



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

27 iunie 2018*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Livrare a unui bun imobil realizată înainte de aderarea Republicii Bulgaria la Uniunea Europeană – Nulitate a contractului de vânzare constatată după aderare – Obligația de regularizare a deducerii inițial operate – Interpretare – Competența Curții”

În cauza C-364/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria), prin decizia din 7 iunie 2017, primită de Curte la 13 iunie 2017, în procedura

„Varna Holideis” EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul C. G. Fernlund, președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor) și S. Rodin, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru „Varna Holideis” EOOD, de M. Popov, avocat;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de S. Petkov, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de T. Mitova, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;

* Limba de procedură: bulgara.

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de P. Mihaylova și de F. Clotuche-Duvieusart, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 90 și 185 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „Varna Holideis” EOOD, pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici fiscale și în materie de securitate socială” pentru orașul Varna, de pe lângă Administrația centrală a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria), pe de altă parte, în legătură cu regularizarea deducerii taxei pe valoarea adăugată (TVA) pe care a achitat-o această societate în amonte cu ocazia achiziționării unui imobil cu destinația de hotel.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 63 din Directiva TVA este redactat după cum urmează:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

- 4 Articolul 90 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

- 5 Articolul 179 din această directivă prevede:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

[...]”

- 6 Articolul 184 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

7 Articolul 185 din aceeași directivă prevede:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

8 Potrivit articolului 186 din Directiva TVA:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

Dreptul bulgar

9 Articolul 78 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”), în vigoare de la 1 ianuarie 2007, prevede:

„(1) În cazul modificării bazei de impozitare, al anulării unei operațiuni și al modificării tipului operațiunii, persoana impozabilă are obligația de a regulariza cuantumul TVA-ului dedus în amonte.

(2) Regularizarea are loc în perioada fiscală în care au intervenit circumstanțele prevăzute la alineatul 1, prin înregistrarea în registrul de achiziții și în declarația privind TVA-ul aferentă perioadei fiscale corespunzătoare a documentului justificativ în sensul articolului 115 sau a unui document justificativ nou, în sensul articolului 116, prin care se efectuează regularizarea.”

Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

10 Varna Holideis, societate cu sediul în Varna (Bulgaria), a achiziționat, în cursul lunii decembrie a anului 2004, un imobil cu destinație de hotel în același oraș. Prin hotărârea din 12 februarie 2015 (nr. 201), rămasă definitivă în aceeași zi, Varhoven kasatsionen sad (Curtea Supremă de Casație, Bulgaria) a constatat nulitatea vânzării acestui imobil. În consecință, această instanță a dispus ca Varna Holideis să restituie vânzătorului imobilul menționat și ca acesta să ramburseze prețul vânzării respective.

11 Pentru executarea acestei hotărâri, vânzătorul a trimis Varna Holideis note de credit. Aceasta din urmă a comunicat că le refuză și, la data pronunțării de către Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria) a deciziei de trimitere, 7 iunie 2017, nu solicitase încă radierea din cartea funciară a imobilului vizat.

12 Având în vedere hotărârea Varhoven kasatsionen sad (Curtea Supremă de Casație) din 12 februarie 2015 (nr. 201), Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice Varna, Bulgaria) a emis o înștiințare de plată referitoare la luna februarie a anului 2015, în scopul regularizării TVA-ului dedus de Varna Holideis în cadrul TVA-ului care a grevat achiziția acestui imobil în cursul anului 2004. Această înștiințare de plată a fost confirmată printr-o decizie a directorului Direcției „Contestații și practici fiscale și în materie de

securitate socială” pentru orașul Varna de pe lângă Administrația centrală a Agenției Naționale a Veniturilor Publice. Din această decizie ar reieși că, deși, cu siguranță, regularizarea TVA-ului după constatarea nulității unei operațiuni nu este un caz prevăzut în mod expres de dreptul bulgar, dispozițiile acestuia care reglementează cazurile de rezoluțiune pot fi aplicate prin analogie, în conformitate cu principiul neutralității fiscale.

- 13 În cadrul acțiunii sale la instanța de trimitere, Varna Holideis contestă obligația care i se impune de a regulariza TVA-ul în cauză. Aceasta consideră că dreptul bulgar prevede o regularizare a TVA-ului în caz de rezoluțiune, dar nu în caz de anulare. Prima dintre aceste noțiuni ar corespunde situației în care un creditor pune capăt în mod retroactiv unei livrări, în timp ce a doua ar privi situații în care o operațiune nu a putut produce efecte juridice niciodată, chiar de la început. Or, dreptul fiscal bulgar nu ar reglementa această situație.
- 14 Instanța de trimitere arată, în această privință, că nulitatea unei operațiuni constatată printr-o decizie jurisdicțională ar putea fi calificată drept modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, în sensul articolului 185 din Directiva TVA. Această instanță consideră totuși că nulitatea unei operațiuni ar putea însemna și că nu a existat o livrare, în sensul Directivei TVA, și că, în consecință, TVA-ul nu a fost niciodată datorat. În acest caz, nu ar trebui să se efectueze o regularizare, ci să se refuze dreptul de deducere a TVA-ului.
- 15 În lipsa unei dispoziții exprese a dreptului bulgar, ar trebui, pentru deducerea consecințelor nulității vânzării din punct de vedere fiscal, să se aplice în mod direct Directiva TVA. Astfel, în cazul în care această directivă ar trebui să fie interpretată în sensul că nulitatea unei operațiuni determină regularizarea deducerii TVA-ului plătit în amonte, ar trebui să se examineze aspectul dacă dispozițiile relevante din această directivă se aplică în mod direct. Astfel, dacă nu ar fi operată regularizarea, ar exista un risc de pierdere a TVA-ului, din moment ce vânzătorul a restituit cumpărătorului prețul bunului vândut, precum și TVA-ul pe care acesta l-a plătit, deși acest cumpărător putea păstra beneficiul TVA-ului pe care îl dedusese.
- 16 În acest context, Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 90 alineatul (1) și articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că prevăd obligația regularizării quantumului TVA-ului dedus, aferent unei livrări într-un caz precum cel din speță, în care operațiunea pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului a fost anulată prin hotărâre judecătorească definitivă, sau în sensul că, în contextul definiției prevăzute la articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată, în acest caz nu s-a realizat nicio livrare, iar obligația de plată a TVA-ului nici nu a luat naștere?
- 2) Articolul 185 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în lipsa unei reglementări naționale în cazul în care o operațiune este anulată prin decizie jurisdicțională, regularizarea quantumului TVA-ului dedus se poate realiza cu aplicarea directă a articolului 90 alineatul (1) din [D]irectiva [TVA]?”

Cu privire la competența Curții

- 17 Potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea este competentă să interpreteze dreptul Uniunii numai în ce privește aplicarea acestuia în noul stat membru după data aderării sale la Uniunea Europeană (Ordonanța din 11 mai 2017, Exmitiani, C-286/16, nepublicată, EU:C:2017:368, punctul 12).

- 18 Rezultă de aici în special că Curtea nu este competentă să interpreteze directive ale Uniunii în materie de TVA atunci când perioada de colectare a taxelor în discuție în litigiul principal este anterioară aderării respectivului stat membru la Uniune (Ordonanța din 11 mai 2017, Exmitiani, C-286/16, nepublicată, EU:C:2017:368, punctul 13).
- 19 Potrivit deciziei de trimitere, în cursul lunii decembrie a anului 2004 și deci înainte de aderarea Republicii Bulgaria la Uniune, la 1 ianuarie 2007, Varna Holideis a achiziționat un imobil cu destinația de hotel în Varna.
- 20 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 63 din Directiva TVA, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile (Hotărârea din 7 martie 2013, Efir, C-19/12, nepublicată, EU:C:2013:148, punctul 31).
- 21 Prin urmare, presupunând că livrarea bunului imobil în discuție în litigiul principal a fost reglementată de norme precum cele prevăzute de Directiva TVA, această livrare a avut loc, iar TVA-ul a devenit exigibil înainte de aderarea Republicii Bulgaria la Uniune.
- 22 În ceea ce privește dreptul de deducere prevăzut de Directiva TVA, acesta este legat direct, atât pe plan material, cât și temporal, de exigibilitatea TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri și servicii în amonte.
- 23 Astfel, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii. Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 37 și 39).
- 24 Potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului se exercită, în principiu, în cadrul perioadei în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 44).
- 25 În consecință, conform jurisprudenței amintite la punctele 17 și 18 din prezenta hotărâre, Curtea nu are competența de a răspunde la întrebările adresate, în măsura în care acestea vizează exigibilitatea TVA-ului și exercitarea dreptului de deducere.
- 26 În ceea ce privește regularizarea deducerilor de TVA, articolele 184-186 din Directiva TVA prevăd condițiile în care administrația fiscală îi poate solicita unei persoane impozabile o regularizare. Reiese din jurisprudența Curții că mecanismul regularizării prevăzut la aceste articole face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de Directiva TVA. Acesta urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 23).
- 27 Deși, cu siguranță, regularizarea nu poate modifica, *de facto*, deducerea inițială operată, ci determină o majorare sau o reducere a cuantumului TVA-ului datorat de persoana impozabilă într-o perioadă de impozitare ulterioară (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 53), totuși mecanismul de regularizare urmărește rectificarea deducerilor operate în trecut.
- 28 Astfel, conform articolului 184 din Directiva TVA, deducerea TVA-ului operată inițial pe baza taxei plătite în amonte este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

- 29 În plus, din coroborarea articolului 184 cu articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA rezultă că, în cazul în care o regularizare se dovedește necesară ca urmare a modificării unuia dintre elementele luate inițial în considerare la calculul deducerilor, calculul cuantumului acestei regularizări trebuie să conducă la o corelare a cuantumului deducerilor efectuate în final cu cel al deducerilor pe care persoana impozabilă ar fi fost îndreptățită să le efectueze dacă modificarea respectivă ar fi fost luată inițial în considerare (Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 27).
- 30 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că numai existența oricărui element ulterior datei aderării la Uniune a statului membru vizat, care se leagă de împrejurări care precedă această dată și care reprezintă o consecință a acesteia, nu este suficientă pentru a fundamenta competența Curții de a răspunde la întrebările preliminare cu privire la interpretarea unei directive (Ordonanța din 11 mai 2011, Semerdzhiev, C-32/10, nepublicată, EU:C:2011:288, punctul 26).
- 31 Prin urmare, din moment ce obligația de regularizare este legată în mod indisociabil de exigibilitatea TVA-ului datorat sau achitat în amonte sau de dreptul de deducere care rezultă din aceasta, apariția, după aderarea la Uniune a unui stat membru, a unor împrejurări care sunt, în principiu, susceptibile să întemeieze această obligație nu permite Curții să interpreteze Directiva TVA dacă livrarea de bunuri sau prestarea de servicii avută în vedere a avut loc înainte de această aderare.
- 32 În consecință, Curtea nu este competentă să răspundă la întrebările adresate de Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna).

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 33 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 șasea) declară:

Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu este competentă să răspundă la întrebările adresate de Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria).

Semnături