

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-746 din 2022, Slovenské Energetické Strojárne a.s. Dreptul la rambursarea TVA și existența unor proceduri administrative cu termene și condiții ce limitează acest fapt.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

16 mai 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Modalități de rambursare a TVA-ului către persoanele care nu sunt impozabile în statul membru de rambursare – Directiva 2008/9/CE – Articolul 20 – Cerere de informații suplimentare din partea statului membru de rambursare – Informații care trebuie furnizate în termen de o lună – Închiderea procedurii ca urmare a lipsei unui răspuns din partea persoanei impozabile în acest termen – Articolul 23 – Refuzul de a lua în considerare informații prezentate pentru prima dată în cursul procedurii căii de atac – Principiul efectivității – Principiul neutralității TVA-ului – Principiul bunei administrări”

În cauza C-746/22,

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 18 noiembrie 2022, primită de Curte la 6 decembrie 2022, în procedura

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna A. Prechal, președintă de cameră, domnii F. Biltgen, N. Wahl și J. Passer și doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

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 Slovenské Energetické Strojárne a.s., de P. Barta, T. Fehér și P. Jalsovszky, ügyvédek;
 - pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și R. Kissné Berta, în calitate de agenți;
 - pentru Consiliul Uniunii Europene, de Zs. Bodnár, J. Haunold și E. d'Ursel, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și A. Tokár, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 decembrie 2023, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 20 alineatul (2) și a articolului 23 din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23), a articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), a articolelor 167 și 169-171 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiilor neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA), efectivității și proporționalității.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Slovenské Energetické Strojárne a.s., pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția contestații a Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „autoritatea fiscală de gradul al doilea”), pe de altă parte, în legătură cu închiderea procedurii de rambursare a TVA-ului inițiate de această societate pentru TVA-ul achitat de aceasta în cursul anului 2020.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 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

3 Articolul 167 din Directiva TVA prevede următoarele:

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

4 Potrivit articolului 170 din această directivă:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul [...] articolului 2 punctul 1 și al articolului 3 din Directiva 2008/9/CE și al articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA au dreptul de a obține o rambursare a TVA în cauză, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în următoarele scopuri:

[...]

(b) operațiunile pentru care taxa este datorată doar de către client în conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199.”

5 Articolul 171 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„TVA este rambursată persoanelor impozabile care sunt stabilite într-un alt stat membru decât statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, în conformitate cu normele detaliate stabilite în Directiva 2008/9/CE.”

Directiva 2008/9

6 Potrivit considerentului (3) al Directivei 2008/9:

„Noua procedură ar trebui să consolideze poziția întreprinderilor, deoarece statele membre au obligația de a plăti o dobândă în cazul în care rambursarea are loc cu întârziere, iar dreptul întreprinderilor la contestație va fi consolidat.”

7 Articolul 1 din această directivă prevede:

„Prezenta directivă stabilește normele detaliate privind rambursarea [TVA-ului], prevăzută la articolul 170 din [Directiva TVA], persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile stabilite la articolul 3.”

8 Articolul 19 alineatul (2) din Directiva 2008/9 prevede:

„Statul membru de rambursare îi comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de patru luni de la data primirii cererii de către statul membru respectiv.”

9 Articolul 20 din această directivă 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) În cazul în care statul membru de rambursare consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de patru luni prevăzută la articolul 19 alineatul (2). [...]

Dacă este necesar, statul membru de rambursare poate solicita alte informații suplimentare.

Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original sau în copie, în cazul în care statul membru de rambursare are îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau exactitatea unei anumite cereri. [...]

(2) Statului membru de rambursare i se furnizează informațiile solicitate în temeiul alineatului (1) în termen de o lună de la data la care cererea este primită de persoana căreia îi este adresată.”

10 Potrivit articolului 21 primul paragraf din directiva menționată:

„În cazul în care statul membru de rambursare cere informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau, în cazul în care nu a primit răspuns la cererea sa de informații, în termen de două luni de la data expirării termenului prevăzut la articolul 20 alineatul (2). Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, în totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie să fie întotdeauna de minimum șase luni de la data primirii cererii de către statul membru de rambursare.”

11 Articolul 23 din aceeași directivă prevede:

„(1) În cazul în care cererea de rambursare este respinsă, integral sau parțial, motivele respingerii sunt comunicate solicitantului, împreună cu decizia, de către statul membru de rambursare.

(2) Contestații împotriva deciziilor de respingere a unor cereri de rambursare pot fi depuse de către solicitant la autoritățile competente ale statului membru de rambursare, în forma și în termenele prevăzute pentru contestațiile introduse de către persoane stabilite în statul membru respectiv cu privire la cererile de rambursare.

În cazul în care absența unei decizii privind o cerere de rambursare în termenele stabilite de prezenta directivă nu este considerată, conform legislației statului

membru de rambursare, ca fiind echivalentă unei aprobări sau unui refuz, solicitantul poate recurge la orice proceduri administrative sau judiciare disponibile în situația respectivă persoanelor impozabile stabilite în statul membru respectiv. În cazul în care nu sunt prevăzute astfel de proceduri, neluarea unei decizii privind o cerere de rambursare în termenul stabilit este considerată ca fiind echivalentă respingerii cererii.”

12 Articolul 26 din Directiva 2008/9 prevede:

„Statul membru de rambursare plătește o dobândă solicitantului pentru suma pe care urmează să i-o ramburseze în cazul în care suma respectivă este rambursată după ultima dată prevăzută pentru plată în temeiul articolului 22 alineatul (1).

În cazul în care solicitantul nu transmite statului membru de rambursare, în termenul prevăzut, informațiile suplimentare sau alte informații solicitate, primul paragraf nu se aplică. [...]”

Dreptul maghiar

Legea privind TVA-ul

13 Articolul 251/F din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„(1) În cazul în care administrația fiscală națională consideră, pe baza datelor sau a altor informații de care dispune, că nu se poate adopta o decizie întemeiată pe cererea de rambursare a taxei în termenul stabilit la articolul 251/E alineatul (1), aceasta poate solicita, prin intermediul unei cereri scrise, date și informații suplimentare:

- a) unei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul național;
- b) autorității competente din punct de vedere material și teritorial care a înregistrat persoana impozabilă nestabilită pe teritoriul național ca persoană impozabilă stabilită în statul respectiv în conformitate cu articolul 244 alineatele (2) și (3) sau
- c) unei terțe persoane, în cazul în care există motive întemeiate să se creadă că poate aduce o contribuție substanțială la evaluarea cererii de rambursare.

[...]

(3) Prin intermediul cererii scrise menționate la alineatele (1) și (2), exemplarul original sau o copie certificată pentru conformitate a documentului prevăzut la articolul 127 alineatul (1) literele (a), (c) și (d) în numele persoanei impozabile care nu este stabilită pe teritoriul național, care atestă realizarea operațiunii, pot fi solicitate în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la temeiul juridic pentru rambursarea taxei sau cu privire la valoarea taxei aferente intrărilor a cărei rambursare se solicită. [...]

(4) Termenul de răspuns este de o lună de la data notificării cererii menționate la alineatele (1) și (2)."

14 Articolul 251/I alineatul (4) din Legea privind TVA-ul prevede:

„În caz de întârziere a rambursării impozitului de către administrația fiscală națională, vor fi datorate dobânzi la nivelul penalității de întârziere pentru fiecare zi de întârziere. Administrația fiscală națională nu este obligată să plătească aceste dobânzi în cazul în care persoana impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul național nu a dat, în termenul prevăzut pentru a se pronunța, un răspuns complet pe fond la cererea de informații prevăzută la articolul 251/F alineatele (1) și (2)."

Legea privind organizarea administrației fiscale

15 Articolul 49 alineatul (1) litera b) din az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Legea nr. CLI din 2017 privind organizarea administrației fiscale, denumită în continuare „Legea privind organizarea administrației fiscale”) prevede:

„Administrația fiscală încheie procedura atunci când

[...]

b) solicitantul, după ce a fost invitat de administrația fiscală, nu a depus declarația sau nu și-a respectat obligația de regularizare și, în lipsa unei astfel de declarații sau a unei asemenea regularizări, cererea nu poate fi soluționată, fără ca procedura să fie continuată din oficiu."

16 Articolul 124 alineatele (3) și (4) din această lege prevede:

„(3) Cu excepția cazului în care există un motiv de nulitate, solicitantul nu poate, nici în contestația sa, nici în cadrul procedurii care urmează, să invoce fapte noi sau să invoce ori să prezinte elemente de probă noi de care avea cunoștință înainte de adoptarea deciziei de prim grad, dar pe care nu le comunicase, fiind vorba despre un element de probă, deși administrația fiscală l-a invitat să facă aceasta, sau pe care nu l-a invocat, fiind vorba despre un fapt.

(4) Cererea menționată la alineatul (3) conține o descriere a constatărilor și a circumstanțelor cu privire la care autoritatea fiscală invită contribuabilul să furnizeze probe, precum și un avertisment privind consecințele juridice.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 17 Slovenské Energetické Strojárne este o societate cu sediul în Slovacia care își desfășoară activitatea în sectorul energiei, în special realizând lucrări de inginerie legate de centrale electrice.
- 18 În cursul anului 2020, această societate a realizat lucrări de montare și de instalație la centrala electrică din Újpest (Ungaria). În acest scop, ea a achiziționat diverse bunuri și a recurs la diferite prestări de servicii în Ungaria.
- 19 La 18 februarie 2021, societatea menționată, în calitate de persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, și anume în Slovacia, a depus la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Direcția fiscală și vamală pentru marii contribuabili din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „autoritatea fiscală de prim grad”) o cerere de rambursare a TVA-ului aferent intrărilor achitat pentru bunurile și serviciile cumpărate în Ungaria în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2020 și 31 decembrie 2020. Această cerere de rambursare, în cuantum de 37 013 654 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 97 400 de euro), era întemeiată pe 19 facturi emise de furnizorii acestor bunuri și servicii.
- 20 La 22 februarie 2021, în temeiul articolului 251/F alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, autoritatea fiscală de prim grad a adresat Slovenské Energetické Strojárne o solicitare de informații pentru clarificarea faptelor și pentru stabilirea temeiniciei dreptului la rambursarea TVA-ului solicitată de aceasta. Mai precis, autoritatea menționată a solicitat comunicarea, în termen de o lună de la notificarea cererii de informații, a mai multor documente în legătură cu cererea de rambursare.
- 21 Această cerere a fost trimisă la adresa de email a Slovenské Energetické Strojárne și se consideră că a fost primită de aceasta.
- 22 Printr-o decizie din 6 mai 2021 (denumită în continuare „decizia de prim grad”), autoritatea fiscală de prim grad, în temeiul articolului 49 alineatul (1) litera b) din Legea privind organizarea administrației fiscale, a închis procedura de rambursare a TVA-ului pentru motivul că această societate nu furnizase informațiile solicitate de autoritatea menționată și că, pe baza informațiilor disponibile, nu era posibil să se stabilească cu exactitatea impusă faptele aflate la baza cererii respective.

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

- 23 La 9 iunie 2021, Slovenské Energetické Strojárne a formulat o contestație împotriva acestei decizii la autoritatea fiscală de gradul al doilea. Ea a anexat la contestația sa toate documentele a căror prezentare fusese solicitată prin intermediul cererii de informații.
- 24 Printr-o decizie din 20 iulie 2021, autoritatea fiscală de gradul al doilea a confirmat decizia de prim grad, considerând printre altele că nu putea lua în considerare documentele anexate contestației, întrucât articolul 124 alineatul (3) din Legea privind organizarea administrației fiscale interzice prezentarea unor elemente de probă noi în susținerea unei contestații atunci când autorul acesteia cunoștea aceste elemente înainte de adoptarea deciziei de prim grad.
- 25 Slovenské Energetické Strojárne a formulat o acțiune împotriva deciziei din 20 iulie 2021 la Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), care este instanța de trimitere.
- 26 În fața acestei instanțe, societatea menționată susține că articolul 124 alineatul (3) din Legea privind organizarea administrației fiscale nu este aplicabil în cadrul unei proceduri de rambursare a TVA-ului. Aceasta consideră că interdicția prezentării unor elemente de probă noi prevăzută de dispoziția menționată constituie o limitare materială a dreptului la o cale de atac prevăzută la articolul 23 alineatul (2) din Directiva 2008/9. Or, termenul de regularizare de o lună prevăzută la articolul 20 alineatul (2) din această directivă în cazul unei cereri de informații suplimentare din partea administrației fiscale pentru a răspunde la o cerere de rambursare a TVA-ului nu ar avea caracterul unui termen de decădere. În temeiul articolului 26 din directiva menționată și al articolului 251/l alineatul (4) din Legea privind TVA-ul, singura consecință la care s-ar expune solicitantul care nu respectă acest termen ar fi aceea de a nu mai putea pretinde plata unor dobânzi în cazul întâzierii rambursării.
- 27 Potrivit autorității fiscale de gradul al doilea, articolul 124 alineatul (3) din Legea privind organizarea administrației fiscale este aplicabil în speță. Această dispoziție, care ar respecta principiile echivalenței și efectivității, ar urmări numai să împiedice prelungirea în timp a procedurii căii de atac. Pe de altă parte, expirarea termenului de regularizare menționat nu ar determina decăderea din drepturi, întrucât ar fi posibilă formularea unei cereri de repunere în termen.
- 28 Instanța de trimitere ridică astfel, în primul rând, problema dacă interdicția prezentării unor elemente de probă noi prevăzută la articolul 124 alineatul (3) din Legea privind organizarea administrației fiscale este contrară articolului 23 alineatul (2) din Directiva 2008/9, întrucât această interdicție poate conduce la o restrângere materială a dreptului la o cale de atac al persoanei impozabile.

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

- 29 Această instanță ridică de asemenea, în al doilea rând, problema dacă o astfel de interdicție nu are ca efect transformarea termenului de regularizare de o lună, prevăzut la articolul 251/F alineatul (4) din Legea privind TVA-ul, într-un termen de decădere, dat fiind că documentele care nu au fost furnizate în acest termen nu pot fi luate în considerare după expirarea lui, în special în etapa contestației.
- 30 În această privință, ea ridică problema proporționalității unei astfel de interdicții, în special în lumina dreptului la o cale de atac efectivă consacrat la articolul 47 din cartă. Deși Curtea a declarat, în Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354), că termenul de o lună prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 nu este un termen de decădere, instanța de trimitere arată că împrejurările litigiului cu care este sesizată diferă de cele din cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată, întrucât procedura administrativă maghiară cuprinde două grade, iar dreptul maghiar prevede în mod expres aplicarea, în cadrul procedurii de gradul al doilea, a interdicției prezentării unor elemente de probă noi.
- 31 În al treilea rând, instanța de trimitere ridică problema dacă Directiva 2008/9 permite administrației fiscale să închidă procedura de rambursare a TVA-ului, întrucât această directivă nu prevede decât adoptarea unei decizii de admitere sau de respingere a cererii de rambursare a TVA-ului, și anume o decizie pe fond.
- 32 În aceste condiții, Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 23 alineatul (2) din [Directiva 2008/9] trebuie interpretat în sensul că este conformă cu cerințele privind contestațiile, prevăzute de directiva menționată, o reglementare națională – concret, articolul 124 alineatul (3) din [Legea privind administrația fiscală] – care, în scopul evaluării cererilor de rambursare a TVA-ului în conformitate cu Directiva [TVA], nu permite în etapa contestației invocarea unor fapte noi și invocarea sau prezentarea unor probe noi despre care solicitantul avea cunoștință înainte de adoptarea deciziei autorității de prim grad, dar pe care nu le-a prezentat, cu toate că a fost notificat în acest sens de autoritatea fiscală, sau pe care nu le-a invocat, dând astfel naștere unei restricții materiale care depășește condițiile de formă și pe cele privind termenele prevăzute de directivă?
- 2) Un răspuns afirmativ la prima întrebare implică faptul că termenul de o lună prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din [Directiva 2008/9] trebuie considerat ca fiind unul peremptoriu? Acest lucru este conform cu principiul dreptului la o cale de atac efectivă și la un proces echitabil, consacrat la articolul 47 din [cartă], precum și la articolele 167, 169 și 170 și la articolul 171 alineatul (1) din Directiva TVA, și cu principiile fundamentale ale neutralității [TVA-ului],

efectivității și proporționalității, dezvoltate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene?

- 3) Dispozițiile articolului 23 alineatul (1) din [Directiva 2008/9] referitoare la respingerea integrală sau parțială a unei cereri de rambursare trebuie interpretate în sensul că este conformă cu acestea o reglementare națională – concret, articolul 49 alineatul (1) litera b) din Legea privind administrația fiscală – în temeiul căreia autoritatea fiscală trebuie să închidă procedura în cazul în care persoana impozabilă petentă nu răspunde la o solicitare a autorității fiscale sau nu își îndeplinește obligația de remediere a deficienței și, în lipsa ei, cererea nu poate fi soluționată, fără ca procedura să fie continuată din oficiu?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

- 33 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 23 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2008/9, citit în lumina principiilor neutralității TVA-ului și efectivității, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia se interzice unei persoane impozabile care a formulat o cerere de rambursare a TVA-ului să furnizeze, în etapa contestației în fața unei autorități fiscale de gradul al doilea, informații suplimentare, în sensul articolului 20 din această directivă, solicitate de autoritatea fiscală de prim grad și pe care respectiva persoană impozabilă nu le-a furnizat acestei din urmă autorități în termenul de o lună prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din directiva menționată. În acest context, instanța menționată ridică de asemenea problema dacă termenul respectiv constituie un termen de decădere și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o astfel de decădere este compatibilă cu articolul 47 din cartă.
- 34 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, că Directiva 2008/9, potrivit articolului 1 din aceasta, are ca obiect stabilirea normelor detaliate privind rambursarea TVA-ului, prevăzută la articolul 170 din Directiva TVA, persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile stabilite la articolul 3 din Directiva 2008/9.
- 35 La fel ca dreptul de deducere, dreptul la rambursare constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația Uniunii și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Regimul deducerilor și, în consecință, al rambursărilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul

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 21 octombrie 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punctul 36 și jurisprudența citată).

- 36 Acest principiu fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau rambursarea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 21 octombrie 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 37 Situația poate fi însă diferită dacă încălcarea unor astfel de cerințe de formă ar avea ca efect împiedicarea probării cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea din 21 octombrie 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punctul 77 și jurisprudența citată).
- 38 În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului la rambursarea TVA-ului, articolul 20 din Directiva 2008/9 oferă statului membru de rambursare, în cazul în care acesta consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, posibilitatea de a cere, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, informații suplimentare, care trebuie să fie furnizate în termen de o lună de la data la care cererea este primită de persoana căreia îi este adresată (Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 37).
- 39 Astfel cum a statuat deja Curtea în Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 46), acest termen de o lună, prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din directiva menționată, nu constituie un termen de decădere.
- 40 În sfârșit, conform articolului 23 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2008/9, contestații împotriva deciziilor de respingere a unor cereri de rambursare pot fi depuse de persoana impozabilă la autoritățile competente ale statului membru de rambursare, în forma și în termenele prevăzute pentru contestațiile introduse de către persoane stabilite în statul membru respectiv.
- 41 Această dispoziție trebuie interpretată în lumina considerentului (3) al directivei menționate, din care reiese că aceasta urmărește în special să consolideze dreptul întreprinderilor la contestație.

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

- 42 În conformitate cu articolul 23 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2008/9, o cale de atac precum contestația administrativă în discuție în litigiul principal intră, în ceea ce privește formele și termenele la care este supusă o astfel de contestație, sub incidența ordinii juridice interne a statului membru de rambursare.
- 43 Astfel, instituirea unor măsuri naționale prin care se refuză luarea în considerare a elementelor de probă furnizate după adoptarea deciziei de respingere a unei cereri de rambursare a TVA-ului ține de ordinea juridică internă a fiecărui stat membru, în temeiul principiului autonomiei procedurale a statelor membre, însă cu condiția ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele care se aplică unor situații similare de natură internă (principiul echivalenței) și să nu facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punctul 59 și jurisprudența citată).
- 44 În plus, ținând seama de jurisprudența citată la punctul 39 din prezenta hotărâre, astfel de măsuri nu pot conduce la recunoașterea, cu încălcarea articolului 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9, a unui efect de decădere la expirarea termenului de o lună de la data primirii cererii de informații suplimentare, prevăzut de această dispoziție, în care destinatarul cererii respective trebuie să furnizeze statului membru de rambursare aceste informații, inclusiv, dacă este cazul, elemente de probă suplimentare.
- 45 În speță, din decizia de trimitere reiese că, după ce Slovenské Energetické Strojárne a introdus o cerere de rambursare a TVA-ului, autoritatea fiscală de prim grad i-a adresat acesteia o cerere de informații suplimentare, în sensul articolului 20 din Directiva 2008/9, însă aceasta nu a furnizat informațiile respective. Numai în cadrul unei contestații administrative, care corespunde căii de atac prevăzute la articolul 23 alineatul (2) din această directivă, formulată la autoritatea fiscală de gradul al doilea, societatea menționată a furnizat informațiile solicitate. Totuși, ele nu au fost luate în considerare întrucât, în conformitate cu articolul 124 alineatul (3) din Legea privind organizarea administrației fiscale, solicitantul acestei rambursări nu poate prezenta, în contestația sa, elemente de probă noi despre care avea cunoștință înainte de adoptarea deciziei de prim grad.
- 46 Rezultă că litigiul principal nu privește încălcarea unor cerințe de formă care împiedică dovedirea faptului că au fost îndeplinite cerințele de fond ale dreptului la rambursarea TVA-ului, ci data la care această dovadă trebuie prezentată.
- 47 În această privință, trebuie arătat, în primul rând, că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal are ca efect împiedicarea sistematică a

rambursării TVA-ului unor persoane impozabile care, deși au răspuns tardiv la o cerere de informații suplimentare, îndeplinesc toate condițiile de fond pentru a obține această rambursare. Or, astfel cum s-a amintit la punctele 35 și 36 din prezenta hotărâre, pe de o parte, dreptul la rambursarea TVA-ului constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului și în principiu nu poate fi limitat și, pe de altă parte, principiul neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau rambursarea TVA-ului aferent intrărilor suportat să fie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond.

- 48 În al doilea rând, după ce a constatat că termenul de o lună prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 pentru a furniza informații suplimentare nu este un termen de decădere, Curtea a statuat că, în cazul în care cererea de rambursare este respinsă în totalitate sau în parte, persoana impozabilă care nu a comunicat informațiile suplimentare în acest termen dispune de dreptul de a formula o cale de atac împotriva acestei decizii de respingere în conformitate cu articolul 23 alineatul (2) primul paragraf din această directivă și de a regulariza, în cadrul unei astfel de căi de atac, cererea sa de rambursare prin prezentarea de informații suplimentare de natură să stabilească existența dreptului său la rambursarea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 mai 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 48).
- 49 Astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 53 din concluzii, aceste orientări jurisprudențiale sunt valabile, fără deosebire, după cum calea de atac este o cale de atac administrativă, precum cea în discuție în litigiul principal, sau este vorba despre o cale de atac judiciară.
- 50 În al treilea rând, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal contravine cerințelor care decurg din dreptul la bună administrare, care reflectă un principiu general al dreptului Uniunii, care își găsesc aplicarea în cadrul unei proceduri de control fiscal. Acest principiu al bunei administrări impune astfel unei autorități administrative precum administrația fiscală în discuție în litigiul principal să efectueze, în cadrul obligațiilor de verificare care îi revin, o examinare diligentă și imparțială a tuturor aspectelor relevante astfel încât să se asigure că dispune, la momentul adoptării deciziei sale, de elemente complete și cât mai fiabile posibil în acest scop (Hotărârea din 21 octombrie 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, punctul 48 și jurisprudența citată).
- 51 Or, lipsa posibilității administrației fiscale de a lua în considerare, din cauza conținutului articolului 124 alineatul (3) din Legea privind organizarea administrației fiscale, orice răspuns tardiv la o cerere de informații suplimentare, ceea ce conduce la o respingere sistematică a acestor răspunsuri tardive, determină în mod necesar administrația menționată să încalce acest principiu,

întrucât adoptă o decizie despre care cunoaște că se întemeiază probabil pe elemente incomplete, chiar eronate. În plus, aceasta are ca efect faptul că administrația menționată aduce o atingere disproporționată principiului neutralității TVA-ului, lăsând în sarcina persoanei impozabile TVA-ul a cărui rambursare are dreptul să o obțină, în timp ce sistemul comun de TVA urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punctul 55).

- 52 În sfârșit, în al patrulea rând, trebuie arătat că articolul 26 al doilea paragraf din Directiva 2008/9, care vizează în mod expres ipoteza în care o persoană impozabilă nu furnizează în termenele stabilite informațiile suplimentare care i-au fost solicitate, susține de asemenea interpretarea potrivit căreia statul membru de rambursare nu poate refuza în mod sistematic să ia în considerare răspunsurile tardive la cererile de informații suplimentare.
- 53 În aceste condiții, trebuie să se constate că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal încalcă principiul fundamental al neutralității TVA-ului, precum și, în special prin faptul că aceasta conferă un efect de decădere termenului de o lună prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9, principiul efectivității.
- 54 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima și la a doua întrebare, că articolul 23 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2008/9, citit în lumina principiilor neutralității TVA-ului și efectivității, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia se interzice unei persoane impozabile care a formulat o cerere de rambursare a TVA-ului să furnizeze, în etapa contestației în fața unei autorități fiscale de gradul al doilea, informații suplimentare, în sensul articolului 20 din directiva menționată, solicitate de autoritatea fiscală de prim grad și pe care această persoană impozabilă nu le-a furnizat acestei din urmă autorități în termenul de o lună prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din directiva menționată, acest termen neconstituind un termen de decădere.

Cu privire la a treia întrebare

- 55 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 23 din Directiva 2008/9 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia o autoritate fiscală trebuie să închidă procedura de rambursare a TVA-ului atunci când persoana impozabilă nu a furnizat, în termenul stabilit, informații suplimentare solicitate de această

autoritate în temeiul articolului 20 din directiva menționată și când, în lipsa acestor informații, cererea de rambursare a TVA-ului nu poate fi soluționată.

- 56 În această privință, trebuie subliniat că, în formularea celei de a treia întrebări, instanța de trimitere menționează numai articolul 23 alineatul (1) din Directiva 2008/9, care prevede că, în cazul în care cererea de rambursare a TVA-ului este respinsă integral sau parțial, motivele respingerii sunt comunicate solicitantului împreună cu decizia de către statul membru de rambursare.
- 57 În mod similar, articolul 21 primul paragraf din această directivă stabilește termenele până la care statul membru de rambursare, atunci când solicită informații suplimentare, este obligat să notifice solicitantului decizia sa de a accepta sau de a respinge cererea de rambursare.
- 58 Astfel, aceste dispoziții ale Directivei 2008/9 nu vizează în mod expres decât posibilitatea de a adopta decizii de acceptare sau de respingere, integral sau parțial, a cererii de rambursare a TVA-ului, iar nu pe cea de închidere a procedurii de rambursare.
- 59 La rândul său, articolul 23 alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă prevede, desigur, că, în cazul în care absența unei decizii privind o cerere de rambursare în termenele stabilite de directiva menționată nu este considerată, conform legislației statului membru de rambursare, ca fiind echivalentă unei aprobări sau unui refuz, persoana impozabilă stabilită în alt stat membru trebuie să aibă acces la orice procedură administrativă sau judiciară la care au acces persoanele impozabile stabilite în statul membru de rambursare, dacă se află în aceeași situație. În cazul în care nu sunt prevăzute astfel de proceduri administrative sau judiciare, neluarea unei decizii privind o cerere de rambursare în termenul stabilit este considerată ca fiind echivalentă respingerii cererii.
- 60 Cu toate acestea, în speță trebuie să se constate că o decizie de închidere precum cea în discuție în litigiul principal nu echivalează nicidecum cu lipsa unei decizii în termenul stabilit, întrucât o astfel de decizie de închidere pune capăt procedurii inițiate prin cererea de rambursare formulată de persoana impozabilă fără a acorda rambursarea solicitată de aceasta și trebuie, așadar, să se considere că reprezintă o decizie de respingere a cererii menționate, în sensul articolului 23 din Directiva 2008/9.
- 61 Rezultă că, atunci când o cerere de rambursare a TVA-ului formulată de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru decât statul membru de rambursare face obiectul unei astfel de decizii de închidere, pe de o parte, motivele închiderii trebuie notificate persoanei impozabile împreună cu această decizie, în conformitate cu articolul 23 alineatul (1) din Directiva 2008/9, și, pe de altă parte,

conestații împotriva deciziei menționate trebuie să poată fi depuse la autoritățile competente ale statului membru de rambursare, în conformitate cu articolul 23 alineatul (2) primul paragraf din această directivă.

- 62 În orice caz, în cadrul unor astfel de căi de atac, persoana impozabilă trebuie să dispună de dreptul de a prezenta informațiile suplimentare pe care nu le-a furnizat în termenul de o lună prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9, după cum rezultă din cuprinsul punctelor 48 și 49 din prezenta hotărâre.
- 63 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că articolul 23 din Directiva 2008/9 trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia o autoritate fiscală trebuie să închidă procedura de rambursare a TVA-ului în cazul în care persoana impozabilă nu a furnizat, în termenul acordat, informații suplimentare solicitate de această autoritate în temeiul articolului 20 din directiva menționată și că, în lipsa acestor informații, cererea de rambursare nu poate fi soluționată, cu condiția ca decizia de închidere să fie considerată o decizie de respingere a acestei cereri de rambursare, în sensul articolului 23 alineatul (1) din directiva respectivă, și ca aceasta să poată face obiectul unei căi de atac care îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 23 alineatul (2) primul paragraf din aceeași directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 64 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 doua) declară:

- 1) Articolul 23 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, citit în lumina principiilor neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și efectivității,**

trebuie interpretat în sensul că

se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia se interzice unei persoane impozabile care a formulat o cerere de rambursare a TVA-ului

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

să furnizeze, în etapa contestației în fața unei autorități fiscale de gradul al doilea, informații suplimentare, în sensul articolului 20 din această directivă, solicitate de autoritatea fiscală de prim grad și pe care această persoană impozabilă nu le-a furnizat acestei din urmă autorități în termenul de o lună prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din directiva menționată, acest termen neconstituind un termen de decădere.

2) Articolul 23 din Directiva 2008/9

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia o autoritate fiscală trebuie să închidă procedura de rambursare a TVA-ului în cazul în care persoana impozabilă nu a furnizat, în termenul acordat, informații suplimentare solicitate de această autoritate în temeiul articolului 20 din directiva menționată și că, în lipsa acestor informații, cererea de rambursare a TVA-ului nu poate fi soluționată, cu condiția ca decizia de închidere să fie considerată o decizie de respingere a acestei cereri de rambursare, în sensul articolului 23 alineatul (1) din directiva respectivă, și ca aceasta să poată face obiectul unei căi de atac care îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 23 alineatul (2) primul paragraf din aceeași directivă.