

Cauza C-397/21

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

29 iunie 2021

Instanța de trimitere:

Fővárosi Törvényszék (Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

25 mai 2021

Reclamantă:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Pârâtă:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungaria)

Fővárosi Törvényszék [Curtea din Budapesta Capitală]

[omissis]

În procedura de contencios administrativ inițiată în vederea soluționării litigiului în materie fiscală [omissis] la cererea HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (înainte de schimbarea denumirii, VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), reclamantă, [omissis] împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria], ([omissis] Budapesta [omissis]), pârâtă, Fővárosi Törvényszék [Curtea din Budapesta Capitală] a pronunțat următoarea

hotărâre:

Prezenta instanță [omissis] inițiază o procedură de trimitere preliminară în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene și îi adresează următoarele întrebări preliminare:

1. Dispozițiile Directivei TVA, în lumina principiilor generale ale acesteia, în special a principiilor efectivității și neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale și unei practici naționale întemeiate pe aceasta, conform cărora, în cazul în care o persoană impozabilă în scopuri de TVA emite din eroare o factură cu TVA pentru o livrare scutită de TVA și plătește taxa respectivă către bugetul de stat, ceea ce poate dovedi, iar destinatarul facturii plătește TVA-ul respectiv emitentului facturii, autoritatea fiscală națională nu rambursează acel TVA nici emitentului, nici destinatarului facturii?

2. În cazul în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene răspunde afirmativ la prima întrebare preliminară, dispozițiile Directivei TVA trebuie interpretate, în lumina principiilor generale ale acesteia, în special a principiilor efectivității, neutralității fiscale și nediscriminării, în sensul că se opun unei reglementări naționale care, în situația descrisă în întrebarea anterioară, nu permite în niciun caz destinatarului facturii să se adreseze direct autorității fiscale naționale pentru a solicita rambursarea TVA-ului sau îi permite acest lucru numai atunci când este imposibil sau excesiv de dificil să recupereze cuantumul TVA-ului în cauză prin altă procedură de drept civil, în special în cazul în care a avut loc între timp lichidarea emitentului facturii?

3. În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, autoritatea fiscală națională este obligată să plătească dobânzi pentru TVA-ul care trebuie rambursat? În cazul în care există o astfel de obligație, pe ce perioadă de timp se aplică? Obligația respectivă este supusă normelor generale de rambursare a TVA-ului?

[omissis] [considerații procedurale de drept intern]

MOTIVARE

I. Situația de fapt

1. Predecesora legală a reclamantei, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., în calitate de client, a contractat serviciile Bíró Hűtőtechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (denumită în continuare „BHA Kft.”), în cadrul executării lucrărilor de construcție pentru proiectul intitulat „Construirea pavilionului Ungariei la Expoziția Universală de la Milano 2015”. Pentru lucrările efectuate, BHA Kft. a emis nouă facturi în valoare totală de 486 620 000 HUF, care includea taxa pe valoarea adăugată, către predecesora legală a reclamantei, care le-a achitat. Ulterior, BHA Kft. a plătit TVA-ul aferent facturilor către bugetul de stat. În urma unei inspecții fiscale efectuate la BHA Kft. în legătură cu operațiunea respectivă, autoritatea fiscală a constatat că operațiunea respectivă nu intra în domeniul de aplicare teritorial al Legii privind TVA-ul și, prin urmare, era scutită de TVA, însă BHA Kft. l-a facturat.
2. La 19 iulie 2019, reclamanta a depus o cerere la Direcția Fiscală și Vamală din Budapesta Nord a Administrației Naționale Fiscale și Vamale, în calitate de

autoritate fiscală de prim grad, prin care solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată în valoare de 126 248,760 HUF pentru facturile emise de BHA Kft., precum și calculul și plata dobânzilor aferente sumei menționate. În susținerea cererii sale, reclamanta a arătat că a plătit valoarea totală a celor nouă facturi emise de BHA Kft. și că aceasta din urmă a plătit autorității fiscale [TVA-ul] aferent facturilor respective. Reclamanta a susținut că TVA-ul indicat în cererea sa de rambursare ar putea, în primul rând, să fie recuperat de la emitentul facturii prin intermediul unei proceduri judiciare civile, având în vedere că taxa a fost aplicată în mod eronat în facturile emise. În urma litigiului civil, autoritatea fiscală competentă ar trebui să efectueze o regularizare a conturilor cu BHA Kft., însă, între timp, aceasta din urmă a făcut obiectul unei proceduri de lichidare, în cadrul căreia predecesora legală a reclamantei a solicitat lichidatorului să integreze creanța respectivă în masa pasivului. Potrivit lichidatorului, șansele de recuperare a creanței înregistrate sunt minime.

- 3 În procedura inițiată la cererea reclamantei, administrația fiscală de prim grad a respins prin decizie [omissis] cererea acesteia de rambursare a taxei, precum și de calcul și de plată ale dobânzilor. Reclamanta a atacat decizia autorității de prim grad, însă aceasta a fost menținută de pârâtă [omissis]. În plus, autoritatea fiscală nu a contestat faptul că reclamanta a plătit către BHA Kft. contraprestația care a făcut obiectul facturilor emise conform regimului obișnuit de impozitare, precum și TVA-ul aferent, care a fost înscris în declarația de TVA a BHA Kft. ca plătit către bugetul de stat, dar a considerat că, în conformitate cu articolul 39 din az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. törvény [Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”], locul unde au fost efectuate operațiunile era locul unde se afla imobilul, și anume Milano, astfel încât acestea nu au fost efectuate pe teritoriul național, motiv pentru care Legea privind TVA-ul nu este aplicabilă și, în acest caz, emitentul facturii ar fi trebuit să o emită fără TVA pentru o operațiune economică efectuată în afara domeniului de aplicare al Legii privind TVA-ul.

II. Litigiul dintre părți

- 4 Reclamanta a formulat o acțiune în contencios administrativ împotriva deciziei pârâtei, prin care solicită, cu titlu principal, modificarea deciziei respective în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din 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”], și să se constate că reclamanta a solicitat în mod legitim rambursarea sumei de 126 248 760 HUF indicate în cererea de rambursare a taxei și că autoritatea fiscală de prim grad trebuie să plătească o dobândă pentru această sumă, în valoare de 5 % din rata de bază anuală în vigoare a băncii centrale, în conformitate cu articolul 64 alineatul (3) și cu articolul 65 alineatul (1) din az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény [Legea nr. CL din 2017 privind procedura fiscală generală, denumită în continuare „Legea privind procedura fiscală generală”]. Cu titlu subsidiar, reclamanta solicită anularea deciziei sau

înlăturarea efectelor acesteia, obligarea la inițierea unei noi proceduri și obligarea pârâtei la adoptarea unei decizii în conformitate cu cele indicate în cererea de rambursare a taxei. Cu titlu încă mai subsidiar, reclamanta solicită anularea deciziei autorității de prim grad sau înlăturarea efectelor acesteia și obligarea autorității fiscale de prim grad să adopte o nouă decizie. Reclamanta contestă în mod detaliat decizia autorității fiscale privind cererea sa de rambursare a taxei. Aceasta susține că, în deciziile sale, autoritatea fiscală a considerat că era clar că reclamanta avea dreptul la TVA-ul plătit în mod eronat și colectat în mod nedatorat la bugetul de stat, cu alte cuvinte fără un temei juridic valid. Cu toate acestea, reclamanta nu poate recupera suma respectivă, deoarece cererea sa de rambursare a fost respinsă, ceea ce este nelegal. În opinia sa, în lumina hotărârilor Curții de Justiție a Uniunii Europene privind rambursările de taxe, respingerea cererii sale de rambursare nu respectă principiile prevăzute de Directiva TVA.

- 5 Pârâta solicită prin memoriul său în răspuns respingerea acțiunii pentru motivul că, în opinia sa, este neîntemeiată, întrucât operațiunea economică a fost efectuată la Milano, cu alte cuvinte în afara teritoriului național, astfel încât Legea privind TVA-ul nu este aplicabilă și, în acest caz, ca urmare a faptului că operațiunea a fost efectuată în afara domeniului de aplicare al Legii privind TVA-ul, BHA Kft. ar fi trebuit să emită factura fără TVA. Având în vedere că în această situație nu trebuie plătit TVA-ul, nu a luat naștere nicio obligație fiscală națională și nici dreptul de deducere a taxei în legătură cu operațiunile respective. În opinia pârâtei, hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene invocate de reclamantă nu corespund situației de fapt din prezenta cauză, astfel încât acestea nu pot fi aplicate în speță în ceea ce privește problemele de interpretare juridică existente cu privire la Directiva TVA.
- 6 În prezenta cauză, părțile nu contestă că BHA Kft. a emis o factură cu TVA pentru o operațiune scutită de TVA, al cărei quantum a fost achitat integral de reclamantă emitentului facturii, și nici că TVA-ul înscris pe factură în legătură cu quantumul respectiv a fost plătit la bugetul de stat (ca urmare a plății excedentare efectuate de emitentul facturii). Părțile nu contestă nici faptul că TVA-ul a fost plătit în mod nedatorat la bugetul de stat, astfel încât, după inițierea procedurii de contencios administrativ, reclamanta a inițiat de asemenea, la 17 martie 2020, o procedură judiciară civilă întemeiată pe îmbogățirea fără justă cauză împotriva Administrației Naționale Fiscale și Vamale, care era pendinte [omissis] la Fővárosi Törvényszék [Curtea din Budapesta Capitală]. În stadiul actual al procedurii, procedura civilă [omissis] desfășurată între părți este suspendată. Cu toate acestea, reclamanta consideră că, în cazul în care se emite o factură cu TVA pentru o livrare scutită de TVA, trebuie să se apeleze la principiile prevăzute de Directiva TVA, și anume principiul efectivității, principiul neutralității fiscale și principiul nediscriminării, din care rezultă și așa-numitul principiu al interzicerii îmbogățirii fără justă cauză a autorității fiscale, care este supusă dreptului Uniunii. În esență, reclamanta și-a întemeiat cererea de rambursare pe hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele Farkas (C-564/15) și Porr Építési Kft. (C-691/17), care nu erau excluse din domeniul de aplicare teritorial al Legii privind TVA-ul.

III. Dreptul Uniunii relevant

- 7 Conform articolului 167 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”), dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.
- 8 Conform articolului 168 din Directiva TVA, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a-l plăti, următoarele sume: TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.
- 9 Conform articolului 45 din Directiva IVA, locul prestării de servicii în legătură cu bunuri imobile, inclusiv serviciile agenților și experților imobiliari, și serviciile de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți sau de societățile care asigură supravegherea pe șantier este locul unde este situat bunul imobil respectiv.

IV. Dreptul maghiar aplicabil

- 10 Articolul 2 litera (a) din Legea privind TVA-ul: în conformitate cu prezenta lege, sunt supuse taxei: livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de persoana impozabilă – în această calitate – cu titlu oneros pe teritoriul național.
- 11 Articolul 39 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul: în cazul prestării de servicii direct legate de bunuri imobile, locul prestării de servicii este locul unde este situat bunul imobil. Alineatul (2): serviciile direct legate de bunurile imobile menționate la alineatul (1) includ, în special: serviciile agenților și experților imobiliari, serviciile de cazare în hoteluri, cesionarea drepturilor de utilizare a bunurilor imobile, precum și serviciile de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții.
- 12 Începând din 1 ianuarie 2020, Legea maghiară privind TVA-ul a introdus o normă specială privind rambursarea TVA-ului la articolul 257/J, care, în esență, are scopul de a permite persoanelor impozabile să solicite autorității fiscale, cel târziu cu șase luni înainte de expirarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a taxei, rambursarea TVA-ului aferent intrărilor care nu le-a fost rambursat în alt mod. Această normă maghiară nu era inclusă în Legea privind TVA-ul la momentul depunerii cererii de rambursare de către reclamantă.
- 13 Articolul 64 alineatul (3) din Legea generală privind procedura fiscală. Fără a aduce atingere prevederilor alineatului (1), rambursarea taxei pe valoarea adăugată solicitată are loc în termen de 30 de zile de la data primirii declarației fiscale, dar în niciun caz înainte de data scadentă, acest termen prelungindu-se la 45 de zile în

cazul în care valoarea rambursării taxei depășește 1 milion HUF, cu condiția ca persoana impozabilă să nu fi depus cererea de rambursare într-o declarație fiscală prin care se încheie lichidarea (lichidare simplificată) sau lichidarea voluntară (lichidare voluntară simplificată), dacă persoana impozabilă a achitat integral, la data depunerii declarației fiscale, valoarea contraprestației indicată pe factura corespunzătoare fiecăreia dintre operațiunile care dau dreptul de a percepe TVA, inclusiv taxa – prin exercitarea dreptului său de deducere a taxei în perioada fiscală în cauză pe baza facturii sau a facturilor care atestă efectuarea operațiunilor respective – sau dacă datoria sa a fost stinsă în totalitate în alt mod, iar persoana impozabilă indică în declarația sa că această cerință este îndeplinită. În cazul în care, în perioada menționată, se inițiază sau este în curs de desfășurare un control fiscal privind persoana impozabilă referitor la subvenția bugetară solicitată, termenul pentru acordarea unei subvenții bugetare începe să curgă de la data la care decizia privind rezultatele controlului fiscal rămâne definitivă. În sensul prezentei dispoziții, contraprestația este considerată ca fiind plătită atunci când este reținută numai pe baza unei garanții de bună execuție stipulate în prealabil în contract.

- 14 Articolul 65 alineatul (1): În cazul în care autoritatea fiscală plătește cu întârziere o sumă, aceasta achită pentru fiecare zi de întârziere o dobândă egală cu rata penalității de întârziere. Chiar dacă are loc o întârziere la plată, nu se datorează dobânzi dacă cererea (declarația) nu are temei juridic în ceea ce privește mai mult de 30 % din suma solicitată (declarată) sau dacă plata este împiedicată de o omisiune din partea persoanei impozabile sau a persoanei obligate să furnizeze informații.

V. Motive pentru care este necesară trimiterea preliminară

- 15 În opinia instanței de trimitere, având în vedere dreptul maghiar și practica autorității fiscale întemeiată pe acesta și, în consecință, dreptul și practica maghiare în vigoare la momentul depunerii cererii reclamantei, litigiul dintre părți nu poate fi soluționat fără a compara dreptul care trebuie aplicat de instanța națională cu dreptul Uniunii și cu principiile generale ale Directivei TVA și fără a analiza aspectul dacă dreptul maghiar și practica autorității fiscale bazată pe acesta respectă cerințele de neutralitate în materie de TVA, de securitate juridică, de efectivitate și de nediscriminare care decurg din dreptul Uniunii.
- 16 Obiectul prezentei acțiuni îl constituie practica autorității fiscale, rezultată din domeniul de aplicare teritorial al Legii privind TVA-ul în vigoare la momentul depunerii cererii reclamantei în anul 2019, de a nu rambursa destinatarului facturii TVA-ul care se poate dovedi că a fost plătit în mod nedatorat, deși aceasta s-ar fi putut deduce din principiile generale. În ceea ce privește practica referitoare la dreptul [de deducere a taxei] și la dreptul corespunzător la rambursarea TVA-ului plătit în mod nedatorat, autoritatea fiscală a interpretat reglementarea națională în sensul că reclamanta nu avea dreptul la rambursarea TVA-ului indicat în facturile în litigiu, în privința căruia părțile nu contestă că a fost plătit, deși BHA Kft. a

achitat TVA-ul către bugetul de stat fără să existe vreo suspiciune de fraudă și consideră, în plus, că în speță nu sunt aplicabile hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele *Porr Építési Kft. și Farkas*, deoarece prezenta cauză se referă la o operațiune scutită de TVA, cu alte cuvinte nu există un drept de deducere a taxei, în timp ce, în cauzele citate C-564/15 și C-691/17, era vorba despre emiterea de facturi conform regimului obișnuit de impozitare, în loc de emiterea corectă de facturi cu TVA conform regimului de taxare inversă.

- 17 În opinia autorității fiscale, reclamanta nu are dreptul la rambursarea taxei, întrucât locul de executare a lucrării nu era situat pe teritoriul național, astfel încât nu se poate aprecia nici existența unui drept de deducere pe care reclamanta însăși nu a intenționat să îl exercite, deoarece aceasta și-a întemeiat cererea pe un drept la rambursare fără a dovedi însă că a utilizat serviciul în calitate de persoană impozabilă. Contrar aspectelor reținute în cauzele *Porr Építési Kft. și Farkas*, nu este vorba despre faptul că părțile ar fi trebuit să aplice o altă formă de impozitare aplicabilă în temeiul dreptului național (regimul de taxare inversă) în loc să emită facturile conform regimului obișnuit de impozitare, ci despre faptul că factura pentru operațiunea economică ar fi trebuit să fie emisă de la bun început ca fiind referitoare la o operațiune care nu intră în domeniul de aplicare al Legii privind TVA-ul. Potrivit autorității fiscale, din hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene nu se poate deduce că reclamanta are dreptul la rambursarea taxei. Prezentul litigiu are ca obiect legislația națională în vigoare în perioada anterioară datei de 1 ianuarie 2020 și practica juridică bazată pe aceasta, conform cărora autoritatea fiscală a considerat neîntemeiată cererea de rambursare a taxei formulată de reclamantă.
- 18 Instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă jurisprudența comunitară relevantă și principiile efectivității, neutralității fiscale și nediscriminării se opun unei reglementări maghiare referitoare la perioada în litigiu și practicii autorității fiscale întemeiate pe aceasta, potrivit cărora, în cazul în care destinatarul unei facturi primește o factură cu TVA pentru o operațiune care nu este supusă TVA-ului, nu se poate vorbi realmente despre un drept de deducere a taxei și dacă, și în această situație, cererea de rambursare se poate depune direct la autoritatea fiscală în cazul în care este îndeplinită condiția conform căreia este imposibil sau extrem de dificil ca quantumul TVA-ului în cauză să fie recuperat de la emitentul facturii prin orice altă procedură de drept civil, în special având în vedere că emitentul facturii a fost între timp declarat în lichidare, că factura nu a putut fi modificată în conformitate cu declarația lichidatorului, că emitentul facturii nu a solicitat rambursarea taxei plătite și că reclamanta a inițiat o procedură civilă împotriva autorității fiscale, și de asemenea că este îndeplinită condiția de a nu exista niciun litigiu cu privire la plata TVA-ului la bugetul de stat și de a nu exista nicio suspiciune de fraudă.
- 19 Instanța de trimitere consideră că este necesar să se stabilească dacă, în prezenta cauză, [fiind vorba despre] o prestare de servicii în afara teritoriului național, cu alte cuvinte despre o operațiune care nu este inclusă în domeniul de aplicare al Legii privind TVA-ul, se încalcă principiile neutralității fiscale și efectivității

atunci când autoritatea fiscală refuză să ramburseze TVA-ul plătit în mod nedatorat fără a verifica în prealabil dacă emitenții facturii pot să ramburseze clientului serviciilor TVA-ul facturat în mod nedatorat, având în vedere că principiile respective prevăd că, în cazul în care este imposibil sau extrem de dificil de recuperat de la prestatorul de servicii TVA-ul facturat în mod nedatorat, în special în cazul insolvenței prestatorului de servicii, clientul serviciilor poate solicita rambursarea direct de la autoritatea fiscală.

- 20 Instanța de trimitere solicită să se stabilească de asemenea dacă, în cazul în care destinatarul facturii are dreptul să depună o cerere de rambursare direct la autoritatea fiscală, o poate face în conformitate cu normele generale și dacă, cu ocazia rambursării, autoritatea fiscală este obligată să plătească dobânzi de întârziere și, în caz afirmativ, de la ce dată trebuie calculate aceste dobânzi și dacă trebuie incluse în calcul și termenele de procesare relevante.
- 21 [omissis]
- 22 [omissis]
- 23 [omissis]
- 24 [omissis] [considerații procedurale de drept intern]

Budapesta, 25 mai 2021.

[omissis]

[omissis] [semnături]