și Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 37).
- 25 În lumina jurisprudenței citate la punctele 19-24 din prezenta hotărâre, o reglementare națională sau o practică națională care duce la a se refuza cumpărătorului unor bunuri rambursarea TVA-ului impus anterior care i-a fost facturat fără să fie datorat și pe care l-a achitat în plus furnizorilor săi rezultă a fi nu numai contrară principiului neutralității TVA-ului și principiului efectivității, ci și disproporționată, atunci când îi este imposibil să solicite acestor furnizori această rambursare doar ca urmare a prescripției pe care aceștia o invocă față de el și deși nu i se reproșează nicio fraudă, niciun abuz și nicio neglijență dovedită din partea sa.
- 26 În aceste condiții, dacă este imposibil sau excesiv de dificil pentru cumpărător să obțină din partea furnizorilor rambursarea TVA-ului facturat și achitat fără să fie datorat, acest cumpărător, în lipsa unei fraude, a unui abuz sau a unei neglijențe dovedite din partea sa, are dreptul să își îndrepte cererea de rambursare direct împotriva administrației fiscale.
- 27 Nici Hotărârea din 13 ianuarie 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2), nici lipsa insolabilității furnizorilor, nici riscul dublei rambursări evocate de instanța de trimitere nu sunt de natură să repună în discuție această apreciere.
- 28 În primul rând, în ceea ce privește această din urmă hotărâre, trebuie arătat că, contrar ipotezei aflate la originea cauzei principale, contestația reclamantului din cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată privea prestații care fuseseră, în mod eronat, scutite de TVA. Or, în această cauză, pe de o parte, furnizorul nu încercase să recupereze de la clientul său TVA-ul omis în mod eronat și, pe de altă parte, administrația fiscală nu emisese o decizie de impunere rectificativă împotriva furnizorului. Având în vedere aceste împrejurări, Curtea a statuat că o persoană impozabilă nu poate pretinde deducerea unui quantum al TVA-ului atunci când acest quantum nu i-a fost facturat și nu s-a repercutat, așadar, asupra consumatorului final (Hotărârea din 13 ianuarie 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punctul 31).
- 29 În al doilea rând, în ceea ce privește aspectul dacă lipsa insolabilității furnizorilor poate avea o incidență asupra dreptului la rambursarea TVA-ului din perspectiva jurisprudenței

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

menționate la punctul 23 din prezenta hotărâre, este cert că utilizarea sistematică a locuțiunii adverbiale „printre altele” în această jurisprudență demonstrează că ipoteza insolvenței furnizorilor nu este decât una dintre împrejurările în care poate fi imposibilă sau excesiv de dificilă obținerea rambursării TVA-ului facturat și achitat fără să fie datorat (Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 41; Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 53; Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punctele 42 și 48, precum și Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctul 22).

- 30 În al treilea rând, în ceea ce privește riscul dublei rambursări ca urmare a faptului că furnizorii ar putea rectifica facturile, adresate inițial cumpărătorului, la o dată ulterioară rambursării acestuia de către administrația fiscală și să îi solicite ulterior acesteia rambursarea excedentului de plată, este necesar să se observe că un astfel de risc este, în principiu, exclus în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal.
- 31 Astfel, după cum se precizează la punctul 24 din prezenta hotărâre, beneficiul dreptului la rambursarea TVA-ului facturat și achitat fără să fie datorat trebuie refuzat dacă se stabilește că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.
- 32 În această privință, Curtea a statuat că, în domeniul TVA-ului, constatarea existenței unei practici abuzive impune îndeplinirea a două condiții. Pe de o parte, operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale Directivei TVA și ale legislației naționale care transpune această directivă, au drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții. Pe de altă parte, dintr-un ansamblu de elemente obiective trebuie să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal (Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 74 și 75, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, punctul 35).
- 33 Or, în speță, rezultă, sub rezerva verificărilor pe care trebuie să le efectueze instanța de trimitere, că, pe de o parte, cumpărătorul a plătit furnizorilor cuantumurile TVA-ului care figurează pe facturi și că, pe de altă parte, acești furnizori au plătit aceste cuantumuri de TVA administrației fiscale. Prin urmare, dacă furnizorii respectivi ar regulariza aceste facturi și ar depune la această administrație cereri de rambursare a excedentului de plată după ce aceasta a rambursat acest excedent de plată cumpărătorului bunurilor facturate, chiar dacă, într-o primă etapă, aceiași furnizori opuseseră prescripția acestui cumpărător și își arătaseră astfel în mod clar lipsa de interes în a regulariza situația, aceste cereri nu pot avea alt obiectiv decât obținerea unui avantaj fiscal contrar principiului neutralității fiscale. O astfel de practică ar fi, așadar, abuzivă în sensul jurisprudenței citate anterior și nu ar putea conduce la o rambursare a furnizorilor respectivi, ceea ce exclude riscul unei duble rambursări.
- 34 În sfârșit, în ceea ce privește dobânzile, Curtea a statuat în repetate rânduri că, în cazul în care un stat membru a prelevat un impozit cu încălcarea dreptului Uniunii, justițiabilii au dreptul la rambursarea nu numai a impozitului perceput fără să fie datorat, ci și a sumelor plătite sau reținute de acest stat în legătură directă cu acest impozit, ceea ce include, de asemenea, pierderile constituite de indisponibilitatea unor sume de bani ca urmare a exigibilității premature a impozitului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test

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

Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 205, și Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctul 32).

- 35 În speță, numai executarea hotărârii instanței de trimitere din 2 iulie 2019, care a redus deducerea taxei plătite în amonte de la 19 % la 7 %, ar putea determina o sarcină economică pentru reclamantul din litigiul principal care să corespundă diferenței dintre cota standard de TVA și cota redusă a acestuia.
- 36 Astfel, în ipoteza în care reclamantul din litigiul principal ar fi plătit deja efectiv administrației fiscale suma corespunzătoare reducerii deducerii sale inițiale, acesta ar suporta un prejudiciu financiar din moment ce nu poate dispune de acest quantum. Rezultă că, în lipsa unei rambursări a TVA-ului perceput fără să fie datorat de administrație într-un termen rezonabil, acest prejudiciu, în măsura în care rezultă dintr-o încălcare de către statul membru a dreptului Uniunii potrivit punctului 25 din prezenta hotărâre, ar trebui compensat prin plata unor dobânzi de întârziere.
- 37 Având în vedere motivele care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva TVA, precum și principiul neutralității TVA-ului și principiul efectivității trebuie interpretate în sensul că impun ca beneficiarul livrărilor de bunuri să dispună în mod direct față de administrația fiscală de un drept la rambursarea TVA-ului facturat fără să fie datorat pe care l-a achitat furnizorilor săi și pe care aceștia din urmă l-au plătit la trezorerie, precum și a dobânzilor aferente, în împrejurări în care, pe de o parte, fără să i se poată reproșa o fraudă, un abuz sau o neglijență, nu mai poate pretinde această rambursare de la acești furnizori din cauza prescripției prevăzute în dreptul național și, pe de altă parte, există o posibilitate formală ca, ulterior, furnizorii respectivi să solicite administrației fiscale rambursarea excedentului de plată după rectificarea facturilor adresate inițial beneficiarilor acestor livrări. În lipsa unei rambursări a TVA-ului perceput fără să fie datorat de administrația fiscală într-un termen rezonabil, prejudiciul suferit ca urmare a indisponibilității quantumului echivalent acestui TVA perceput fără să fie datorat trebuie compensat prin plata unor dobânzi de întârziere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

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 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, precum și principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și principiul efectivității

trebuie interpretate în sensul că:

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

impun ca beneficiarul livrărilor de bunuri să dispună în mod direct față de administrația fiscală de un drept la rambursarea TVA-ului facturat fără să fie datorat pe care l-a achitat furnizorilor săi și pe care aceștia din urmă l-au plătit la trezorerie, precum și a dobânzilor aferente, în împrejurări în care, pe de o parte, fără să i se poată reproșa o fraudă, un abuz sau o neglijență, nu mai poate pretinde această rambursare de la acești furnizori din cauza prescripției prevăzute în dreptul național și, pe de altă parte, există o posibilitate formală ca, ulterior, furnizorii respectivi să solicite administrației fiscale rambursarea excedentului de plată după rectificarea facturilor adresate inițial beneficiarilor acestor livrări. În lipsa unei rambursări a TVA-ului perceput fără să fie datorat de administrația fiscală într-un termen rezonabil, prejudiciul suferit ca urmare a indisponibilității cuantumului echivalent acestui TVA perceput fără să fie datorat trebuie compensat prin plata unor dobânzi de întârziere.