



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 14 decembrie 2023¹

Cauza C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.
împotriva
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[cerere de decizie preliminară introdusă de Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 170 – Rambursarea TVA-ului către persoanele impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare – Directiva 2008/9/CE – Articolul 20 – Cerere de informații suplimentare din partea statului membru de rambursare – Închiderea procedurii ca urmare a nefurnizării de informații suplimentare în termen – Articolul 23 – Refuzul de a lua în considerare informațiile prezentate pentru prima dată în cadrul procedurii în fața autorității de al doilea grad”

Introducere

1. În cadrul sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte joacă un rol esențial, permițând persoanei impozabile să evite sarcina acestei taxe, care este suportată doar de consumatori. Cu toate acestea, din cauza teritorialității TVA-ului, care se limitează la teritoriul fiecărui stat membru, dreptul de deducere nu intervine în cazul în care o persoană impozabilă care nu este stabilită într-un stat membru achiziționează în statul membru respectiv bunuri sau servicii pe care le utilizează în scopul activităților sale impozitate desfășurate în alt stat membru sau în scopul unor activități impozitate pentru care, totuși, nu este obligată la plata taxei, de exemplu în cadrul așa-numitului mecanism de „taxare inversă”. În acest caz, pe teritoriul statului membru în cauză, nu este datorată nicio taxă din care să poată fi dedusă taxa plătită pentru bunurile sau serviciile achiziționate de persoana impozabilă pe teritoriul statului membru respectiv.
2. În locul unui drept de deducere, dreptul Uniunii prevede, într-o astfel de situație, un drept la rambursarea TVA-ului plătit. Legislația Uniunii reglementează în detaliu nu numai aspectele de fond ale acestui drept de rambursare, ci și aspectele procedurale legate de acesta, inclusiv termenele aplicabile procedurii de cerere de rambursare.

¹ Limba originală: polona.

3. Curtea a avut deja de mai multe ori ocazia de a interpreta aceste dispoziții². Totuși, după cum demonstrează prezenta cauză, din această jurisprudență se pot trage concluzii divergente cu privire la natura juridică a termenelor respective și la consecințele nerespectării lor. Prin urmare, Curtea va avea ocazia de a clarifica interpretarea sa cu privire la aceste dispoziții și de a înlătura orice îndoieli care pot apărea.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

4. Articolul 170 litera (b) și articolul 171 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată³, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008⁴ (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), prevăd:

„Articolul 170

Toate persoanele impozabile care, în sensul [...] articolului 3 din Directiva 2008/9/CE⁵ și al articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA au dreptul de a obține o rambursare a TVA în cauză, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în următoarele scopuri:

[...]

(b) operațiunile pentru care taxa este datorată doar de către client în conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199.

Articolul 171

(1) TVA este rambursată persoanelor impozabile care sunt stabilite într-un alt stat membru decât statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, în conformitate cu normele detaliate stabilite în Directiva 2008/9/CE.

[...]”.

² A se vedea în special Hotărârea din 21 iunie 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382), Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, denumită în continuare „Hotărârea Sea Chefs Cruise Services”, EU:C:2019:354), Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050) și Hotărârea din 9 septembrie 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, denumită în continuare „Hotărârea GE Auto Service Leasing”, EU:C:2021:723).

³ JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

⁴ JO 2008, L 44, p. 11.

⁵ Directiva Consiliului din 12 februarie 2008 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).

5. Articolele 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21 și 23 din Directiva 2008/9 prevăd în special următoarele:

„Articolul 3

Prezenta directivă se aplică oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinește următoarele condiții:

- (a) pe parcursul perioadei de rambursare nu și-a avut sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită în statul membru de rambursare;
- (b) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul statului membru de rambursare, cu excepția următoarelor operațiuni:

[...]

- (ii) livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu articolele 194-197 și 199 din Directiva 2006/112/CE.

[...]

Articolul 5

Fiecare stat membru rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare TVA încasată pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri în statul membru respectiv, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

[...]

- (b) operațiunile efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu articolele 194-197 și cu articolul 199 din Directiva 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.

[...]

Articolul 7

Pentru a obține o rambursare a TVA în statul membru de rambursare, persoana impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare adresează o cerere de rambursare pe cale electronică statului membru și o înaintează statului membru în care este stabilită prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv.

[...]

Articolul 15

(1) Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. Se

consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile cerute în temeiul articolelor 8, 9 și 11.

[...]

Articolul 19

[...]

(2) Statul membru de rambursare îi comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de patru luni de la data primirii cererii de către statul membru respectiv.

Articolul 20

(1) În cazul în care statul membru de rambursare consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de patru luni prevăzută la articolul 19 alineatul (2). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace.

Dacă este necesar, statul membru de rambursare poate solicita alte informații suplimentare.

Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original sau în copie, în cazul în care statul membru de rambursare are îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau exactitatea unei anumite cereri [...].

(2) Statului membru de rambursare i se furnizează informațiile solicitate în temeiul alineatului (1) în termen de o lună de la data la care cererea este primită de persoana căreia îi este adresată.

Articolul 21

În cazul în care statul membru de rambursare cere informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau, în cazul în care nu a primit răspuns la cererea sa de informații, în termen de două luni de la data expirării termenului prevăzut la articolul 20 alineatul (2). Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, în totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie să fie întotdeauna de minimum șase luni de la data primirii cererii de către statul membru de rambursare.

În cazul în care statul membru de rambursare cere alte informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa privind cererea de rambursare, în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, în termen de opt luni de la data primirii cererii de către respectivul stat membru.

[...]

Articolul 23

(1) În cazul în care cererea de rambursare este respinsă, integral sau parțial, motivele respingerii sunt comunicate solicitantului, împreună cu decizia, de către statul membru de rambursare.

(2) Contestații împotriva deciziilor de respingere a unor cereri de rambursare pot fi depuse de către solicitant la autoritățile competente ale statului membru de rambursare, în forma și în termenele prevăzute pentru contestațiile introduse de către persoane stabilite în statul membru respectiv cu privire la cererile de rambursare.

În cazul în care absența unei decizii privind o cerere de rambursare în termenele stabilite de prezenta directivă nu este considerată, conform legislației statului membru de rambursare, ca fiind echivalentă unei aprobări sau unui refuz, solicitantul poate recurge la orice proceduri administrative sau judiciare disponibile în situația respectivă persoanelor impozabile stabilite în statul membru respectiv. În cazul în care nu sunt prevăzute astfel de proceduri, neluarea unei decizii privind o cerere de rambursare în termenul stabilit este considerată ca fiind echivalentă respingerii cererii.”

Dreptul maghiar

6. Dispozițiile articolelor 19-21 din Directiva 2008/9 au fost transpuse în legislația maghiară prin articolele 251/C, 251/E, 251/F și 251/G din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind TVA-ul)⁶.

7. În conformitate cu articolul 49 alineatul (1) litera b) din az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Legea nr. CLI din 2017 privind administrația fiscală, denumită în continuare „Legea privind administrația fiscală”)⁷ procedura fiscală se încheie în cazul în care solicitantul nu a depus declarația sau nu a corectat cererea la solicitarea autorității fiscale, astfel încât cererea nu poate fi soluționată.

8. Articolul 124 din Legea privind administrația fiscală prevede dreptul de contestare a deciziilor fiscale. În conformitate cu alineatul (3) al acestui articol, în cadrul contestației nu este posibil să se invoce fapte noi sau să se prezinte probe pe care persoana îndreptățită să formuleze contestație le cunoștea, dar pe care nu le-a prezentat în fața autorității de prim grad, chiar dacă i s-a solicitat acest lucru.

9. În conformitate cu articolul 78 alineatul (4) din a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Legea nr. I din 2017 privind instanțele de contencios administrativ)⁸, o parte 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 parte fără nicio culpă din partea sa sau în cazul în care nu au putut fi invocate fără nicio culpă din partea sa.

⁶ Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.).

⁷ Magyar Közlöny 2017/192.

⁸ Magyar Közlöny 2017/30.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

10. Societatea Slovenské Energetické Strojárne A.S. (denumită în continuare „societatea SES”), cu sediul în Slovacia, își desfășoară activitatea în sectorul construcțiilor de mașini din domeniul energiei. În anul 2020, această societate a furnizat servicii de montare și instalare la o centrală electrică din Újpest (Ungaria). În scopul prestării acestor servicii, aceasta a achiziționat o serie de bunuri și a utilizat o serie de servicii în Ungaria.

11. La 18 februarie 2021, societatea SES a depus la 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”) o cerere de rambursare a TVA-ului în cuantum de 37 013 654 de forinți (HUF) (aproximativ 97 400 de euro), plătit pentru bunurile și serviciile achiziționate în Ungaria în anul 2020.

12. La 22 februarie 2021, autoritatea fiscală de prim grad a solicitat societății SES să prezinte, în termen de o lună, o serie de documente referitoare la cererea sa de rambursare a TVA-ului. Cu toate că a primit solicitarea prin e-mail, societatea SES nu a răspuns la aceasta⁹.

13. Având în vedere cele de mai sus, prin decizia din 6 mai 2021, autoritatea fiscală de prim grad a închis procedura privind cererea de rambursare a TVA-ului formulată de societatea SES în temeiul articolului 49 alineatul 1 litera (b) din Legea privind administrația fiscală.

14. La 9 iunie 2021, societatea SES a atacat această decizie la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția contestații a Administrației Naționale Fiscale și Vamale din Ungaria, denumită în continuare „autoritatea fiscală de al doilea grad”), depunând totodată toate documentele solicitate de autoritatea fiscală de prim grad.

15. Prin decizia din 20 iulie 2021, autoritatea fiscală de al doilea grad a confirmat decizia autorității fiscale de prim grad. Autoritatea respectivă a arătat în special că dispozițiile privind administrarea fiscală nu permit ca în cadrul procedurii contestației să fie invocate probe noi de care contestatorul a avut cunoștință înainte de adoptarea deciziei autorității de prim grad, dar pe care nu le-a furnizat, deși i-au fost solicitate de către autoritatea fiscală.

16. Societatea SES a atacat această decizie la Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), instanța de trimitere în prezenta cauză. Societatea contestă aplicarea articolului 124 alineatul (3) din Legea privind administrația fiscală în cadrul procedurii de rambursare a TVA-ului în temeiul Directivei 2008/9, întrucât acesta restricționează, în opinia sa, dreptul de a depune contestație prevăzut la articolul 23 alineatul (2) din această directivă. De asemenea, societatea consideră că termenul de o lună menționat la articolul 20 alineatul (2) din directiva menționată nu are caracter peremptoriu. Pe de altă parte, în opinia autorității fiscale de al doilea grad, articolul 124 alineatul (3) din Legea privind administrația fiscală este aplicabil în cadrul procedurii de rambursare a TVA-ului. Totuși, acest lucru nu privează o persoană imposibilă aflată într-o situație precum cea a societății SES de dreptul său la rambursare, întrucât persoana imposibilă poate depune o cerere de repunere în termen.

⁹ În observațiile formulate, societatea SES explică motivele pentru care nu a răspuns la solicitarea autorității fiscale de prim grad. Totuși, nu considerăm că aceste motive sunt relevante pentru răspunsul la întrebările preliminare în prezenta cauză. În orice caz, nu există niciun element în litigiul principal care să indice că societatea SES ar fi încercat să abuzeze de dreptul său la rambursarea TVA-ului.

17. În aceste împrejurări Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 23 alineatul (2) din 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 Legea privind administrația fiscală] – care, în scopul evaluării cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu Directiva [2006/112], 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 [2006/112], și cu principiile fundamentale ale neutralității fiscale, efectivității și proporționalității, dezvoltate de [Curte]?
- 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?”

18. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la Curte la 6 decembrie 2022. Observații scrise au fost prezentate de societatea SES, de Ungaria, de Consiliul Uniunii Europene¹⁰ și de Comisia Europeană. Curtea a decis să soluționeze cauza fără a organiza o audiere.

Analiză

19. În prezenta cauză, instanța de trimitere adresează Curții trei întrebări preliminare, dintre care prima întrebare are o importanță fundamentală pentru soluționarea litigiului din cauza principală. Cu toate acestea, vom începe analiza cu a doua întrebare preliminară, întrucât răspunsul la această întrebare poate fi dedus cu ușurință din jurisprudența anterioară a Curții și va influența analiza primei întrebări.

¹⁰ Observațiile Consiliului au fost prezentate în cazul în care cererea de decizie preliminară din prezenta cauză ar trebui privită ca o cerere de examinare a validității articolului 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 în lumina articolului 47 din cartă.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

20. A doua întrebare preliminară vizează două aspecte distincte. Primul privește caracterul juridic al termenului de o lună pentru răspunsul la solicitarea de informații suplimentare din partea autorității care analizează cererea de rambursare a TVA-ului, prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9. Mai precis, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă acest termen poate fi considerat ca fiind un termen peremptoriu, adică dacă nerespectarea acestui termen poate conduce la pierderea de către persoana impozabilă a posibilității de a invoca informațiile suplimentare într-o etapă ulterioară a procedurii de cerere de rambursare. Al doilea aspect este dacă un astfel de termen ar fi compatibil cu articolul 47 din cartă și cu mai multe principii și dispoziții ale dreptului Uniunii Europene în materie de TVA. Instanța de trimitere adresează a doua întrebare în cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, dar la aceasta se poate răspunde pe baza jurisprudenței anterioare a Curții, fără a fi necesară abordarea prealabilă a primei întrebări.

Hotărârea Sea Chefs Cruise Services

21. Într-adevăr, natura juridică a termenului prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 a fost statuată de Curte în Hotărârea Sea Chefs Cruise Services. În această hotărâre, Curtea a statuat în mod expres că termenul respectiv nu este un termen de decădere și că nerespectarea acestuia nu conduce la pierderea de către persoana impozabilă a posibilității de a completa cererea de rambursare în faza de procedură judiciară¹¹.

22. Curtea a întemeiat această hotărâre pe interpretarea literală și sistematică a Directivei 2008/9¹². În plus, Curtea a observat că informațiile suplimentare solicitate în temeiul articolului 20 alineatul (1) din Directiva 2008/9 pot fi solicitate nu numai de la persoana impozabilă care solicită rambursarea, ci și de la autoritățile statului membru de stabilire sau de la terți. În acest caz, un răspuns în afara termenului din partea acestor entități, independent de voința persoanei impozabile, nu poate conduce la pierderea dreptului acestei persoane impozabile la rambursarea TVA-ului¹³.

23. Curtea a mai statuat că întrucât, în temeiul articolului 23 alineatul (2) din Directiva 2008/9, o persoană impozabilă are dreptul de a depune contestație în cazul în care cererea de rambursare este respinsă, iar termenul prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din aceasta nu este un termen de decădere, persoana impozabilă are dreptul de a prezenta, în cadrul unei căi de atac împotriva unei astfel de decizii, informații suplimentare în susținerea dreptului său la rambursare¹⁴. Prin aceasta se înțelege că persoana impozabilă poate prezenta printre altele informațiile sau documentele care i-au fost solicitate de autoritatea care analizează cererea de rambursare și pe care persoana impozabilă nu le-a furnizat în termenul prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9.

24. Este adevărat că, în Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, Curtea s-a referit în mod expres la posibilitatea persoanei impozabile de a prezenta informații suplimentare în cadrul procedurii principale. Aceasta s-a datorat însă configurației particulare a litigiului principal din cauza în care s-a pronunțat hotărârea respectivă și formulării întrebării preliminare. Totuși, Curtea s-a referit în

¹¹ Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, dispozitivul.

¹² Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, punctele 39-41 și 43-46.

¹³ Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, punctul 42.

¹⁴ Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, punctul 48.

mod expres la dreptul unei persoane impozabile de a depune contestație împotriva unei decizii privind rambursarea, prevăzut la articolul 23 alineatul (2) din Directiva 2008/9¹⁵. Această dispoziție menționează la rândul ei, în general, „contestațiile la *autoritățile competente* ale statului membru”, care pot include atât autoritățile judiciare, cât și pe cele administrative. Acest lucru este confirmat în special de al doilea paragraf al alineatului, potrivit căruia persoana impozabilă ar trebui să poată recurge la „orice proceduri administrative sau judiciare” din statul membru de rambursare. Având în vedere cele de mai sus, concluziile care se desprind din Hotărârea Sea Chefs Cruise Services se pot aplica nu numai în cadrul procedurilor judiciare, ci și – ca în cazul de față – în cadrul căilor de atac administrative împotriva deciziilor de rambursare a TVA-ului, în cazul în care legislația națională a statului membru de rambursare prevede o astfel de procedură de atac.

25. Prin urmare, la prima parte a celei de a doua întrebări preliminare trebuie să se răspundă, în conformitate cu Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, că termenul de o lună prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 nu poate fi considerat ca fiind un termen de decădere.

Lipsa impactului Hotărârii GE Auto Service Leasing

26. Această concluzie nu este infirmată de soluțiile care se desprind din Hotărârea GE Auto Service Leasing. În această hotărâre, Curtea a statuat că dispozițiile dreptului Uniunii nu se opun ca o cerere de rambursare a TVA-ului să fie respinsă în cazul în care persoana impozabilă nu a prezentat administrației fiscale competente, în termenele stabilite, chiar la cererea acesteia din urmă, toate documentele și informațiile solicitate pentru a dovedi dreptul său la rambursarea TVA-ului, independent de faptul că aceste documente și informații au fost prezentate de persoana impozabilă respectivă, din proprie inițiativă, în cadrul contestației sau al acțiunii în justiție împotriva deciziei de respingere a unui astfel de drept la rambursare¹⁶. Cu toate acestea, împrejurările particulare ale cauzei în care s-a pronunțat această hotărâre fac ca aceasta să nu poată fi aplicată, în opinia noastră, în prezenta cauză.

27. În primul rând, Hotărârea GE Auto Service Leasing nu se referea la interpretarea dispozițiilor Directivei 2008/9, ci a dispozițiilor Directivei precedente, 79/1072/CEE¹⁷. Această directivă era mult mai puțin detaliată decât Directiva 2008/9. În special, aceasta stabilea un singur termen procedural pentru persoanele impozabile, și anume termenul-limită pentru depunerea unei cereri de rambursare a taxei¹⁸. Aceasta nu reglementa deloc aspectul solicitării de către autoritatea fiscală a unor informații suplimentare din partea persoanei impozabile, lăsând această chestiune în întregime la latitudinea legislației naționale. Acest lucru, la rândul său, înseamnă că, din perspectiva dreptului Uniunii, statele membre erau limitate în acea directivă doar de principiile echivalenței și efectivității.

28. În al doilea rând, solicitarea autorității fiscale în cazul GE Auto Service Leasing se referea la furnizarea de către persoana impozabilă a unor documente care, potrivit articolului 3 din chiar Directiva 79/1072, trebuiau să fie anexate la cererea de rambursare, și anume facturile la care se referea cererea și certificatul de înregistrare ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în statul

¹⁵ A se vedea în special Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, punctul 48.

¹⁶ Hotărârea GE Auto Service Leasing, punctul 1 din dispozitiv.

¹⁷ A opta directivă a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO 1979, L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34).

¹⁸ Acest termen însă este un termen de decădere; a se vedea Hotărârea din 21 iunie 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, dispozitivul).

membru de stabilire. Potrivit dispozițiilor directivei menționate, anexarea acestor documente la cerere era o condiție pentru ca persoana impozabilă să își exercite dreptul la rambursare¹⁹. Prin urmare, lipsa acestor documente făcea imposibilă stabilirea existenței acestui drept.

29. În schimb, solicitarea furnizării de informații suplimentare în temeiul articolului 20 alineatul (1) din Directiva 2008/9 poate viza, după cum reiese chiar din folosirea termenului „suplimentare”, informații sau documente a căror anexare la cererea de rambursare nu este obligatorie în temeiul articolelor 8-10 din directiva menționată și a căror lipsă poate, dar nu este obligatoriu, să conducă la respingerea cererii de rambursare²⁰.

30. În al treilea rând, în dispozitivul Hotărârii GE Auto Service Leasing, Curtea a inclus mențiunea potrivit căreia interpretarea dispozițiilor Directivei 79/1072 stabilită de aceasta este aplicabilă cu condiția respectării principiilor echivalenței și efectivității. Deși Curtea arată că nu pare ca, în cauza în care a fost pronunțată această hotărâre, să fi fost excesiv de dificilă sau imposibilă exercitarea dreptului la rambursarea TVA-ului de către persoana impozabilă, totuși ea a lăsat acest aspect la aprecierea instanței naționale. Acest lucru indică, în opinia noastră, că soluția adoptată de Curte în hotărârea în cauză a depins în mare măsură de împrejurările particulare ale cauzei principale și nu trebuie să fie aplicată în cauze care sunt substanțial diferite de aceasta.

31. În al patrulea și ultimul rând, faptul că, în Hotărârea GE Auto Service Leasing, Curtea nu a făcut niciun fel de referire la Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, pronunțată cu mai mult de doi ani înainte, indică, în opinia noastră, că Curtea a considerat cele două cauze ca fiind complet diferite, astfel încât Hotărârea GE Auto Service Leasing nu contrazice în niciun fel concluziile Hotărârii Sea Chefs Cruise Services.

Aspectul compatibilității articolului 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 cu articolul 47 din cartă

32. Instanța de trimitere a adresat întrebarea referitoare la interpretarea articolului 47 din Cartă în eventualitatea în care s-ar considera că termenul prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 ar putea avea caracter peremptoriu. Având în vedere răspunsul pe care îl propunem pentru prima parte a celei de a doua întrebări preliminare, acest aspect nu intră în discuție.

33. Prin urmare, am dori să arătăm doar cu titlu marginal că, în opinia noastră, indiferent dacă termenul prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 are caracter peremptoriu sau poate fi tratat astfel în temeiul legislației naționale a statelor membre, acesta nu contravine articolului 47 din cartă.

34. Probabil în orice ordine juridică, anumite termene procedurale, inclusiv cele atât de importante din perspectiva dreptului la o instanță protejat de articolul 47 din cartă, cum ar fi termenul de introducere a unei acțiuni sau a unei căi de atac, au caracter peremptoriu, iar nerespectarea lor conduce la pierderea posibilității de a sesiza instanța. Atât timp cât aceste termene sunt stabilite în mod rezonabil²¹, acest lucru nu este în contradicție cu dreptul la o instanță. Astfel, acest drept trebuie să lase loc securității juridice și permanenței raporturilor

¹⁹ Hotărârea GE Auto Service Leasing, punctul 54.

²⁰ Astfel cum a remarcat Curtea însăși – a se vedea Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, punctul 44.

²¹ Iar termenul de o lună pentru transmiterea unor informații sau documente de care dispune în mod normal persoana impozabilă, în măsura în care acestea privesc propria activitate economică, nu pare a fi excesiv de strict.

juridice, valori pe care termenele procedurale au rolul de a le proteja²². Cu atât mai mult, prin urmare, un termen, chiar și un termen de decădere, pentru furnizarea către administrația fiscală a informațiilor necesare pentru analizarea unei cereri de rambursare a taxei nu poate fi în contradicție cu dreptul la o instanță, dacă nerespectarea acestui termen nu privează persoana imposabilă de dreptul de a contesta, inclusiv în instanță, decizia luată în cazul său.

Răspunsul la a doua întrebare preliminară

35. În ceea ce privește celelalte dispoziții și principii de drept al Uniunii menționate de instanța de trimitere în a doua întrebare, vom trata mai jos, când vom analiza prima întrebare preliminară, relevanța acestora pentru prezenta cauză. Prin urmare, propunem ca răspunsul la a doua întrebare preliminară să fie că articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 trebuie interpretat în sensul că termenul de o lună prevăzut de acesta pentru furnizarea de informații suplimentare, la cererea autorității care analizează o cerere de rambursare a TVA-ului depusă de o persoană imposabilă stabilită în alt stat membru, nu poate fi considerat un termen de decădere.

Cu privire la prima întrebare preliminară

36. Prima întrebare preliminară trebuie să permită instanței de trimitere să aprecieze compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unei dispoziții de drept național care exclude posibilitatea de a prezenta, în cadrul procedurii contestației, informații sau documente suplimentare solicitate de autoritatea fiscală de prim grad și furnizate de persoana imposabilă abia în etapa contestației la autoritatea fiscală de al doilea grad.

37. Formularea literală a acestei întrebări se referă doar la interpretarea articolului 23 alineatul (2) din Directiva 2008/9. Totuși, această dispoziție se limitează la a arăta că contestațiile împotriva deciziilor de rambursare a TVA-ului persoanelor imposabile stabilite în alt stat membru sunt supuse acelorași norme ca și contestațiile persoanelor imposabile stabilite pe teritoriul național. Prin urmare, pentru a da un răspuns util instanței de trimitere, este necesar, în opinia noastră, să extindem analiza pentru a include alte dispoziții și principii ale dreptului Uniunii în materie de TVA, în special articolul 170 din Directiva 2006/112, articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9, precum și principiile echivalenței, efectivității și neutralității fiscale. De altfel, articolul 170 din Directiva 2006/112 și principiile efectivității și neutralității fiscale au fost invocate de instanța de trimitere în a doua întrebare preliminară. Astfel, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere dorește în esență să se stabilească dacă dispozițiile și principiile de drept al Uniunii la care se face referire se opun aplicării unei dispoziții de drept național precum cea descrisă la punctul 36 din prezentele concluzii. Vom începe analiza acestei întrebări prin a aminti jurisprudența relevantă a Curții.

Jurisprudența anterioară a Curții

38. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de rambursare a TVA-ului unei persoane imposabile stabilite în alt stat membru, prevăzut la articolul 170 din Directiva 2006/112, este corespondentul dreptului de a deduce TVA-ul plătit pe teritoriul național prevăzut la articolul 168 din această directivă. Acesta constituie un principiu fundamental al

²² A se vedea prin analogie, recent, Hotărârea din 20 mai 2021, Dickmanns/EUIPO (C-63/20 P, EU:C:2021:406, punctele 58 și 60).

sistemului comun al TVA-ului, care urmărește să degreveze persoanele impozabile de sarcina acestei taxe și să garanteze astfel neutralitatea fiscală. Prin urmare, acest drept face parte integrantă din acest sistem și, în principiu, nu poate fi limitat²³.

39. Principiul neutralității impune, de asemenea, ca unei persoane impozabile să i se acorde dreptul de deducere sau de rambursare a TVA-ului aferent intrărilor, în măsura în care sunt îndeplinite cerințele de fond pentru acest drept, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă respectivă. Situația poate fi diferită numai dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite²⁴. În ceea ce privește momentul la care trebuie să se prezinte dovezile privind îndeplinirea cerințelor de fond privind dreptul la rambursare, Curtea a constatat că posibilitatea de a prezenta astfel de probe fără nicio limitare în timp ar însemna că situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și obligațiilor sale față de administrația fiscală, ar putea fi pusă în discuție la nesfârșit, ceea ce ar contraveni principiului securității juridice²⁵.

40. În plus, pentru aspectele care nu sunt reglementate de dreptul Uniunii, cerințele formale pentru exercitarea dreptului la rambursarea TVA-ului sunt stabilite, în temeiul principiului autonomiei procedurale a statelor membre, de ordinea juridică internă a fiecărui stat membru, cu condiția respectării principiilor echivalenței și efectivității. Căci, în conformitate cu principiile menționate, aceste cerințe nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele care se aplică unor situații similare de natură internă și nu trebuie să facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului la rambursare²⁶.

41. În sfârșit, Curtea a statuat, astfel cum am arătat deja în partea din prezentele concluzii referitoare la a doua întrebare preliminară, că termenul prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 nu este un termen de decădere, astfel încât persoana impozabilă poate furniza informațiile solicitate de autoritatea care analizează cererea de rambursare a TVA-ului în etapa procedurii judiciare²⁷.

42. În lumina acestei jurisprudențe expuse anterior, trebuie analizată prima întrebare preliminară.

Aplicarea în prezenta cauză

43. Pe baza jurisprudenței analizate la punctele 38-40 din prezentele concluzii, Curtea nu a exclus compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unor reglementări naționale ale statelor membre care nu permit furnizarea doar în faza procedurii judiciare de informații suplimentare privind o cerere de rambursare a TVA-ului de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare²⁸ și a unor reglementări care permit să nu se țină seama de probele privind îndeplinirea condițiilor de scutire prezentate de persoana impozabilă după operațiunile de

²³ A se vedea prin analogie Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, punctele 34-36.

²⁴ A se vedea prin analogie Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punctele 47 și 48).

²⁵ A se vedea prin analogie Hotărârea GE Auto Service Leasing, punctul 60.

²⁶ A se vedea prin analogie Hotărârea GE Auto Service Leasing, punctul 59.

²⁷ Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, dispozitivul.

²⁸ Hotărârea GE Auto Service Leasing.

inspecție fiscală²⁹. Curtea a condiționat admisibilitatea unor asemenea reglementări în contextul dreptului Uniunii doar de respectarea condițiilor efectivității și echivalenței³⁰, lăsând însă la latitudinea instanțelor naționale să verifice îndeplinirea acestora.

44. Curtea a statuat astfel atât în situația în care, oferind orientări în această privință instanței naționale, a considerat că aceste condiții, în special cea a efectivității, sunt mai degrabă îndeplinite³¹, cât și în situația opusă. În Hotărârea *Nec Plus Ultra Cosmetics*, Curtea a constatat în mod expres că „refuzul de a lua în considerare elemente de probă la o dată anterioară adoptării [...] deciziei de impunere este susceptibil să facă excesiv de dificilă exercitarea drepturilor recunoscute de ordinea juridică a Uniunii, în măsura în care un astfel de refuz restrânge posibilitatea persoanei impozabile de a prezenta elemente de probă referitoare la îndeplinirea condițiilor de fond care permit obținerea unei scutiri de TVA. O reglementare națională care, în acest stadiu al procedurii de impozitare, nu permite persoanei impozabile să furnizeze probele care lipsesc pentru a susține dreptul pe care îl revendică și care nu ține seama de eventualele explicații cu privire la motivele pentru care aceste probe nu au fost furnizate mai devreme pare astfel dificil de conciliat cu principiul proporționalității și de asemenea cu principiul fundamental al neutralității TVA-ului”³². În cele din urmă, Curtea a lăsat ca aspectul conformității reglementărilor naționale să fie soluționat de instanța de trimitere în cauza soluționată prin această hotărâre.

45. Totuși, în opinia noastră, o soluție similară ar fi insuficientă în prezenta cauză. Procedura de rambursare a TVA-ului pentru persoanele impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare este reglementată destul de detaliat în Directiva 2008/9. A lăsa aspecte importante – iar un asemenea aspect este fără îndoială consecința nerespectării termenului prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din această directivă privind dreptul persoanei impozabile la rambursare – să fie reglementate de dreptul național al statelor membre, sub rezerva doar a respectării, sub controlul instanțelor naționale, a principiilor echivalenței și efectivității, ar fi contrar efectului util al armonizării realizate de legiuitorul Uniunii.

46. În ceea ce privește principiul echivalenței, examinarea conformității reglementărilor naționale cu acesta necesită interpretarea reglementărilor respective și, prin urmare, ar trebui lăsată la latitudinea instanțelor din statele membre. În prezenta cauză, de altfel, niciun element nu indică faptul că acest principiu ar fi încălcat, deoarece reglementările naționale aplicabile în speță par a fi aplicabile tuturor procedurilor fiscale, în general. Pe de altă parte, apreciem că, în ceea ce privește compatibilitatea acestor dispoziții cu principiul efectivității, Curtea ar trebui să adopte o poziție mai fermă.

47. Amintim că, în conformitate cu principiul efectivității, reglementările naționale adoptate în cadrul autonomiei procedurale a statelor membre nu ar trebui să facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii³³. În schimb, în temeiul dreptului maghiar, o persoană impozabilă care nu a furnizat autorității ce analizează cererea sa de rambursare a TVA-ului informațiile suplimentare solicitate de această autoritate în conformitate cu articolul 20 alineatul (1) din Directiva 2008/9 în termenul stabilit nu poate remedia această deficiență prin furnizarea acestora în etapa de contestare a deciziei respectivei autorități cu privire la cerere. În schimb, aceasta poate, în anumite condiții, să prezinte aceste

²⁹ Hotărârea din 2 martie 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, dispozitivul).

³⁰ În sensul jurisprudenței prezentate la punctul 39 din prezentele concluzii.

³¹ A se vedea Hotărârea *GE Auto Service Leasing*, punctul 61.

³² Hotărârea din 2 martie 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, punctul 37).

³³ A se vedea prin analogie Hotărârea *GE Auto Service Leasing*, punctul 59.

informații în mod eficient în cadrul procedurilor judiciare după atacarea unei asemenea decizii³⁴. În opinia noastră, astfel de reglementări fac excesiv de dificilă obținerea unei rambursări a TVA-ului către persoanele impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare.

48. Directiva 2008/9 introduce o serie de termene procedurale pe care trebuie să le respecte atât autoritățile naționale competente, cât și persoanele impozabile interesate³⁵. Aceste părți nu se află însă pe poziții de egalitate în ceea ce privește competențele conferite de această directivă sau de legislația Uniunii în materie de TVA în sens mai larg. Aceste dispoziții au ca principal scop protejarea și îmbunătățirea poziției persoanelor impozabile, în timp ce autoritățile fiscale apără interesul public prin asigurarea bunei funcționări a sistemului. Acest lucru este deosebit de important într-un sistem al TVA-ului bazat pe principiul neutralității fiscale, conform căruia persoanele impozabile nu ar trebui, în principiu, să suporte sarcina economică a impozitării. Din acest punct de vedere, termenul prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 are, în opinia noastră, două obiective. În primul rând, acesta oferă persoanelor impozabile o garanție în ceea ce privește perioada minimă de timp care le rămâne la dispoziție, împiedicând autoritățile fiscale să stabilească în mod arbitrar termene excesiv de scurte pentru furnizarea de informații suplimentare. În al doilea rând, acesta permite finalizarea întregii proceduri de cerere de rambursare în termenele prevăzute la articolul 21 din directiva menționată. Prin urmare, este un termen stabilit în interesul persoanelor impozabile, iar nu în interesul autorităților fiscale.

49. Desigur, după cum a arătat deja Curtea, termenele procedurale au și scopul de a garanta că incertitudinea cu privire la situația juridică a persoanei impozabile nu se prelungește la nesfârșit³⁶. În ceea ce privește rambursarea TVA-ului către persoanele impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare, acest scop este urmărit în special prin termenul de depunere a cererii de rambursare prevăzut la articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2008/9, care, potrivit jurisprudenței Curții, este un termen de decădere³⁷ a cărui nerespectare determină decăderea din dreptul la rambursare. Pe de altă parte, posibilitatea ca persoana impozabilă să furnizeze, în etapa procedurii contestației, informațiile suplimentare care i-au fost solicitate de autoritatea de primă instanță nu riscă să prelungească la nesfârșit starea de incertitudine cu privire la situația juridică a acestei persoane impozabile. De fapt, astfel de proceduri sunt, prin însăși natura lor, supuse unor termene procedurale stricte, inclusiv, în primă instanță, termenului de depunere a contestației, și se înscriu, de obicei, într-un interval de timp ușor de anticipat.

50. Desigur, înțelegem că poate fi frustrant atunci când, fără un motiv întemeiat, persoana impozabilă, care este solicitată în mod corespunzător de către autoritatea de primă instanță să furnizeze anumite informații, nu le furnizează la timp, ci abia în etapa contestației. Totuși, într-o astfel de situație, articolul 26 al doilea paragraf din Directiva 2008/9 scutește statul membru de rambursare de obligația de a plăti dobânzi pentru întârzierea plății sumelor datorate, astfel încât persoana impozabilă este cea care suportă costurile întârzierii din culpa sa. Presupunem, de asemenea, că legislația națională prevede, în astfel de cazuri, obligarea persoanei impozabile neglijente la achitarea cheltuielilor administrative suplimentare cauzate de neglijența sa.

51. Pe de altă parte, a împiedica o persoană impozabilă să furnizeze, după expirarea termenului, informații în susținerea dreptului său la rambursare, chiar dacă legislația națională permite acest lucru³⁸, ceea ce ar putea avea ca efect privarea sa de acest drept, este, în opinia noastră, o măsură

³⁴ A se vedea analiza dreptului național la punctele 8 și 9 din prezentele concluzii.

³⁵ A se vedea de asemenea considerentul (2) al acestei directive.

³⁶ A se vedea prin analogie Hotărârea GE Auto Service Leasing, punctul 60.

³⁷ A se vedea Hotărârea Sea Chefs Cruise Services, punctul 39 și jurisprudența citată.

³⁸ Și anume, procedura de contestare a deciziei autorității de prim grad.

disproporționată și contrară principiului efectivității, întrucât îngreunează în mod excesiv și aparent inutil exercitarea acestui drept. Și amintim că acesta este un drept fundamental în sistemul comun al TVA-ului, care se află în centrul mecanismului de funcționare a acestui sistem și care, în principiu, nu poate fi restrâns³⁹. Prin urmare, limitarea acestui drept pe considerente pur formale, în situația în care sunt îndeplinite condițiile de fond, ar fi, de asemenea, în contradicție cu articolul 170 din Directiva 2006/112, potrivit căruia toate persoanele impozabile care îndeplinesc aceste condiții de fond au dreptul la rambursare.

52. Această concluzie nu este schimbată de faptul că persoana impozabilă ar putea să prezinte informații suplimentare care să dovedească dreptul său la rambursarea TVA-ului în cadrul unei proceduri judiciare. Astfel, persoana impozabilă este obligată să conteste în instanță o decizie de respingere a cererii de rambursare (sau, ca în cazul de față, de închidere a procedurii) pentru a remedia un viciu de procedură de natură formală, în timp ce ar exista o modalitate mai simplă și mai rapidă de a o face, în cadrul procedurii contestației administrative.

53. În plus, astfel cum am arătat în secțiunea din prezentele concluzii referitoare la analiza celei de a doua întrebări preliminare, Curtea a statuat, în Hotărârea *Sea Chefs Cruise Services*, că termenul prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 nu este un termen de decădere, astfel încât o persoană impozabilă are dreptul de a prezenta în instanță informații pe care nu le-a furnizat în termenul prevăzut de această dispoziție la solicitarea autorității care analizează cererea sa de rambursare a TVA-ului. Aceeași soluție ar trebui să se aplice și procedurii contestației administrative, în cazul în care legislația națională prevede o asemenea procedură pentru deciziile privind rambursarea TVA-ului către persoane impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare⁴⁰. Într-adevăr, toate argumentele invocate de Curte în hotărârea menționată se aplică în egală măsură unei asemenea proceduri. Prin urmare, imposibilitatea de a prezenta informații suplimentare în cadrul unei proceduri a contestației administrative, în situația în care dreptul național prevede o asemenea procedură, ar fi contrară interpretării articolului 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 pe care Curtea a adoptat-o în Hotărârea *Sea Chefs Cruise Services*⁴¹.

54. Considerațiile de mai sus se aplică, bineînțeles, în situația în care sunt îndeplinite condițiile de fond pentru dreptul la rambursarea TVA-ului, iar întârzierea persoanei impozabile în furnizarea informațiilor suplimentare solicitate nu are ca scop o fraudă sau un abuz de drept. În caz contrar, statele membre au, bineînțeles, dreptul de a aplica măsurile prevăzute de legislația lor națională pentru a preveni o astfel de fraudă sau abuz de drept. Totuși, așa cum Curtea a avut deja ocazia să arate, faptul că o persoană impozabilă furnizează informații suplimentare doar într-o etapă ulterioară a procedurii nu constituie în sine un abuz de drept⁴².

Răspunsul la întrebare

55. Prin urmare, propunem ca la prima întrebare preliminară să se răspundă că articolul 170 din Directiva 2006/112, articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9 și principiile efectivității și neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării unor dispoziții de drept

³⁹ A se vedea jurisprudența citată la punctele 38 și 39 din prezentele concluzii.

⁴⁰ După cum am arătat deja la punctul 24 din prezentele concluzii.

⁴¹ Și, după cum am arătat la punctele 26-30 din prezentele concluzii, această interpretare nu este contrazisă de Hotărârea ulterioară GE *Auto Service Leasing*, pronunțată pe baza altor dispoziții mai puțin detaliate din dreptul Uniunii.

⁴² A se vedea prin analogie hotărârea GE *Auto Service Leasing*, punctul 2 din dispozitiv.

național care nu permit, în cadrul procedurii contestației, să se invoce informații sau documente suplimentare solicitate de autoritatea fiscală de prim grad și care au fost furnizate de persoana impozabilă doar în etapa contestației la autoritatea fiscală de al doilea grad.

Cu privire la a treia întrebare preliminară

56. Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere dorește în esență să afle dacă articolul 23 din Directiva 2008/9 trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei reglementări naționale potrivit căreia o procedură referitoare la o cerere de rambursare a TVA-ului către o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru este închisă fără analizarea cererii de rambursare în cazul în care persoana impozabilă nu a respectat obligația de a furniza informațiile suplimentare solicitate de autoritatea care analizează cererea de rambursare în temeiul articolului 20 din această directivă. Deși instanța de trimitere menționează în întrebarea sa doar articolul 23 alineatul (1) din Directiva 2008/9, din explicațiile cuprinse în cererea de decizie preliminară reiese că instanța de trimitere dorește să afle dacă decizia de închidere a procedurii este echivalentă cu o decizie de respingere a cererii de rambursare. Acest aspect este reglementat de articolul 23 alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă. Prin urmare, propunem să considerăm că obiectul celei de a treia întrebări este articolul 23 din Directiva 2008/9 în integralitatea sa.

57. Articolul 23 alineatul (1) din Directiva 2008/9 prevede obligația de motivare a unei decizii de respingere a cererii de rambursare a TVA-ului. În conformitate cu articolul 23 alineatul (2) primul paragraf din această directivă, persoana impozabilă trebuie să dispună împotriva unei astfel de decizii de aceleași căi de atac ca și cele prevăzute de legislația statului membru de rambursare pentru persoanele impozabile stabilite în statul membru respectiv. În sfârșit, articolul 23 alineatul (2) al doilea paragraf din aceeași directivă prevede că o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru ar trebui să aibă acces la aceleași proceduri administrative sau judiciare ca și persoanele impozabile stabilite în statul membru respectiv aflate în aceeași situație, în cazul în care absența unei decizii privind o cerere de rambursare nu este echivalentă nici cu acordarea dreptului la rambursare, nici cu refuzul rambursării. Pe de altă parte, în cazul în care legislația națională a statului de rambursare nu prevede astfel de proceduri, absența unei decizii este considerată ca fiind echivalentă cu refuzul rambursării.

58. În opinia noastră, aceste dispoziții trebuie interpretate în sensul că, în cazul în care o procedură privind o cerere de rambursare a TVA-ului este închisă fără a se proceda la analizarea acestei cereri, de exemplu, ca în cauza principală, printr-o decizie de închidere a procedurii din cauză că persoana impozabilă nu a furnizat în termen informațiile suplimentare care i-au fost solicitate, aceasta ar trebui să dispună de o cale de atac administrativă sau judiciară efectivă care să îi permită să ceară din nou analizarea cererii sale. Am adăuga că o astfel de decizie de închidere sau orice altă formă de încheiere a procedurii ar trebui să conțină o motivare, aceasta fiind o condiție pentru exercitarea efectivă a dreptului de contestație. Pe de altă parte, în absența unei căi de atac adecvate, închiderea procedurii fără analizarea cererii ar trebui tratată ca o decizie de refuz al rambursării, cu toate consecințele care decurg din articolul 23 alineatul (1) și din articolul 23 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2008/9.

59. Această structură a dispozițiilor menționate se datorează naturii speciale a mecanismului de rambursare a TVA-ului către persoanele impozabile stabilite în alt stat membru. Într-adevăr, spre deosebire de dreptul de deducere, care este exercitat de către persoana impozabilă însăși atunci când achită taxa la autoritățile fiscale, exercitarea dreptului de rambursare către persoanele impozabile stabilite în alt stat membru, care este echivalentul dreptului de deducere,

necesită o acțiune favorabilă din partea statului membru de rambursare sub forma unei decizii de rambursare și a plății sumelor corespunzătoare. În această situație, închiderea procedurii fără analizarea cererii și, prin urmare, absența unei astfel de decizii favorabile echivalează, în practică, cu refuzul rambursării. Prin urmare, persoana impozabilă trebuie să dispună de mijloace efective de a ataca o astfel de încheiere a procedurii.

60. În contextul prezentei cauze, ar trebui adăugat că, în cazul în care Curtea va accepta propunerea noastră de răspuns la prima și la a doua întrebare preliminară, căile de atac de care dispune persoana impozabilă după încheierea procedurii fără analiza cererii de rambursare trebuie să îi permită acesteia printre altele să prezinte, dacă este cazul, informații suplimentare pe care nu le-a furnizat în termen la solicitarea autorității care analizează cererea formulată în temeiul articolului 20 din Directiva 2008/9. În caz contrar, închiderea procedurii fără analiza cererii ar împiedica persoana impozabilă să remedieze deficiența nerespectării termenului de furnizare a informațiilor suplimentare, iar acest termen ar deveni un termen de decădere, contrar celor statuate de Curte în Hotărârea *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Prin urmare, propunem ca răspunsul la cea de a treia întrebare preliminară să fie acela că articolul 23 din Directiva 2008/9 trebuie interpretat în sensul că nu se opune aplicării unei reglementări de drept național în temeiul căreia o procedură privind o cerere de rambursare a TVA-ului către o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru este închisă fără analizarea cererii de rambursare în cazul în care această persoană impozabilă nu și-a respectat obligația de a furniza informații suplimentare ca răspuns la solicitarea autorității care analizează cererea de rambursare, în temeiul articolului 20 din această directivă, cu condiția să existe o cale de atac efectivă în dreptul național împotriva deciziei de închidere a procedurii, care să permită în special persoanei impozabile să prezinte informațiile suplimentare pe care nu le-a furnizat în termen în cadrul procedurii închise. În caz contrar, decizia de închidere a procedurii ar trebui să fie considerată decizie de refuz al rambursării.

Concluzie

62. Având în vedere toate cele de mai sus, propunem următoarele răspunsuri la întrebările adresate Curții de către Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria):

- 1) Articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare

trebuie interpretat în sensul că

termenul de o lună prevăzut de acesta pentru furnizarea de informații suplimentare, la cererea autorității care analizează o cerere de rambursare a TVA-ului depusă de o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru, nu poate fi considerat ca fiind un termen de decădere.

- 2) Articolul 170 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2008/9, precum și principiile efectivității și neutralității fiscale

trebuie interpretate în sensul că

se opun aplicării unor dispoziții de drept național care nu permit ca, în cadrul procedurii contestației, să se invoce informații sau documente suplimentare solicitate de autoritatea fiscală de prim grad și care au fost furnizate de persoana impozabilă doar în etapa contestației la autoritatea fiscală de al doilea grad.

3) Articolul 23 din Directiva 2008/9

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune aplicării unei dispoziții de drept național în temeiul căreia o procedură privind o cerere de rambursare a TVA-ului către o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru este închisă fără analizarea cererii de rambursare, în cazul în care această persoană impozabilă nu și-a respectat obligația de a furniza informații suplimentare ca răspuns la solicitarea autorității care analizează cererea, în temeiul articolului 20 din această directivă, cu condiția să existe o cale de atac efectivă în dreptul național împotriva deciziei de închidere a procedurii, care să permită în special persoanei impozabile să prezinte informațiile suplimentare pe care nu le-a furnizat în termen în cadrul procedurii închise. În caz contrar, decizia de închidere a procedurii ar trebui să fie considerată decizie de refuz al rambursării.