



Repertoriul jurisprudenței

ORDONANȚA CURȚII (Camera a șasea)

3 martie 2021 *

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 – Reducerea bazei de impozitare – Neplata totală sau parțială a prețului – Creanță devenită definitiv nerecuperabilă – Termen de prescripție pentru a solicita reducerea ulterioară a bazei de impozitare a TVA-ului – Data la care începe să curgă termenul”

În cauza C-507/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Pécsi Törvényszék (Curtea din Pécs, Ungaria), prin decizia din 17 septembrie 2020, primită de Curte la 8 octombrie 2020, în procedura

FGSZ Földgázzállító Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președintele Camerei a șasea, doamna C. Toader (raportoare) și domnul M. Safjan, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere decizia luată, după ascultarea avocatei generale, de a se pronunța prin ordonanță motivată, în conformitate cu articolul 99 din Regulamentul de procedură al Curții,

dă prezenta

Ordonanță

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 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”) coroborat cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității.

* Limba de procedură: maghiara.

- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între FGSZ Földgátszállító Zrt., o societate comercială maghiară, 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 refuzul acesteia din urmă de a acorda FGSZ dreptul de a reduce baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) până la concurența contraprestației de TVA pe care nu a încasat-o din cauza insolabilității debitorului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 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).”

- 4 Potrivit articolului 185 din această directivă:

„(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.”

- 5 Articolul 273 primul paragraf din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Dreptul maghiar

- 6 Az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind Codul de procedură fiscală) [*Magyar Közlöny* 2003/131. (XI. 14., p. 9990)], aplicabil faptelor din litigiul principal, prevede la articolul 4 alineatul 3 litera b) în esență că rambursarea TVA-ului trebuie să fie calificată drept ajutor bugetar și că, prin urmare, este supusă normelor de prescripție aplicabile ajutoarelor bugetare.
- 7 Articolul 164 alineatul 1 din Legea nr. XCII din 2003 prevede în esență că dreptul de a solicita un ajutor bugetar se prescrie la expirarea unui termen de cinci ani care curge din anul în cursul căruia a luat naștere dreptul de a introduce o astfel de cerere.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 8 Pentru perioada cuprinsă între luna octombrie a anului 2010 și luna ianuarie 2011, FGSZ a emis către EMFESZ Kft., societate parteneră (denumită în continuare „societatea debitoare”), mai multe facturi care includeau TVA-ul. În cursul anului 2011, FGSZ a declarat și a plătit autorității fiscale TVA-ul aferent acestor facturi.
- 9 Înainte ca aceste facturi să fie plătite, societatea debitoare a făcut obiectul unor proceduri de intrare în lichidare, printre care cea deschisă la 28 ianuarie 2014 de Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria). Creanța rezultată din facturile menționate a fost declarată de FGSZ, lichidatorul societății debitoare confirmând, la 7 mai 2018, admisibilitatea acestei creanțe. La 13 decembrie 2019, acesta a constatat că creanța menționată devenise irecuperabilă.
- 10 La 19 decembrie 2019, FGSZ a depus o cerere de recuperare a TVA-ului cu privire la aceleași facturi și de plată a dobânzilor de întârziere.
- 11 Prin decizia din 24 ianuarie 2020, autoritatea fiscală de prim grad a refuzat să admită această cerere, pentru motivul că termenul de prescripție de cinci ani, prevăzut de legislația națională, expirase la 31 decembrie 2016.
- 12 FGSZ a formulat o reclamație împotriva acestei decizii de respingere la Direcția de soluționare a contestațiilor, care a fost respinsă la 3 martie 2020. Această direcție a amintit că, deși articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că baza de impozitare se reduce atunci când, precum în cauza principală, TVA-ul aferent unor facturi nu a fost plătit, revine totuși statelor membre sarcina de a stabili condițiile în care trebuie efectuată această reducere. În acest sens, aceasta a considerat că statele membre puteau prevedea că dreptul de a obține o reducere a bazei de impozitare putea fi supus unui termen de prescripție. În opinia sa, acest termen ar trebui să înceapă să curgă de la data executării obligației de plată, și anume cea menționată în facturi.
- 13 FGSZ a formulat o cale de atac jurisdicțională împotriva deciziei din 3 martie 2020 în fața instanței de trimitere. Aceasta a invocat în esență, întemeindu-se pe Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), și pe Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), că termenul de prescripție trebuie să înceapă să curgă nu de la data executării obligației de plată prevăzute inițial, ci de la data la care creanța a devenit nerecuperabilă.
- 14 Apreciind că această cauză ridică dificultăți de interpretare a dreptului Uniunii, Pécsi Törvényszék (Curtea din Pécs, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este conformă cu principiile fundamentale ale proporționalității, neutralității fiscale și efectivității – luând în considerare în special punctul 63 din Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), precum și punctul 27 din Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), și punctul 36 din Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), și ținând seama de faptul că un stat membru nu poate colecta cu titlu de TVA un quantum superior celui efectiv încasat de furnizorul unei livrări sau prestații pentru livrarea sau prestația în cauză –, o practică a unui stat membru potrivit căreia acesta din urmă, invocând efectul *ex tunc* al reducerii bazei de impozitare aplicabile în cazul neplătii definitive guvernate de articolul 90 alineatul (1) din Directiva [TVA], prevede că termenul de prescripție de cinci ani în care reducerea bazei de impozitare este posibilă, prevăzut de reglementarea generală a acestui stat membru, începe să curgă de la data la care a fost efectuată inițial livrarea de bunuri, iar nu de la data la care o anumită creanță a devenit nerecuperabilă și, la expirarea acestui termen de prescripție, privează persoana impozabilă de bună-credință de dreptul său, legat de faptul că creanța a devenit definitiv nerecuperabilă, de a reduce baza de impozitare, în condițiile în care au putut trece mai

mulți ani între data livrării bunurilor și cea la care creanța a devenit definitiv nerecuperabilă, iar reglementarea statului membru la data livrării bunurilor nu permitea, contrar dreptului Uniunii, reducerea bazei de impozitare legată de caracterul definitiv nerecuperabil al unei creanțe?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 15 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 90 din Directiva TVA coroborat cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretat în sensul că, atunci când un stat membru stabilește un termen de prescripție la expirarea căruia persoana impozabilă, care dispune de o creanță devenită definitiv nerecuperabilă, nu mai poate invoca dreptul său de a obține o reducere a bazei de impozitare, acest termen trebuie să înceapă să curgă de la data executării obligației de plată prevăzute inițial sau de la data la care creanța a devenit definitiv nerecuperabilă.
- 16 În temeiul articolului 99 din Regulamentul de procedură, atunci când răspunsul la o întrebare formulată cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurisprudență, Curtea, la propunerea judecătorului raportor și după ascultarea avocatului general, poate oricând să decidă să se pronunțe prin ordonanță motivată.
- 17 În prezenta cauză, este necesar să se aplice această dispoziție.
- 18 În primul rând, trebuie amintit, pe de o parte, că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA vizează cazurile de anulare, de refuz, de neplată totală sau parțială sau de reducere a prețului după livrarea care a determinat plata taxei. Această dispoziție obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, după încheierea unei tranzacții, contrapartida sau o parte din aceasta nu este încasată de persoana impozabilă. Dispoziția menționată reprezintă expresia unui principiu fundamental al acestei directive, principiul neutralității fiscale, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate percepe cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a perceput persoana impozabilă [Ordonanța din 24 octombrie 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, nepublicată, EU:C:2019:901, punctul 19 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 21 și jurisprudența citată].
- 19 Având în vedere modul de redactare a articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA coroborat cu cel al articolului 273 din aceasta, precum și cu principiul neutralității fiscale, este necesar ca formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile pentru a exercita, în fața autorităților fiscale, dreptul de a efectua o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului să fie limitate la cele care permit să se justifice că, ulterior încheierii tranzacției, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă percepută [a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctele 22-25 și jurisprudența citată].
- 20 Pe de altă parte, articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA permite statelor membre să deroge, în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii, de la norma prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din această directivă. În această privință, Curtea a avut ocazia să precizeze că exercitarea acestei posibilități de derogare nu poate permite statelor membre să excludă pur și simplu reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în caz de neplată. Posibilitatea de derogare menționată nu urmărește decât să permită acestora din urmă să remedieze incertitudinea legată de neplata unei facturi sau de caracterul definitiv al acesteia și nu soluționează problema dacă o reducere a bazei de impozitare poate să nu fie efectuată în caz de neplată [a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctele 29 și 30, precum și jurisprudența citată].

- 21 În speță, la 13 decembrie 2019, a fost constatat caracterul nerecuperabil al creanței deținute de FGSZ ca urmare a neplătii totale a facturilor de către societatea debitoare. La 19 decembrie 2019, FGSZ a depus o cerere de recuperare a TVA-ului cu privire la aceste facturi.
- 22 Rezultă că, la data introducerii acestei cereri, era dovedit caracterul definitiv nerecuperabil al creanței.
- 23 În al doilea rând, din jurisprudența Curții rezultă că posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a TVA-ului fără nicio limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit. Deși existența unui termen de prescripție a cărui expirare are drept consecință să nu mai permită unui creditor să solicite reducerea bazei de impozitare a TVA-ului aferent anumitor creanțe nu poate fi considerată incompatibilă cu Directiva TVA, determinarea datei de la care acest termen începe să curgă ține de dreptul național, sub rezerva respectării principiilor echivalenței și efectivității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, punctele 16 și 17, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 12 aprilie 2018, *Biosafe – Industria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 36 și 37, precum și jurisprudența citată).
- 24 În ceea ce privește principiul echivalenței, trebuie să se constate că Curtea nu dispune de niciun element de natură să dea naștere unor îndoieli în legătură cu conformitatea reglementării în discuție în cauza principală cu acesta.
- 25 În ceea ce privește principiul efectivității, Curtea a declarat, în ceea ce privește articolul 185 din Directiva TVA, despre care Curtea a subliniat că trebuia să facă obiectul unei interpretări coerente cu articolul 90 din această directivă (Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 35), că, în măsura în care persoana impozabilă nu a dat dovadă de lipsă de diligență și în lipsa unui abuz sau a unei coluziuni frauduloase, un termen care ar fi început să curgă de la data de emitere a facturilor inițiale și care, pentru anumite operațiuni, ar fi expirat înaintea regularizării nu ar putea fi opus în mod valabil exercitării dreptului de reducere a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 aprilie 2018, *Biosafe – Industria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 43, precum și jurisprudența citată).
- 26 Astfel, asemenea modalități de calcul al termenului nu pot fi justificate de necesitatea de a lua în considerare incertitudinea cu privire la caracterul definitiv nerecuperabil al creanței [a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctele 33-35 și 44].
- 27 Trebuie amintit, în această privință, că Curtea a statuat deja că dreptul Uniunii se opune reglementării unui stat membru în temeiul căreia beneficiul dreptului persoanei impozabile de rambursare a TVA-ului este refuzat pentru motivul că termenul de decădere prevăzut de această reglementare pentru exercitarea acestui drept ar fi început să curgă fie de la data de livrare a bunurilor și ar fi expirat înainte de introducerea cererii de rambursare (Hotărârea din 21 martie 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 51), fie de la data de emitere a facturilor inițiale și ar fi expirat (Hotărârea din 12 aprilie 2018, *Biosafe – Industria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 44).
- 28 În consecință, atunci când un stat membru a prevăzut că dreptul unui creditor de a obține reducerea bazei de impozitare vizată la articolul 90 din Directiva TVA este supus unui termen de prescripție, acest termen trebuie să înceapă să curgă nu de la data executării obligației de plată prevăzute inițial, ci de la data la care creanța a devenit definitiv nerecuperabilă.

- 29 În speță, deși reglementarea națională în discuție în litigiul principal stabilește un termen de prescripție de cinci de ani care curge începând cu anul în cursul căruia a luat naștere dreptul de a introduce o astfel de cerere, din informațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că FGSZ a introdus o cerere în vederea recuperării TVA-ului la 19 decembrie 2019, și anume la șase zile după constatarea de către lichidatorul societății debitoare a caracterului nerecuperabil al creanței în cauză.
- 30 Rezultă că, introducând cererea sa într-un astfel de termen, trebuie să se constate că persoana impozabilă a dat dovadă de diligență și că aceasta nu poate fi privată de dreptul său la reducerea bazei de impozitare.
- 31 În sfârșit, mai trebuie amintit că, pe de o parte, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA îndeplinește condițiile pentru a produce un efect direct și, pe de altă parte, principiul supremației dreptului Uniunii implică faptul că orice instanță națională sesizată în cadrul competenței sale are, în calitate de organ al unui stat membru, obligația de a lăsa neaplicată orice dispoziție națională contrară unei dispoziții de drept al Uniunii care are efect direct în litigiul cu care este sesizată. Astfel, în cazul în care o persoană impozabilă precum FGSZ nu îndeplinește condițiile stabilite de reglementarea națională, care nu sunt conforme cu această dispoziție, persoana impozabilă respectivă poate invoca dispoziția menționată în fața instanțelor naționale împotriva statului membru în discuție pentru a obține reducerea bazei sale de impozitare [Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctele 51 și 52, precum și jurisprudența citată].
- 32 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 90 din Directiva TVA coroborat cu principiile neutralității fiscale și efectivității trebuie interpretat în sensul că, atunci când un stat membru stabilește un termen de prescripție la expirarea căruia persoana impozabilă, care dispune de o creanță devenită definitiv nerecuperabilă, nu mai poate invoca dreptul său de a obține o reducere a bazei de impozitare, acest termen trebuie să înceapă să curgă nu de la data executării obligației de plată prevăzute inițial, ci de la data la care creanța a devenit definitiv nerecuperabilă.

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) dispune:

Articolul 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu principiile neutralității fiscale și efectivității trebuie interpretat în sensul că, atunci când un stat membru stabilește un termen de prescripție la expirarea căruia persoana impozabilă, care dispune de o creanță devenită definitiv nerecuperabilă, nu mai poate invoca dreptul său de a obține o reducere a bazei de impozitare, acest termen trebuie să înceapă să curgă nu de la data executării obligației de plată prevăzute inițial, ci de la data la care creanța a devenit definitiv nerecuperabilă.

Semnături