

Cauza C-643/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

30 noiembrie 2020

Instanța de trimitere:

Veszprémi Törvényszék (Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

23 noiembrie 2020

Reclamantă:

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyonkezelő Kft.

Pârâtă:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Obiectul procedurii principale

Procedură de contencios administrativ în materia fiscală.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

În primul rând, interpretarea articolului 90 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112/CE [a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA” sau „taxa”)], în lumina jurisprudenței relevante a Curții și a principiilor efectivității și echivalenței, pentru a determina, în special, momentul în care statele membre pot stabili data de la care începe să curgă termenul de prescripție privind rambursarea TVA-ului aferent creanțelor care prezintă un caracter definitiv nerecuperabil.

În al doilea rând, interpretarea articolului 90 alineatele (1) și (2) și a articolului 273 din Directiva 2006/112, în lumina jurisprudenței menționate și a principiilor efectivității, echivalenței și neutralității TVA-ului, pentru a se stabili, în special, dacă jurisprudența și principiile respective se opun practicii unui stat membru potrivit căreia: i) pe de o parte, persoanele impozabile trebuie să efectueze

operațiunile de încasare stabilite drept condiții pentru rambursarea TVA-ului aferent creanțelor care prezintă un caracter definitiv nerecuperabil, și, ii) pe de altă parte, în cazul neplătii de către beneficiarul serviciului, întreprinderea prestatoare trebuie să îl întrerupă imediat, în caz contrar neavând posibilitatea să recupereze TVA-ul aferent creanțelor care prezintă un caracter definitiv nerecuperabil.

În al treilea rând, interpretarea articolului 90 alineatele (1) și (2) și a articolului 273 din Directiva 2006/112, precum și a articolelor 15-17 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, în lumina jurisprudenței și a principiilor menționate anterior, pentru a se stabili, concret, dacă jurisprudența și principiile respective se opun ansamblului anterior de condiții stabilit în legătură cu rambursarea TVA-ului, în temeiul Ordonanței Curții, Porr Építési Kft. (C-292/19, nepublicată, EU:C:2019:901), fără niciun temei legal, și despre care persoanele impozabile nu aveau cunoștință.

Temeiul juridic: articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

1. Articolul 90 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) (luând în considerare în special Hotărârea Enzo Di Maura [C-246/16] și Ordonanța Porr Építési Kft. [C-292/19]) și principiile efectivității și echivalenței, care sunt principii fundamentale ale dreptului Uniunii, trebuie interpretate în sensul că statele membre nu pot stabili data de la care începe să curgă termenul de prescripție privind rambursarea TVA-ului aferent creanțelor care prezintă un caracter definitiv nerecuperabil la un moment anterior celui în care creanța în temeiul căreia s-a calculat TVA care trebuie rambursată dobândește caracter nerecuperabil?

2. Articolul 90 alineatele (1) și (2) și articolul 273 din Directiva TVA (luând în considerare în special Hotărârea Enzo Di Maura [C-246/16] și Ordonanța Porr Építési Kft. [C-292/19]) și principiile efectivității, echivalenței și neutralității taxei, care sunt principii fundamentale ale dreptului Uniunii, trebuie interpretate în sensul că se opun practicii unui stat membru potrivit căreia, în contextul rambursării TVA-ului aferent unei creanțe care prezintă un caracter definitiv nerecuperabil, persoana impozabilă trebuie nu numai să invoce creanța respectivă în cadrul unei proceduri de stabilire a taxei, ci și să facă alte demersuri în vederea încasării acesteia, drept condiție pentru rambursarea TVA-ului?

3. Articolul 90 alineatele (1) și (2) și articolul 273 din Directiva TVA (luând în considerare în special Hotărârea Enzo Di Maura [C-246/16] și Ordonanța Porr Építési Kft. [C-292/19]) și principiile efectivității, echivalenței și neutralității taxei, care sunt principii fundamentale ale dreptului Uniunii, trebuie interpretate în sensul că [se opun] practicii unui stat membru potrivit căreia, în caz de neplată, întreprinderea care prestează serviciul trebuie să întrerupă imediat prestația respectivă, deoarece, în caz contrar, dacă continuă să presteze serviciul, nu va mai

putea solicita rambursarea TVA-ului aferent creanțelor care prezintă un caracter definitiv nerecuperabil, în pofida faptului că aceste creanțe dobândesc caracterul respectiv la un moment ulterior?

4. Articolul 90 alineatele (1) și (2) și articolul 273 din Directiva TVA și articolele 15 și 17 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii europene (luând în considerare în special Hotărârea Enzo Di Maura [C-246/16] și Ordonanța Porr Építési Kft. [C-292/19]), precum și principiile efectivității, echivalenței și neutralității taxei, care sunt principii fundamentale ale dreptului Uniunii, trebuie interpretate în sensul că [dispozițiile și principiile respective se opun] ca, anterior pronunțării Ordonanței Porr Építési Kft, autoritățile dintr-un stat membru responsabile de supravegherea respectării dreptului au stabilit, fără niciun temei legal, condițiile menționate în cea de a doua, de a treia și de a patra întrebare preliminară, în condițiile în care acel ansamblu de condiții nu era evident pentru persoana imposabilă înainte ca creanțele să dobândească în mod definitiv caracter nerecuperabil?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

- Articolele 15-17 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (JO 2012, C 326, p. 391).
- Articolul 90 alineatele (1) și (2) și articolul 273 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. 03, p. 7).
- Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), Ordonanța din 24 octombrie 2019, Porr Építési Kft. (C-292/19, nepublicată, EU:C:2019:901), Hotărârea din 21 iunie 2020, SCT d.d (C-146/19, EU:C:2020:464), Hotărârea din 5 iunie 2014, Kone și alții (C-557/12, EU:C:2014:1317), Hotărârea din 15 mai 2014, Álmos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:829), și Hotărârea din 28 martie 2019, Cogeco Communications (C-637/17, EU:C:2019:263).
- Cauza FGSZ (C-507/20, pendinte în fața Curții).

Dispozițiile naționale invocate

- articolul 4 alineatul 3 litera b) și articolul 164 alineatele 1, 2, 2a, și 3 din az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [Legea nr. XCII din 2003 privind procedura generală fiscală, denumită în continuare „vechea Lege privind procedura generală fiscală”].

- articolul 1, articolul 6 alineatul 3 litera b), articolul 65 alineatul 1, articolul 196 alineatele 1-6, articolul 202 alineatele 1 și 2, articolul 209 alineatul 1 și articolul 271 alineatele 2 și 7 din az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. Törvény [Legea nr. CL din 2017 privind procedura generală fiscală, denumită în continuare „Legea privind procedura generală fiscală”].
- articolul 137 și articolul 139 alineatele 1 și 2 din 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 55 alineatele 1 și 2, articolul 56, articolul 58 alineatul 1 și articolul 77 alineatele 1-10 din 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”].
- articolul 78 alineatul 1 din az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet [Decretul guvernamental nr. 465 din 28 decembrie 2017 de aprobare a normelor de desfășurare a procedurii administrative în domeniul fiscal, denumit în continuare „Regulamentul privind procedura fiscală”]
- articolul 4 alineatul 23 din a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. Törvény [Legea nr. LXXXI din 1996 privind impozitul pe profit și pe dividende, denumită în continuare „Legea nr. LXXXI privind impozitul pe profit”].
- articolul 3 alineatul 4 numărul 10 din a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény [Legea nr. C din 2000 privind contabilitatea].

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Reclamanta este membră și reprezentantă a unui grup de persoane impozabile în scopuri de TVA (denumit în continuare „grupul de persoane impozabile”). Grupul Energott, în calitate de operator important în sectorul energetic maghiar, furnizează servicii publice populației (de exemplu, alimentare cu apă potabilă și cu apă caldă, producție de energie electrică, termoficare și servicii de salubritate și municipale). Din acest grup face parte, printre alte societăți comerciale, întreprinderea D-ÉG Zrt., care este o întreprindere afiliată în sensul articolului 4 alineatul 23 din Legea privind impozitul pe profit.
- 2 O mare parte dintre partenerii de afaceri ai reclamantei sunt întreprinderi deținute în mod direct sau indirect de municipalități, în favoarea cărora grupul Energott presta serviciile prevăzute de o legislație care nu permitea întreruperea prestării lor în caz de neplată. Grupul de persoane impozabile reclamant a emis facturile pentru serviciile prestate în perioada aprilie 2007-decembrie 2016 către șapte debitori care, în cursul realizării faptului generator de impozit, aveau un număr

fiscal valabil și nu făceau obiectul niciunei proceduri de faliment, lichidare sau dizolvare judiciară.

- 3 Debitorii nu au plătit facturile și, între timp, doi dintre aceștia au fost dizolvați, dintre care unul pe cale judiciară, iar alți trei – și anume, Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft., Székesfehérvári Fűtőerőmű și D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt. – au făcut obiectul diferitor proceduri de lichidare. Cu toate că, în cadrul procedurilor de lichidare, au fost comunicate în toate cazurile creanțele împotriva acestor din urmă trei societăți care nu fuseseră încă încasate, majoritatea nu au fost achitate sau au fost achitate doar în mică parte, ca urmare a resurselor insuficiente, dobândind astfel, în mod definitiv, caracter nerecuperabil.
- 4 Reclamanta a calculat și a declarat taxa datorată în perioadele de calcul corespunzătoare în funcție de datele facturilor care constituiau dovada prestării serviciilor. Declarațiile depuse se află la autoritatea fiscală.
- 5 În conformitate cu articolul 196 din Legea privind procedura fiscală generală, la 31 decembrie 2019, reclamanta a depus la Nemzeti Adó és Vámhivatal Fejér Megyei Adó és Vámigazgatósága [Direcția Fiscală și Vamală din Provincia Fejér, Ungaria, denumită în continuare „autoritate fiscală de prim grad”] o cerere de rambursare a sumei de 76 565 379 HUF aferente TVA-ului plătit anterior și inclus în facturile emise în legătură cu creanțele care dobândiseră caracter de creanțe nerecuperabile, și de plată a dobânzilor acumulate. Întreprinderea și-a întemeiat cererea pe hotărârea Curții, di Maura (C-246/16), și pe Ordonanța Porr Építési Kft. (C-292/19). Aceasta a solicitat de asemenea stabilirea din oficiu a dobânzilor aferente TVA care trebuia recuperată, având în vedere că data scadenței pentru plata TVA-ului era anterioară celei a plății efective a acesteia.
- 6 Prin decizia din 13 februarie 2020, autoritatea fiscală de prim grad a admis parțial cererea respectivă. Aceasta a declarat, în motivarea deciziei sale, că termenul de prescripție de 5 ani se împlinise la 31 decembrie 2018.
- 7 Conform motivării respective, termenul de prescripție este reglementat de dispozițiile Legii privind procedura fiscală generală în vigoare la data de la care acesta începe să curgă. Termenul de prescripție pentru dreptul la stabilirea TVA-ului începe să curgă din momentul depunerii declarației fiscale (în cazul nedepunerii acesteia, de la expirarea termenului de declarare), în funcție de data fiecărei facturi sau, în cazul declarațiilor rectificative pentru diferențe în favoarea persoanei impozabile, din momentul depunerii declarațiilor respective.
- 8 Facturile la care se referă decizia autorității de prim grad au fost emise în perioada aprilie 2007-noiembrie 2013, astfel încât declarația (lunară) privind TVA inclusă în cea mai recentă factură a fost depusă (sau ar fi trebuit să fie depusă) în luna decembrie 2013, termenul de prescripție împlinindu-se la 31 decembrie 2018. În ceea ce privește declarațiile privind facturile respective, persoana impozabilă nu a depus declarații rectificative din care să rezulte o reducere a obligațiilor sale fiscale, astfel încât data la care se împlinea termenul de prescripție nu s-a

modificat. Rambursarea TVA-ului poate fi solicitată pentru suma în privința căreia dreptul la stabilirea taxei nu s-a prescris la 24 octombrie 2019, dată la care a fost pronunțată Ordonanța Curții în cauza Porr Építési Kft. Astfel, autoritatea fiscală de prim grad a declarat că dreptul la stabilirea taxei era prescris pentru TVA în valoare totală de 73 208 755 HUF, declarație care figurează în anexa la decizia sa.

- 9 De asemenea, în ceea ce privește o factură cu TVA în valoare de 2 882 736 HUF, autoritatea fiscală de prim grad a declarat că persoana impozabilă nu și-a exercitat în mod corespunzător dreptul în vederea încasării facturii respective, astfel încât cererea sa privind suma respectivă a fost de asemenea respinsă.
- 10 Autoritatea fiscală de prim grad a examinat conținutul facturilor în privința cărora nu era prescris dreptul de stabilire a taxei și a constatat că TVA aferentă facturilor respective prezenta un caracter definitiv nerecuperabil. Cu toate acestea, în ceea ce privește facturile emise către Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. și D ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt, autoritatea menționată a declarat, invocând articolul 1 din Legea privind procedura fiscală generală, că persoana impozabilă nu dovedise că a luat toate măsurile necesare pentru recuperarea sau încasarea creanțelor sale, astfel încât nu își exercitase în mod corespunzător dreptul și, în consecință, a respins de asemenea cererea persoanei impozabile privind rambursarea sumei de 3 356 625 HUF cu titlu de TVA.
- 11 Cu toate acestea, autoritatea fiscală de prim grad a declarat că persoana impozabilă avea dreptul la rambursarea sumei de 473 889 HUF cu titlu de TVA, aferentă facturii emise către Dél Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft.
- 12 Reclamanta a formulat o cale de atac administrativă împotriva deciziei respective.
- 13 Autoritatea fiscală de gradul al doilea la care s-a introdus calea de atac administrativă a menținut decizia atacată prin decizia din 3 aprilie 2020 („decizia autorității de gradul al doilea”).
- 14 În motivarea deciziei respective, aceasta a arătat că, potrivit Ordonanței Curții pronunțate în cauza Porr Építési Kft., un stat membru trebuie să permită reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată dacă persoana impozabilă poate demonstra caracterul definitiv nerecuperabil al creanței pe care o deține asupra debitorului.
- 15 Autoritatea respectivă a declarat că reducerea bazei de impozitare este legată din punct de vedere juridic de obligația de plată a taxei care revine în sarcina persoanei impozabile, având aceeași soartă juridică, astfel încât dispozițiile care reglementează subvențiile bugetare nu sunt aplicabile după împlinirea termenului de prescripție.
- 16 Autoritatea fiscală de gradul al doilea a făcut de asemenea trimitere la dispozițiile articolului 78 alineatul 1 din Regulamentul de procedură fiscală, conform căruia autoritatea fiscală poate efectua inspecții în cursul termenului de prescripție al

dreptului de stabilire a taxei. Astfel, având în vedere că termenul de prescripție s-a împlinit, nu se poate stabili întinderea operațiunii juridice și nu se poate efectua o inspecție cu privire la imposibilitatea survenită a încasării creanțelor acumulate, la insolvență sau la perioada procedurii de stabilire a taxei.

- 17 Condițiile de rambursare a taxei nu pot fi examinate în ceea ce privește o perioadă prescrisă și, prin urmare, nu este legal să se solicite rambursarea acesteia nici printr-o cerere, nici prin intermediul unei declarații suplimentare. În consecință, autoritatea fiscală de gradul al doilea consideră că argumentul persoanei impozabile potrivit căruia termenul de prescripție începe să curgă din momentul în care creanța dobândește caracter nerecuperabil este neîntemeiat.
- 18 Trebuie subliniat că autoritatea fiscală de prim grad nu a aplicat dispozițiile Legii privind TVA-ul, care au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2020.
- 19 Autoritatea fiscală de gradul al doilea a examinat conținutul facturilor în privința cărora nu intervenise prescripția. În acest sens, autoritatea menționată a verificat, în cadrul analizei respective, în primul rând, dacă persoana impozabilă dovedise că creanțele dobândiseră caracter definitiv nerecuperabil. În acele situații în care persoana impozabilă a dovedit imposibilitatea de încasare, dar nu a luat toate măsurile care depindeau de aceasta pentru ca partenerul său de afaceri să achite creanța sau, în cazul neefectuării plății, nu a reziliat raportul comercial, considerând, fără niciun motiv, că creanțele vor fi plătite, autoritatea fiscală de gradul al doilea a confirmat că autoritatea fiscală de prim grad a refuzat în mod legitim cererea reclamantei de rambursare a TVA-ului. Autoritatea respectivă a arătat, astfel, că persoana impozabilă nu putea repercuta asupra bugetului consecințele neadoptării de către aceasta a măsurilor care intrau în sarcina sa.

Autoritatea fiscală de gradul al doilea a adăugat că Ordonanța Curții pronunțată în cauza *Porr Építési Kft.* garantează persoanei impozabile posibilitatea de a recupera în mod direct de la administrația fiscală TVA-ul plătit în mod nedatorat Trezoreriei Publice. Cu toate acestea, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, persoana impozabilă trebuie să reducă baza de impozitare conform condițiilor stabilite de statele membre, astfel încât această dispoziție de drept al Uniunii oferă statului membru o marjă de apreciere în ceea ce privește condițiile și formalitățile la care supune reducerea bazei de impozitare. Astfel, autoritatea fiscală a unui stat membru poate examina dacă persoana impozabilă a făcut tot posibilul pentru a evita ca creanța sa să dobândească caracter definitiv nerecuperabil. Având în vedere că persoana impozabilă a manifestat, în această privință, un comportament pasiv, nu se poate considera că, în prezenta cauză, s-a adus atingere principiilor efectivității, proporționalității și neutralității taxei.

- 20 În cadrul procedurii desfășurate în fața autorității fiscale de gradul al doilea, aceasta a constatat, în ceea ce privește facturile neplătite emise către doi dintre partenerii de afaceri ai reclamantei, că nu se refereau la servicii care puteau fi legate de urmărirea unei misiuni în domeniul serviciilor publice și, prin urmare, reclamanta nu avea nicio obligație legală să le presteze și nici să continue

prestarea lor în cazul în care partenerul său de afaceri nu le plătea. Aceasta a mai arătat că reclamanta nu a adresat cereri de plată partenerilor săi de afaceri, deși se impunea acest lucru inclusiv în cazul în care exista o obligație legală de a presta serviciul.

- 21 În temeiul 112/2012. (VI.4.) Korm. rendelet [Decretul guvernamental nr. 112/2012 din 4 iunie 2012], guvernul maghiar a desemnat Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. ca organism economic cu o relevanță strategică semnificativă și i-a acordat un moratoriu temporar cu efect imediat începând din 29 iunie 2012. Persoana impozabilă este proprietara Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. începând din 23 februarie 2012, astfel încât dispunea de informații privind desfășurarea activității acesteia și situația sa economică. În plus, având în vedere că debitorul era clientul său de mulți ani, reclamanta era pe deplin conștientă de faptul că acesta nu plătea în mod sistematic contravaloarea serviciilor. Pentru acest motiv, persoana impozabilă ar fi putut întrerupe prestarea serviciului, întrucât, înainte de acordarea moratoriului, nu avea nicio obligație să îl presteze.
- 22 Cu toate acestea, anterior procedurilor de stabilire a TVA-ului, reclamanta nu adoptase, în privința respectivilor parteneri de afaceri, măsurile prin care ar fi evitat ca creanțele sale dobândească un caracter nerecuperabil.
- 23 Reclamanta a atacat deciziile respective cu o acțiune în contencios-administrativ, prin care a solicitat declararea nelegalității acestora și anularea lor.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 24 Reclamanta susține că dreptul la rambursarea TVA-ului decurge din imposibilitatea survenită de a încasa creanțele – aspect confirmat de asemenea în Ordonanța Curții pronunțată în cauza Porr Építési Kft. –, astfel încât termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă, conform normei specifice a articolului 164 alineatul 1 a doua teză din Legea privind procedura fiscală generală, în ultima zi a anului în care creanțele dobândesc caracter nerecuperabil (în speță, la 31 decembrie 2019), iar nu de la momentul inițial al realizării faptului generator de impozit.
- 25 Potrivit reclamantei, din jurisprudența Curții rezultă în mod clar că, la momentul la care a depus cererea de rambursare a taxei, Ungaria, acționând în mod nelegal, nu a transpus corect în ordinea sa juridică articolul 90 din Directiva TVA, deoarece a exclus în totalitate orice posibilitate de a reduce *a posteriori* baza de impozitare a TVA-ului pentru creanțele nerecuperabile, deși Curtea consideră că excepția prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA nu se aplică TVA-ului aferent acestor creanțe.
- 26 Reclamanta pleacă de la premisa că termenul de prescripție nu putea începe să curgă înainte de nașterea dreptului la rambursarea TVA-ului, și anume înainte de nașterea dreptului concret al reclamantei la rambursarea taxei.

- 27 Aceasta adaugă că, în economia Legii privind procedura generală fiscală, normele privind subvențiile bugetare sunt aplicabile rambursării taxei întemeiate pe dreptul Uniunii, inclusiv în ceea ce privește prescripția respectivului drept la rambursare.
- 28 Potrivit reclamantei, condiționarea rambursării respective de un ansamblu de cerințe mai stricte decât cele prevăzute de acea reglementare ar aduce atingere principiilor proporționalității, neutralității taxei și efectivității, consacrate de dreptul Uniunii.
- 29 Reclamanta consideră că, la momentul la care a depus cererea de rambursare a TVA-ului, nu putea invoca articolul 77 din Legea privind TVA-ul pentru a reduce *a posteriori* baza de impozitare, deoarece dreptul maghiar nu oferea încă această posibilitate. Prin urmare, pentru a solicita rambursarea TVA-ului plătit, singura sa opțiune era să invoce dreptul Uniunii. În consecință, o astfel de cerere de rambursare nu se întemeiază pe dispozițiile Legii privind TVA-ul, ci direct pe dreptul Uniunii, și anume pe articolul 90 din Directiva TVA, și este soluționată prin procedura specială prevăzută la articolul 124/C din vechea Lege privind procedura fiscală generală și la articolul 196 din noua Lege privind procedura fiscală generală.
- 30 Reclamanta împărtășește opinia pârâtei, potrivit căreia normele privind termenele de prescripție general aplicabile rambursării taxei nu se aplică în procedura specială reglementată la articolul 196 din Legea privind procedura fiscală generală și, prin urmare, nu este aplicabil nici articolul 202 alineatul 1 a doua teză din legea menționată, care reglementează prescripția stabilind că termenul de prescripție pentru invocarea unui drept este calculat din momentul nașterii dreptului respectiv.
- 31 Reclamanta consideră că este exclus în mod logic ca dreptul său la rambursarea TVA-ului să se fi născut înainte ca creanța în temeiul căreia s-a calculat să devină nerecuperabilă. Acesta este motivul pentru care reclamanta nu contestă posibilitatea intervenirii prescripției, ci mai degrabă aplicarea acesteia de către pârâtă, care încalcă normele procedurale invocate și aduce atingere efectului util al dreptului Uniunii.
- 32 Reclamanta susține că principiul care impune valorificarea corespunzătoare a unui drept poate fi încălcat, în conformitate cu dispozițiile Legii privind procedura fiscală generală, numai printr-o operațiune juridică care are scopul de a eluda dispozițiile dreptului fiscal sau ale hotărârilor municipale. În speță, nu există nicio normă fiscală pe care reclamanta să o deturneze de la funcția sa socială. În opinia sa, ansamblul de condiții prevăzute pentru rambursarea TVA-ului este arbitrar și complet lipsit de temei juridic.
- 33 Reclamanta susține că în niciun caz nu i se poate imputa un comportament care să urmărească să eludeze o lege fiscală, ci dimpotrivă; aceasta a plătit TVA în conformitate cu legislația fiscală aplicabilă, inclusiv pe cel aferent facturilor emise pentru prestări de servicii care nu au fost achitate ulterior.

- 34 Reclamanta consideră incorectă practica pârâtei potrivit căreia, în scopul rambursării TVA, examinează condiții care nu se întemeiază nici pe dispozițiile generale ale Legii privind procedura fiscală generală și nici pe jurisprudența Curții în această materie.
- 35 Reclamanta susține că, în cadrul examinării pe fond a condițiilor de rambursare a TVA-ului aferent facturilor în cauză, trebuie să se țină seama numai de jurisprudența Curții și de dispozițiile generale ale Legii privind procedura fiscală generală referitoare la rambursarea taxei, iar nu de dispozițiile Legii privind TVA-ul, care au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2020.
- 36 Reclamanta face trimitere la Hotărârea SCT d.d pentru a susține că, în speță, comportamentul său a depășit ceea ce, potrivit Curții, se poate aștepta pentru a obține recuperarea taxei, întrucât și-a comunicat creanțele în cadrul procedurii de stabilire a taxei, cu toate că acestea nu au fost achitate (sau au fost achitate doar în mică parte).
- 37 În memoriul său în răspuns, pârâta solicită respingerea acțiunii în contencios administrativ și menținerea criteriului juridic menționat în motivarea deciziei atacate.
- 38 Pârâta arată că termenul general de prescripție de cinci ani calculat de la data faptului generator desemnează un moment cunoscut de părți, stabilit în prealabil și care încurajează atât prestarea serviciului în conformitate cu prevederile contractului, cât și adoptarea unor măsuri care vizează recuperarea contraprestației, fără ca evenimentele ulterioare să influențeze obligația fiscală, nici prin favorizarea și nici prejudicierea persoanei impozabile.
- 39 Astfel cum a susținut reclamanta, în cadrul procedurii desfășurate în fața autorității fiscale pârâte, aceasta din urmă examinează numai cerința privind valorificarea corespunzătoare a unui drept, în măsura în care acesta contribuie la îndeplinirea obiectivelor prevăzute la articolul 273 din Directiva TVA. Pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA, este esențial ca persoana impozabilă, care acționează în calitate de collector al taxei, să ia în timp util măsurile adecvate în acest scop și să elimine riscul pierderii veniturilor fiscale.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 40 Instanța de trimitere consideră că litigiul dintre părți nu poate fi soluționat fără interpretarea dreptului Uniunii, concret, a articolului 90 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA.
- 41 Dreptul reclamantei la rambursarea taxei decurge din articolul 90 din Directiva TVA, ca izvor de drept al Uniunii, pe care legiuitorul maghiar nu l-a transpus în mod corect în ordinea juridică internă. Din articolul 90 din Directiva TVA și din jurisprudența Curții cu privire la acesta reiese că legiuitorul maghiar a trebuit să permită rambursarea TVA-ului aferent creanțelor nerecuperabile.

- 42 Reclamanta a invocat de asemenea necesitatea sesizării Curții cu o trimitere preliminară, făcând trimitere în acest sens la principiul efectivității, care, în opinia sa, se opune ca autoritatea fiscală să considere că termenul de prescripție a dreptului la rambursarea TVA-ului începe să curgă la un moment la care acest drept nu se născuse încă.
- 43 Principiul echivalenței este de asemenea relevant în prezenta cauză, întrucât autoritatea fiscală națională aplică cererilor de rambursare a TVA-ului întemeiate pe dreptul Uniunii un regim mai strict decât cel aferent altor rambursări ale taxei.
- 44 Reclamanta a arătat de asemenea că răspunsul la întrebarea privind termenul de prescripție este necesar, însă este insuficient ca atare, deoarece, prin decizia sa, pârâta a respins parțial cererea acesteia pe baza unor condiții suplimentare referitoare la cerința privind valorificarea corespunzătoare a dreptului său.
- 45 Curtea a statuat în numeroase hotărâri că articolul 90 din Directiva TVA are efect direct, cu alte cuvinte că justițiabilii îl pot invoca în mod liber în fața instanțelor din statele membre în apărarea drepturilor lor.
- 46 Prin urmare, întrebarea preliminară adresată în prezenta cauză nu urmărește interpretarea de către Curte a normelor de prescripție maghiare, ci examinarea aplicării articolului 90 din Directiva TVA în lumina a două principii ale dreptului Uniunii, și anume i) principiul efectivității și ii) principiul echivalenței. Deși Curtea nu a avut încă ocazia să examineze legătura dintre regimul național al prescripției și drepturile întemeiate pe dreptul Uniunii în ceea ce privește creanțele nerecuperabile, aceasta s-a pronunțat în cazul altor drepturi conferite de dreptul Uniunii.
- 47 În prezentul litigiu, se ridică problema dacă, în temeiul instituției maghiare a prescripției, reclamantei i se poate refuza dreptul la reducerea *a posteriori* a bazei sale de impozitare în conformitate cu articolul 90 din Directiva TVA și, prin urmare, a taxei datorate, pe baza faptului că, potrivit practicii autorității fiscale, termenul de prescripție începe să curgă atunci când persoanele impozabile nu sunt încă în măsură să prevadă imposibilitatea încasării creanțelor lor și dreptul la rambursarea care decurge din aceasta. Instanța de trimitere consideră că, pentru soluționarea litigiului, este relevant să se stabilească dacă, în lipsa unei reglementări naționale, practica autorității fiscale a unui stat membru permite impunerea *a posteriori* a unor condiții formale care trebuie îndeplinite pentru exercitarea dreptului la reducerea bazei de impozitare a TVA-ului, și anume stabilirea unui ansamblu de condiții care permit dovedirea acestui drept.
- 48 Potrivit reclamantei, această chestiune nu a fost încă abordată de Curte în jurisprudența sa. Cauza FGSZ, pendinte în fața sa, are ca obiect principiile fundamentale ale proporționalității, neutralității taxei și efectivității, dar este diferită de prezenta cauză în ceea ce privește situația de fapt, deoarece, în acea cauză, nu se examinează ansamblul de condiții privind cerința valorificării

corespunzătoare a unui drept, astfel încât nu se poate referi nici la principiul echivalenței.

DOCUMENT DE LUCRU