

Cauza C-746/22**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

6 decembrie 2022

Instanța de trimitere:

Fővárosi Törvényszék (Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

18 noiembrie 2022

Reclamantă:

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Pârâtă:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungaria)

Obiectul procedurii principale

Procedură de contencios administrativ în domeniul fiscal

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

În primul rând, trebuie să se stabilească dacă o reglementare națională care, în scopul evaluării unei cereri de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA), nu permite solicitantului, în etapa contestației, să invoce fapte noi și să prezinte probe noi de care avea cunoștință înainte de adoptarea deciziei autorității de prim grad, dar pe care nu le-a prezentat – deși a fost notificat în acest sens de autoritatea fiscală – sau pe care nu le-a invocat, dă naștere unei restricții materiale care depășește cerințele privind contestațiile prevăzute la articolul 23 alineatul (2) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului.

În al doilea rând, trebuie să se stabilească dacă termenul de o lună menționat la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului are caracter peremptoriu și, în caz afirmativ, dacă acesta respectă principiile și dispozițiile relevante ale dreptului Uniunii.

În al treilea rând, trebuie să stabilească dacă este compatibil cu articolul 23 alineatul (1) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului o reglementare națională conform căreia autoritatea fiscală trebuie să închidă procedura în cazul în care persoana impozabilă solicitantă nu răspunde la o solicitare a autorității fiscale și nu își respectă obligația de remediere și, în lipsa ei, cererea nu poate fi soluționată.

Temeiul juridic: articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

- 1) Articolul 23 alineatul (2) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului 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 (denumită în continuare „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 az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Legea nr. CLI din 2017 privind administrația fiscală, denumită în continuare „Legea privind administrația fiscală”) – care, în scopul evaluării cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „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 Directiva 2008/9?
- 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 Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), precum și la articolele 167, 169 și 170 și la articolul 171 alineatul (1) din Directiva TVA, și cu principiile fundamentale ale neutralității fiscale, 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?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

- Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (DO 2012, C 326, p. 391) (denumită în continuare „carta”): articolul 47
- 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): articolele 167, 169 și 170 și articolul 171 alineatul (1)
- Directiva 2008/9/CE a Consiliului 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 (JO 2008, L 44, p. 23) (denumită în continuare „Directiva 2008/9”): articolul 1, articolul 20 alineatele (1) și (2), articolul 21, articolul 23 alineatele (1) și (2), articolul 26 și articolul 29 alineatele (1) și (2)
- Jurisprudența Curții: printre altele, Hotărârea din 10 aprilie 1984, von Colson și Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, și Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354

Dispozițiile de drept național invocate

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”]: articolul 251/C alineatul 2, articolul 251/E alineatele 1 și 2, articolul 251/F alineatele 1-4, articolul 251/G alineatele 1 și 2, articolul 251/H alineatele 1 și 2 și articolul 251/I alineatele 1 și 4
- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény [Legea nr. CLI din 2017 de reglementare a Administrației fiscale, denumită în continuare „Legea privind administrația fiscală”]: articolul 9, articolul 49 alineatul 1 litera b) și articolul 124
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény [Legea nr. I din 2017 privind instanțele de contencios administrativ, denumită în continuare „Legea privind instanțele de contencios administrativ”]: articolul 78 alineatul 4

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Reclamanta este o societate comercială de drept slovac care își desfășoară activitatea în sectorul energetic, în cadrul căruia produce instalații de încălzire și comercializează atât aceste instalații, cât și componentele lor, desfășurând de

asemenea activități de inginerie în legătură cu centralele electrice. Începând cu luna iunie 2020, reclamanta a început să efectueze lucrări de instalare și de montare în Ungaria în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială Budapesti Erőmű Zrt. În acest scop, a achiziționat diverse bunuri și servicii în Ungaria. În această privință, prin înscrisul din 18 februarie 2021, reclamanta, în calitate de persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru al Uniunii, și anume în Slovacia, a solicitat, în temeiul articolului 244 din Legea privind TVA-ul, pe baza a 19 facturi, rambursarea sumei de 37 013 654 de forinți (HUF) reprezentând TVA-ul aferent intrărilor pentru achiziționarea de bunuri și servicii în Ungaria în perioada 1 ianuarie 2020-31 decembrie 2020.

- 2 Printr-un act administrativ din 22 februarie 2021, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága [Direcția fiscală pentru marii contribuabili din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria, denumită în continuare „autoritatea fiscală de prim grad”), considerând că nu putea să adopte o decizie întemeiată pe baza informațiilor pe care le avea la dispoziție, i-a solicitat reclamantei să furnizeze informații în temeiul articolului 251/F alineatul 1 din Legea privind TVA-ul. În special, aceasta i-a solicitat reclamantei să furnizeze, în termen de o lună de la notificarea actului administrativ, facturile, precum și contractele și comenzile pe care se bazează facturile, care nu au fost anexate la cererea inițială, însă care sunt esențiale pentru evaluarea sa, precum și să prezinte o declarație în care să indice scopul și persoana pentru care a achiziționat serviciile menționate în facturi și legătura lor cu activitatea sa economică. Autoritatea fiscală de prim grad a trimis actul administrativ la adresa de e-mail a reclamantei și a presupus că aceasta l-a primit.
- 3 Prin decizia din 6 mai 2021, autoritatea fiscală de prim rang, în temeiul articolului 49 alineatul 1 litera b) din Legea privind administrația fiscală, a închis procedura inițiată prin cererea reclamantei, precizând că aceasta nu își îndeplinise obligația de a furniza informații, deși i se solicitase acest lucru, și că, prin urmare, nu a fost posibilă stabilirea exactă a situației de fapt pe baza informațiilor de care dispunea.
- 4 Reclamanta a atacat decizia autorității de prim grad și, în același timp, s-a conformat solicitării acesteia de a furniza informații prin depunerea documentelor solicitate prin actul administrativ.
- 5 Pârâta, la care a fost depusă contestația menționată, a confirmat decizia autorității de prim grad prin decizia din 20 iulie 2021. Aceasta a subliniat că reclamanta nu a răspuns la cererea de remediere înainte de a i se comunica decizia autorității de prim grad și nu a furnizat în termen documentele solicitate, astfel încât nu a fost posibil să se stabilească dacă reclamanta avea dreptul la rambursarea taxei. Pârâta a reamintit că articolul 124 alineatul 3 din Legea privind administrația fiscală prevede că „cu excepția cazului în care există motive de nulitate, în cadrul contestației și al procedurii inițiate în urma sa nu este posibil să se invoce fapte noi sau să se prezinte probe pe care persoana îndreptățită să formuleze contestație le cunoștea înainte de adoptarea deciziei autorității de prim grad, fără să fi prezentat totuși probele, deși autoritatea fiscală i-a solicitat acest lucru, și fără să fi

invocat faptele”. În actul administrativ prin care se solicita furnizarea de informații, autoritatea fiscală de prim grad atenționase reclamanta cu privire la respectiva interdicție de a prezenta elemente noi. Având în vedere acest aspect și în conformitate cu articolul 124 alineatul 3 din Legea privind administrația fiscală, pârâta a concluzionat că, în cadrul procedurii de contestație, nu mai avea posibilitatea să ia în considerare documentele și datele prezentate de reclamantă.

- 6 Reclamanta a atacat decizia pârâtei în fața Fővárosi Törvényszék [Tribunalul Capitalei, Ungaria].

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 7 **Reclamanta** susține că articolul 124 alineatul 3 din Legea privind administrația fiscală nu este aplicabil în cadrul procedurii de rambursare a TVA. Directiva 2008/9 reglementează în mod exhaustiv normele de drept material și de procedură care guvernează procedura de rambursare a TVA, astfel încât articolul 124 alineatul 3 din Legea privind administrația fiscală, prin interzicerea prezentării de noi probe în etapa contestației și în procedura inițiată în temeiul contestației (în continuare „interdicția de a prezenta elemente noi”), constituie o restricție materială.
- 8 Reclamanta susține că articolul 23 alineatul (2) din Directiva 2008/9, care stabilește posibilitatea de a depune contestație, prevede că condițiile privind forma și termenul pentru contestațiile introduse în cadrul procedurii de rambursare a TVA sunt reglementate de normele adoptate de statul membru de rambursare. Totuși, în afară de această prevedere, Directiva 2008/9 nu stabilește nicio limitare de drept material în ceea ce privește contestațiile – nici în mod expres, nici prin intermediul unei norme de trimitere –, astfel încât împotriva reclamantei nu poate fi aplicată restricția respectivă impusă de legislația maghiară, în temeiul căreia, în cadrul procedurii de contestație, nu mai este posibil să se invoce fapte noi sau probe noi de care reclamantul avea cunoștință înainte de adoptarea deciziei autorității de prim grad.
- 9 În opinia reclamantei, prin limitarea contestației prevăzută de legislația maghiară se aduce atingere caracterului neperemptoriu al termenului de remediere de o lună, deoarece, după adoptarea deciziei autorității de prim grad, însă înainte de adoptarea deciziei definitive, solicitantul rambursării nu poate aduce la cunoștința autorității fiscale maghiare, astfel încât să fie luate în considerare de aceasta, fapte sau împrejurări noi și nici probe noi care, deși existau deja în cursul procedurii desfășurate în fața autorității de prim grad, nu au fost prezentate de solicitant din motive întemeiate pe propria culpă. În schimb, articolul 26 din Directiva 2008/9 și articolul 251/I alineatul 4 din Legea privind TVA prevăd doar, drept consecință juridică a nerespectării de către solicitant a termenului de remediere a deficienței, că, în cazul în care acesta nu se conformează cererii de remediere în termen, nu are dreptul să solicite dobânzi cu privire la suma care trebuie să îi fie rambursată de statul membru de rambursare, chiar dacă autoritățile sunt în întârziere.

- 10 Reclamanta arată de asemenea că nici articolul 20 alineatul 2 din Directiva 2008/9, nici dispoziția de transpunere a acestuia în dreptul maghiar – și anume, articolul 251/F alineatul 4 din Legea privind TVA – nu califică termenul de o lună ca fiind unul peremptoriu, astfel încât nerespectarea acestuia nu poate avea drept consecință pierderea definitivă de către reclamantă a dreptului la rambursarea taxei. În această privință, reclamanta afirmă că, după expirarea termenului respectiv, aceasta este în continuare îndreptățită să furnizeze, în cadrul procedurii de contestație, documentele pe care se întemeiază cererea sa de rambursare a TVA și care au fost considerate necesare de către autoritatea fiscală.
- 11 În sfârșit, reclamanta susține că, în aceste împrejurări, pârâta nu avea dreptul să închidă procedura.
- 12 **Pârâta** susține că articolul 124 alineatul 3 din Legea privind administrația fiscală se aplică și în ceea ce privește evaluarea cererilor de rambursare a TVA. Această dispoziție nu face imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de dreptul Uniunii, având doar scopul de a evita prelungirea duratei căilor de atac.
- 13 În opinia pârâtei, nu există o încălcare a principiilor echivalenței și efectivității. Contrar celor susținute de reclamantă, partea finală a deciziei autorității de prim grad nu face distincție între normele procedurale și cele materiale care reglementează formularea unei căi de atac, ci se referă la normele privind modalitatea de introducere a căii de atac și la limitele dreptului la o cale de atac. În lumina tuturor considerațiilor anterioare, Comisia consideră că legislația maghiară este conformă cu dreptul Uniunii și cu principiile juridice dezvoltate de Curte și că, prin urmare, nu încalcă principiile neutralității fiscale și proporționalității.
- 14 Pârâta susține că termenul de o lună prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 pentru furnizarea de informații suplimentare nu este unul peremptoriu, având în vedere că, în ceea ce privește nerespectarea sa, reclamanta ar fi putut să depună o cerere de repunere în termen.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 15 Prin cererea de decizie preliminară, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă interdicția de a prezenta elemente noi prevăzută la articolul 124 alineatul 3 din Legea privind administrația fiscală este contrară articolului 23 alineatul 2 din Directiva 2008/9 și dacă această interdicție încalcă principiile stabilite de jurisprudența Uniunii cu privire la căile de atac, având în vedere că dreptul Uniunii permite prezentarea de probe în orice moment până la adoptarea deciziei definitive.
- 16 De asemenea, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în combinație cu aplicarea interdicției de a prezenta elemente noi prevăzute la articolul 124 alineatul 3 din Legea privind autoritatea fiscală, termenul de o lună pentru

realizarea remedierilor devine imperativ, în măsura în care declarațiile, documentele și celelalte probe care sunt depuse în plus în același timp cu calea de atac nu mai sunt luate în considerare de autoritatea fiscală maghiară.

- 17 În sfârșit, instanța de trimitere solicită clarificări cu privire la aspectul dacă, în cadrul procedurii de rambursare a TVA, autoritatea fiscală are dreptul să închidă procedura în împrejurările menționate.
- 18 În ceea ce privește **prima întrebare preliminară**, instanța de trimitere arată că, în speță, reclamanta nu s-a conformat cererii de informații formulate de administrația fiscală în cursul procedurii desfășurate în fața autorității de prim grad, însă, după notificarea deciziei autorității de prim grad, a anexat informațiile și documentele solicitate în cererea de informații ca anexă la calea de atac pe care a formulat-o împotriva acestei decizii în fața autorității fiscale de gradul al doilea. Totuși, aceasta din urmă a refuzat să ia în considerare datele și documentele respective, invocând dispozițiile articolului 124 alineatul 3 din Legea privind administrația fiscală. Cu toate acestea, astfel cum subliniază instanța de trimitere, Directiva 2008/9 nu prevede că, în cazul în care se depășește termenul de o lună stabilit pentru furnizarea informațiilor suplimentare solicitate de statul membru de rambursare, există posibilitatea de a nu lua în considerare informațiile furnizate. Instanța menționată adaugă că dispozițiile Directivei 2008/9 referitoare la căile de atac nu includ nici interdicția de a prezenta elemente noi prevăzută la articolul 124 alineatul 3 din Legea privind administrația fiscală.
- 19 Instanța de trimitere face referire la cauza *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), arătând că situația de fapt din cauza respectivă diferă de cea din prezenta cauză doar prin faptul că procedura administrativă maghiară conține două etape și că, în dreptul maghiar, interdicția de a prezenta elemente noi prevăzută la articolul 124 alineatul 3 din Legea privind administrația fiscală se aplică în mod expres în procedura administrativă desfășurată în fața autorității de gradul al doilea.
- 20 În opinia instanței de trimitere, în cadrul evaluării cererilor de rambursare a TVA în temeiul Directivei TVA, este necesar să se respecte drepturile reclamantului prevăzute de Directiva 2008/9, în al cărui domeniu de aplicare personal este inclus reclamantul.
- 21 În această privință, instanța de trimitere are îndoieli privind existența unei încălcări a dreptului la o cale de atac efectivă și la un proces echitabil, consacrat la articolul 47 din cartă, deoarece, în dreptul maghiar, ca urmare a interdicției de a prezenta elemente noi aplicabile în căile de atac, dreptul părților din procedură de a prezenta sau de a administra probe este limitat. Ca o consecință a interdicției de a prezenta elemente noi, nu există posibilitatea de a prezenta fapte sau probe noi, ceea ce, în mod evident, are efecte asupra deciziei autorității fiscale de gradul al doilea care soluționează procedura de contestație, precum și asupra rezultatului final al procedurilor judiciare în urma recursului administrativ împotriva acestei din urmă decizii.

- 22 În acest context, instanța de trimitere consideră de asemenea relevant faptul că articolul 78 alineatul 4 din Legea privind instanțele de contencios administrativ, care reglementează procedura de contencios administrativ în Ungaria, prevede de asemenea o regulă potrivit căreia „reclamantul sau persoana interesată poate invoca fapte sau împrejurări care, deși existau la momentul soluționării procedurii administrative anterioare, nu au fost evaluate în cadrul său, în cazul în care nu au fost luate în considerare de instanță în cadrul procedurii administrative anterioare, cu toate că au fost invocate, precum și în cazul în care nu erau cunoscute de reclamant sau de solicitant fără nicio culpă din partea lor, sau în cazul în care nu au putut fi invocate fără nicio culpă din partea lor”. Cu alte cuvinte, interdicția de a prezenta elemente noi se extinde și la procedurile de contencios administrativ.
- 23 În această privință, instanța de trimitere ridică de asemenea problema dacă interdicția de a prezenta elemente noi este proporțională și compatibilă cu cerințele care garantează un proces echitabil, având în vedere că aceasta poate da naștere unei restricții materiale a dreptului la o cale de atac de care dispune contribuabilul ca garanție fundamentală a calității sale procesuale active.
- 24 În ceea ce privește **a doua întrebare preliminară**, instanța de trimitere face referire în egală măsură la Hotărârea Curții pronunțată în cauza Sea Chefs Cruise Services (C-133/18), care avea același obiect ca cea de a doua întrebare preliminară din prezenta cauză.
- 25 Instanța de trimitere precizează că se ridică problema compatibilității articolului 124 alineatul 3 din Legea privind administrația fiscală cu Directiva 2008/9 deoarece aplicarea acestei dispoziții naționale în cadrul procedurii de rambursare a TVA poate avea ca efect să confere termenului de o lună caracter peremptoriu la momentul adoptării deciziei autorității fiscale de prim grad, având în vedere că, după adoptarea deciziei respective, nu se va putea prezenta nicio probă pe care solicitantul, deși știa despre existența sa, nu a adus-o la cunoștința autorității fiscale până la acel moment, din propria culpă.
- 26 În ceea ce privește **a treia întrebare preliminară**, instanța de trimitere arată că Directiva 2008/9 prevede doar adoptarea unei decizii de aprobare sau de respingere a cererii de rambursare, fără să prevadă vreo posibilitate legală de închidere a procedurii. Aceasta adaugă că nici Legea privind TVA-ul, care transpune directiva respectivă, nu prevede posibilitatea de a închide procedura. În conformitate cu articolul 251/C alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, în cazul în care cererea a fost depusă în termen, autoritatea fiscală trebuie să se pronunțe pe fondul cauzei. Cu alte cuvinte, atât Directiva 2008/9, cât și Legea privind TVA-ul impun adoptarea unei decizii cu privire la fondul cauzei.
- 27 În schimb, autoritatea fiscală maghiară a aplicat în speță regula privind închiderea procedurii prevăzută la articolul 49 alineatul 1 litera b) din Legea privind administrația fiscală, ceea ce determină instanța de trimitere să ridice întrebarea dacă dispoziția Directivei 2008/9 care impune adoptarea unei decizii de aprobare sau de respingere a cererii de rambursare a TVA împiedică, în domeniul

rambursării TVA, adoptarea de către autoritatea națională a unei decizii de închidere a procedurii..

DOCUMENT DE LUCRU