HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

21 octombrie 2021 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Norme detaliate privind rambursarea TVA-ului către persoanele impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare – Directiva 2008/9/CE – Articolul 20 alineatul (1) – Cerere de informații suplimentare de către statul membru de rambursare – Elemente care pot face obiectul unei cereri de informații suplimentare – Neconcordanță între cuantumul înscris în cererea de rambursare și cuantumul care figurează pe facturile prezentate – Principiul bunei administrări – Principul neutralității TVA-ului – Termen de decădere – Consecințe privind rectificarea erorii persoanei impozabile”

În cauza C-396/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Kúria (Curtea Supremă, Ungaria), prin decizia din 2 iulie 2020, primită de Curte la 30 iulie 2020, în procedura

CHEP Equipment Pooling NV

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna A. Prechal, președinta Camerei a doua, îndeplinind funcția de președintă a Camerei a treia, domnii J. Passer și F. Biltgen, doamna L. S. Rossi și domnul N. Wahl (raportor), judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru CHEP Equipment Pooling NV, de Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd;

– pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și R. Kissné Berta, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: maghiara.

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și Zs. Teleki, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 20 alineatul (1) 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 (JO 2008, L 44, p. 23).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între CHEP Equipment Pooling NV, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria), pe de altă parte, în legătură cu decizia acesteia de a nu admite decât parțial o cerere de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2008/9

3 Considerentele (1) și (2) ale Directivei 2008/9 au următorul cuprins:

„(1) Atât autoritățile administrative din statele membre, cât și întreprinderile se confruntă cu probleme importante ridicate de normele de punere în aplicare prevăzute în Directiva 79/1072/CEE 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)].

(2) Procedurile stabilite în directiva respectivă ar trebui modificate în ceea ce privește termenele de notificare a întreprinderilor cu privire la deciziile referitoare la cererile de rambursare depuse. De asemenea, ar trebui prevăzută și obligația întreprinderilor de a oferi răspunsuri în anumite termene. În plus, procedura ar trebui simplificată și modernizată, dând posibilitatea utilizării mijloacelor tehnologice moderne.”

4 Potrivit articolului 2 din Directiva 2008/9:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

1. «persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare» înseamnă o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE [a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7),] care este stabilită pe teritoriul altui stat membru decât statul membru de rambursare;

2. «stat membru de rambursare» înseamnă statul membru în care a fost încasată TVA de la persoana impozabilă nestabilită în statul membru de rambursare, pentru bunurile sau serviciile care i-au fost furnizate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri în statul membru respectiv;

[…]

4. «cerere de rambursare» înseamnă cererea pentru rambursarea TVA încasate în statul membru de rambursare de la persoana impozabilă nestabilită în statul membru de rambursare, pentru bunurile sau serviciile care i-au fost furnizate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri în statul membru respectiv;

[…]”

5 Articolul 5 din Directiva 2008/9 prevede:

„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:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva 2006/112/CE;

(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.

Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.”

6 Articolul 7 din Directiva 2008/9 prevede următoarele:

„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.”

7 Articolul 8 alineatul (2) litera (e) din această directivă prevede:

„[…] cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare stat membru de rambursare și pentru fiecare factură sau document de import, următoarele informații:

[…]

(e) baza impozabilă și cuantumul TVA exprimate în moneda statului membru de rambursare;

[…]”

8 Potrivit articolului 15 din directiva menționată:

„(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.

(2) Statul membru în care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de îndată, o confirmare electronică de primire a cererii.”

9 Articolul 18 din aceeași directivă prevede:

„(1) Statul membru în care este stabilit solicitantul nu înaintează cererea statului membru de rambursare în cazul în care, pe parcursul perioadei de rambursare, în statul membru în care este stabilit, solicitantul se încadrează în oricare dintre situațiile următoare:

(a) nu este persoană impozabilă în scopuri de TVA;

(b) efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii care sunt scutite de TVA, fără ca TVA-ul achitat în etapa anterioară să fie deductibil în temeiul articolelor 132, 135, 136, 371, 374-377, al articolului 378 alineatul (2) litera (a), al articolului 379 alineatul (2) sau al articolelor 380-390 din Directiva 2006/112/CE sau în temeiul dispozițiilor care prevăd scutiri identice cuprinse în Actul de aderare din 2005;

(c) beneficiază de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 284, 285, 286 și 287 din Directiva 2006/112/CE;

(d) beneficiază de regimul forfetar comun pentru producătorii agricoli prevăzut la articolele 296-305 din Directiva 2006/112/CE.

(2) Statul membru în care este stabilit solicitantul îi comunică acestuia, pe cale electronică, decizia pe care a luat-o în temeiul alineatului (1).”

10 Articolul 19 din Directiva 2008/9 prevede:

„(1) Statul membru de rambursare îi comunică de îndată solicitantului, pe cale electronică, data la care a primit cererea.

(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.”

11 Articolul 20 alineatul (1) din această directivă prevede:

„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 prevăzute 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. În acel caz, plafoanele menționate la articolul 10 nu se aplică.”

Directiva 2006/112

12 Potrivit articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporționale cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind TVA se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.”

13 Articolul 171 alineatul (1) din această directivă prevede:

„TVA este rambursată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, dar care sunt stabilite într-un alt stat membru, în conformitate cu normele de punere în aplicare stabilite de Directiva [2008/9].”

Dreptul maghiar

14 Articolul 249 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.), denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”] prevede că rambursarea TVA-ului se efectuează la cererea scrisă a persoanei impozabile care nu este stabilită pe teritoriul maghiar. Potrivit articolului 251/E din această lege, autoritatea fiscală pronunță decizia sa în termen de patru luni.

15 Potrivit articolului 251/F din legea menționată, autoritatea fiscală poate să solicite în scris informații suplimentare persoanei impozabile care nu este stabilită pe teritoriul maghiar și în special să reclame din partea acesteia originalul sau o copie certificată pentru conformitate cu originalul a facturii, în cazul în care există îndoieli rezonabile în ceea ce privește temeiul legal al rambursării sau cuantumul TVA-ului care trebuie rambursat.

16 În temeiul articolului 127 alineatul (1) litera a) din aceeași lege, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă pe numele său, care să ateste că operațiunea a fost efectuată.

17 Articolul 120 din Legea privind TVA-ul prevede:

„În măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate, utilizează sau exploatează în alt mod produse sau servicii pentru a efectua livrări de bunuri sau prestări de servicii impozitate, aceasta are dreptul să deducă din cuantumul taxei pe care o datorează:

a) taxa care îi este facturată de orice altă persoană impozabilă, inclusiv de orice persoană sau entitate supusă impozitului simplificat pe profit, cu ocazia achiziționării bunurilor sau a utilizării serviciilor;

[…]”

18 Potrivit articolului 4 alineatul (2) litera e) din belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet [Decretul 32/2009 (XII. 21.) privind anumite dispoziții referitoare la exercitarea dreptului la rambursarea taxei pe valoarea adăugată în Ungaria al persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul național și a dreptului la rambursarea taxei pe valoarea adăugată într-un alt stat membru al Comunității Europene al persoanelor impozabile care sunt stabilite în Ungaria] (*Magyar Közlöny* 2009/188.), cererea de rambursare formulată de o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru trebuie să menționeze baza impozabilă și cuantumul TVA-ului pentru fiecare factură prezentată.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

19 CHEP Equipment Pooling, societate de drept belgian impozabilă în scopuri de TVA, își desfășoară activitatea în sectorul logisticii și este specializată în comercializarea de paleți. Întrucât a achiziționat în Ungaria paleți pe care i-a închiriat ulterior filialelor sale în diferite state membre, la 28 septembrie 2017, ea a depus la autoritățile maghiare, în calitatea sa de persoană impozabilă în scopuri de TVA în Belgia, o cerere de rambursare a TVA-ului aferent intrărilor, care privea bunuri și servicii achiziționate între 1 ianuarie și 31 decembrie 2016.

20 Cererea respectivă era însoțită, pe de o parte, de o situație de TVA care conținea opt coloane intitulate „numărul facturii”, „data facturării”, „emitentul facturii”, „baza impozabilă a taxei”, „taxa”, „taxa deductibilă”, „denumirea” și „codurile”, precum și, pe de altă parte, de facturile menționate în situația de TVA.

21 Întrucât a constatat că situația făcea uneori referire la facturi pentru care TVA-ul fusese deja restituit și întrucât a remarcat, pe de altă parte, neconcordanțe între cuantumurile TVA-ului care figurează în situația respectivă și cele menționate pe facturile anexate la aceasta, suma facturată fiind în anumite cazuri inferioară celei înscrise în situația menționată și în alte cazuri superioară, autoritatea fiscală de prim grad a solicitat reclamantei din litigiul principal, la 2 noiembrie 2017, să îi furnizeze elemente suplimentare, și anume documentele și declarațiile referitoare la împrejurările în care s-au desfășurat operațiunile economice aferente unui număr de 143 de facturi.

22 Reclamanta din litigiul principal a comunicat autorității fiscale de prim grad bonurile de comandă pentru paleți pe care le-a emis către transportator, contractul de vânzare încheiat cu acesta din urmă, contractul de închiriere a paleților încheiat între ea și CHEP Magyarország, facturile adresate acestei din urmă societăți în legătură cu închirierea paleților, facturile emise de aceasta către clienți și lista locurilor în care se aflau efectiv paleții.

23 După examinarea documentelor suplimentare comunicate de reclamanta din litigiul principal, printr-o decizie din 29 noiembrie 2017, autoritatea fiscală de prim grad a admis cererea de rambursare a TVA-ului în limita sumei de 254 636 343 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 826 715 euro la acea dată). În schimb, ea a lăsat în sarcina reclamantei din litigiul principal suma de 92 803 004 HUF (aproximativ 301 300 de euro la acea dată). Această autoritate a identificat trei categorii de cereri. Astfel, în primul rând, ea a refuzat să admită cererile care au dat deja loc unei rambursări. În al doilea rând, în ceea ce privește cererile în care cuantumul TVA-ului era superior celui care figura pe factura aferentă, ea nu a efectuat o rambursare decât în limita cuantumului care figura pe factură. În al treilea rând, în ceea ce privește cererile în care cuantumul TVA-ului era inferior celui care figura pe factura aferentă, ea a efectuat o rambursare numai în limita cuantumului care figura în cererea de rambursare.

24 Printr-o contestație formulată împotriva acestei decizii, reclamanta din litigiul principal a susținut, în ceea ce privește cea de a treia categorie de cereri, că valoarea TVA-ului înscrisă pe facturi îi dădea, teoretic, un drept la rambursarea TVA-ului superior celui pe care îl solicitase ea însăși în situația de TVA.

25 Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale a confirmat decizia autorității fiscale de prim grad. Ea a explicat că reclamanta din litigiul principal nu putea corecta o eroare referitoare la cuantumul cererii sale inițiale de rambursare fără ca această corectare să constituie o nouă cerere. Or, reclamanta din litigiul principal ar fi fost decăzută din dreptul de a formula o asemenea cerere, dat fiind că termenul pentru un asemenea act expira la 30 septembrie 2017, și anume, în speță, la două zile după depunerea cererii sale inițiale. Ea a adăugat că autoritatea fiscală de prim grad nu avea obligația de a-i solicita alte informații suplimentare, întrucât faptele din cauza principală erau ușor de stabilit.

26 Reclamanta din litigiul principal a introdus o acțiune la Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală, Ungaria), instanța de prim grad de jurisdicție.

27 Această instanță de prim grad de jurisdicție a respins acțiunea. Ea a arătat că dreptul la rambursare, inițierea procedurii și stabilirea cuantumului TVA-ului vizat de rambursarea menționată depindeau de persoana impozabilă însăși și că admiterea unei acțiuni precum cea introdusă de reclamanta din litigiul principal ar goli de sens mecanismul cererii de rambursare, întrucât ar fi suficient ca persoana impozabilă să anexeze facturile pe care se întemeiază dreptul

la rambursare și, cu excepția aplicării proratei, administrația fiscală ar fi obligată în toate cazurile să ramburseze cuantumul maxim al TVA-ului aferent facturilor. Respectiva instanță de prim grad de jurisdicție a adăugat că administrația menționată nu era obligată să utilizeze posibilitatea de a solicita informații suplimentare decât dacă acestea erau necesare pentru a-i permite să ia o decizie întemeiată sau dacă îi lipseau informații esențiale, ceea ce nu ar fi fost cazul în speță.

28 Reclamanta din litigiul principal a formulat recurs la instanța de trimitere, Kúria (Curtea Supremă, Ungaria), susținând printre altele că instanța de prim grad de jurisdicție a încălcat principiul neutralității TVA-ului consacrat la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

29 Instanța de trimitere, constatând, pe de o parte, lipsa unei limite exprimate în cifre cu privire la numărul de cereri de rambursare care pot fi depuse înainte de intervenirea decăderii și posibilitatea persoanelor impozabile de a corecta eventuale erori anterioare prin depunerea unor noi cereri și, pe de altă parte, importanța pe care o prezintă în această privință o cerere depusă cu puțin timp înainte de expirarea termenului de decădere, apreciază că este esențial să se stabilească dacă administrația fiscală este în măsură să adopte o decizie motivată cu privire la cererea unei persoane impozabile în lipsa unor precizări cu privire la diferențele dintre cuantumurile TVA-ului înscrise în această cerere și cele care figurează pe facturile prezentate în susținerea sa.

30 Ea subliniază similitudinea dintre dispozițiile dreptului Uniunii și cele ale dreptului național aplicabile, întrucât atât articolul 8 alineatul (2) litera (e) din Directiva 2008/9, cât și articolul 4 alineatul (2) litera e) din Decretul 32/2009 menționat la punctul 18 din prezenta hotărâre impun ca orice cerere să menționeze în mod imperativ cuantumul TVA-ului. În plus, în temeiul atât al articolului 20 alineatul (1) din această directivă, cât și al articolului 251/F alineatul (3) din Legea privind TVA-ul, o decizie de rambursare nu poate interveni decât dacă administrația fiscală dispune de toate informațiile relevante pentru luarea unei decizii întemeiate, informații printre care se numără menționarea exactă a cuantumului de TVA a cărui rambursare se solicită. În sfârșit, după cum articolul 20 alineatul (1) menționat, în versiunea în limba maghiară, permite administrației fiscale să solicite persoanei impozabile elemente suplimentare privind „informațiile esențiale”, atunci când există motive justificate de îndoială referitor la exactitatea anumitor cereri, Legea privind TVA-ul îi dă de asemenea posibilitatea de a contacta persoana impozabilă în cazul unei îndoieli serioase cu privire la cuantumul taxei aferente intrărilor a cărei rambursare se solicită.

31 Instanța de trimitere ridică problema posibilității administrației fiscale de a solicita persoanei impozabile informații suplimentare în cazul în care, precum în speță, există o diferență între cuantumul indicat în cererea de rambursare și cel care figurează pe facturile prezentate în susținerea sa. Desigur, s-ar putea considera că această diferență nu constituie o informație esențială în sensul articolului 20 alineatul (1) din Directiva 2008/9, astfel încât administrația menționată nu ar fi obligată să atragă atenția persoanei impozabile asupra erorii sau a erorilor sale. Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră mai degrabă că administrația respectivă ar trebui, într-o asemenea ipoteză, să solicite informații suplimentare, întrucât existența unei asemenea diferențe ar repune în discuție exactitatea cererii înseși.

32 În aceste condiții, Kúria (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 20 alineatul (1) din Directiva [2008/9] trebuie interpretat în sensul că, chiar și în cazul în care există diferențe evidente de ordin numeric în dezavantajul persoanei impozabile - fără ca problema proratei să fie ridicată - între cererea de rambursare și factura emisă, statul membru de rambursare poate considera că nu este necesar să solicite informații suplimentare și că dispune de toate informațiile necesare pentru a se pronunța cu privire la rambursare?”

Cu privire la întrebarea preliminară

33 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 20 alineatul (1) din Directiva 2008/9 trebuie interpretat în sensul că se opune ca administrația fiscală a statului membru în care este depusă o cerere de rambursare a TVA-ului de către o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru să considere că dispune de elemente suficiente pentru a se pronunța cu privire la cererea menționată fără a invita respectiva persoană impozabilă să furnizeze informații suplimentare.

34 Această întrebare este adresată într-un context în care, în primul rând, există o diferență între cuantumul TVA-ului care este înscris în cerere și cel care figurează pe facturile prezentate în susținerea acesteia, în al doilea rând, cererea este depusă cu puțin timp înainte de expirarea termenului de decădere, ceea ce ridică problema dacă persoana impozabilă are dreptul să depună fie o cerere rectificativă, fie o nouă cerere, ținând seama de erorile semnalate de administrația fiscală, și, în al treilea rând, în prezența unei asemenea diferențe, administrația fiscală se abate de la cuantumul TVA-ului care figurează în cererea respectivă pentru a-l reține pe cel menționat în factură atunci când aceasta din urmă este inferior și îl reține, dimpotrivă, pe cel înscris în cerere atunci când este mai mic decât cel menționat pe factură, întrucât consideră că este în acest caz limitată de plafonul pe care îl constituie cuantumul cererii de rambursare, astfel încât persoana impozabilă nu poate percepe integral cuantumul TVA-ului pe care ar avea dreptul să îl pretindă.

35 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Directiva 2008/9 are ca obiect, potrivit articolului 1 din aceasta, stabilirea normelor detaliate privind rambursarea TVA-ului, prevăzută la articolul 170 din Directiva 2006/112, persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile enunțate la articolul 3 din Directiva 2008/9, iar nu determinarea condițiilor de exercitare și a întinderii dreptului la rambursare. Astfel, articolul 5 al doilea paragraf din directiva menționată prevede că, fără a aduce atingere articolului 6 din aceasta și în înțelesul acesteia din urmă, dreptul la o rambursare a TVA-ului aferent intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare. Dreptul unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru de a obține rambursarea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, astfel cum este reglementat de Directiva 2008/9, este, așadar, corolarul dreptului, instituit în favoarea sa de Directiva 2006/112, de a deduce TVA-ul aferent intrărilor plătit în propriul stat membru (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 34-36, precum și jurisprudența citată).

36 La fel ca dreptul de deducere, dreptul la rambursare constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația Uniunii (Hotărârea din 11 iunie 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, punctul 53) și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte [Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului –

Facturi), C-371/19, nepublicată, EU:C:2020:936, punctul 79]. Regimul deducerilor și, în consecință, al rambursărilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 38 și jurisprudența citată).

37 Acest principiu fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau rambursarea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile [Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicată, EU:C:2020:936, punctul 80 și jurisprudența citată].

38 Cu toate acestea, articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2008/9 aduce el însuși o limitare dreptului la rambursarea TVA-ului atunci când prevede că cererea de rambursare trebuie trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare, statul respectiv trebuind în această situație să transmită cererea menționată statului membru de rambursare, cu excepția cazului în care unul dintre motivele de netransmitere enumerate la articolul 18 din directiva amintită se opune.

39 Acest prim control efectuat de statul membru de stabilire este completat de cel efectuat de statul membru de rambursare, acesta din urmă putând, în acest scop, în temeiul articolului 20 alineatul (1) din Directiva 2008/9, să ceară informații suplimentare de la solicitant sau de la statul membru de stabilire.

40 Trebuie arătat că, deși această din urmă dispoziție conține anumite diferențe de redactare în funcție de versiunile sale lingvistice, diferențele respective nu modifică substanța dispoziției menționate, informațiile care pot fi solicitate de statul membru de rambursare fiind cele care trebuie să îi permită să se pronunțe privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, astfel cum reiese, pe de altă parte, din economia generală a Directivei 2008/9 și din finalitatea articolului 20 din aceasta din urmă.

41 Este necesar să se arate, în această privință, că legiuitorul Uniunii, întrucât a constatat, astfel cum se precizează în considerentul (1) al Directivei 2008/9, faptul că „atât autoritățile administrative din statele membre, cât și întreprinderile se confruntă cu probleme importante” ridicate de mecanismul de rambursare a TVA-ului, a decis, astfel cum se arată în considerentul (2) al directivei menționate, să fluidizeze procesul rambursării respective „în ceea ce privește termenele de notificare a întreprinderilor cu privire la deciziile referitoare la cererile de rambursare depuse”, să impună termene în care acestea din urmă au „și obligația […] de a oferi răspunsuri” și să permită utilizarea e-mailului pentru comunicarea deciziilor și a răspunsurilor pentru ca „procedura [să fie] simplificată și modernizată, dând posibilitatea utilizării mijloacelor tehnologice moderne”.

42 Articolul 20 din Directiva 2008/9 trebuie înțeles în această logică de fluidizare, în sensul că legiuitorul Uniunii a dorit să evite ca, prin cereri de informare dilatorii, statul membru de rambursare să își întârzie obligația de rambursare sau să reducă eficacitatea sa. Acesta este motivul pentru care dispoziția respectivă precizează că cererile de informații suplimentare trebuie să privească elementele care permit administrației fiscale vizate să se pronunțe printr-o

decizie. Pentru a permite neutralitatea mecanismului TVA-ului printr-o rambursare completă a acestuia din urmă, cererile de informații trebuie să privească astfel toate informațiile relevante și, așadar, necesare în acest scop.

43 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că, întrucât a constatat diferențe între cuantumurile TVA-ului înscrise în cererea de rambursare și cele care figurează pe facturile prezentate în susținerea acestei cereri, administrația fiscală maghiară a utilizat posibilitatea prevăzută la articolul 20 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2008/9, solicitând informații suplimentare reclamantei din litigiul principal. În schimb, odată examinate aceste informații, ea nu a utilizat posibilitatea care figurează la articolul 20 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă, de a solicita alte informații suplimentare, întrucât a considerat că este suficient de lămurită pentru a se pronunța cu privire la cererea de rambursare.

44 Astfel, după cum s-a arătat la punctul 23 din prezenta hotărâre, ea a putut identifica, pornind de la aceste elemente furnizate de persoana impozabilă, trei tipuri de cereri, și anume, în primul rând, cele care au dat deja loc unei rambursări, pentru care ea nu a efectuat o nouă rambursare, în al doilea rând, cele care corespund unor facturi în care cuantumul TVA-ului este inferior celui înscris în cererea de rambursare, pentru care ea a procedat la rambursare în limita cuantumului TVA-ului indicat pe facturile menționate, și, în al treilea rând, cele pentru care cuantumul TVA-ului care figurează pe facturile vizate este superior celui care figurează în cererea de rambursare, care au dat loc numai unei rambursări parțiale, în limita cuantumului care figurează în cererea menționată. Reclamanta din litigiul principal contestă numai refuzul administrației fiscale maghiare cu privire la acest al treilea tip de cereri.

45 În această privință, din observațiile guvernului maghiar reiese că acest refuz este legat de faptul că administrația fiscală a considerat că este ținută de cuantumul TVA-ului indicat în cererea de rambursare și nu a dorit să ramburseze mai mult decât ceea ce se indica în ea, chiar dacă din cuantumul TVA-ului înscris pe facturi rezulta potențial un drept la rambursare superior.

46 Într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, trebuie evaluate comparativ obligațiile care incumbă persoanei impozabile și cele care revin administrației fiscale naționale vizate. Astfel, trebuie amintit că persoana impozabilă este cea mai în măsură să cunoască realitatea operațiunilor pentru care depune o cerere de rambursare și că trebuie, așadar, cel puțin într-o anumită măsură, să suporte consecințele propriului comportament administrativ. Ea este ținută printre altele de detaliile pe care le menționează pe facturile pe care le emite și în special de cele referitoare la cuantumul TVA-ului și la cota aplicabilă, în conformitate cu dispozițiile articolului 226 din Directiva 2006/112.

47 Pe de altă parte, în cadrul jurisprudenței sale referitoare la posibilitatea statelor membre de a institui un termen de decădere în materie de deducere a TVA-ului, Curtea a avut deja ocazia să sublinieze că un asemenea termen, a cărui scadență are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, nu poate fi considerat incompatibil cu regimul stabilit prin Directiva 2006/112, în măsura în care, pe de o parte, acest termen se aplică în același mod drepturilor analoge în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (principiul efectivității) (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 47).

48 Ca un corolar al acestor obligații care incumbă autorului unei cereri de rambursare, este necesar să se arate că, deși Directiva 2008/9 nu conține dispoziții referitoare la posibilitatea acestuia de a-și rectifica cererea de rambursare, cu excepția ipotezei specifice de modificare a proratei, prevăzută la articolul 13 din directiva menționată și care nu este relevantă în speță, sau a celei de depunere a unei noi cereri de rambursare ca urmare a retragerii celei dintâi, trebuie amintit totuși că, în cazul în care un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii, cerințele care decurg din dreptul la o bună administrare, care reflectă un principiu general al dreptului Uniunii, și în special dreptul oricărei persoane de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial și într-un termen rezonabil sunt aplicabile în cadrul unei proceduri de control fiscal. Acest principiu al bunei administrări impune unei autorități administrative precum administrația fiscală în discuție în litigiul principal să efectueze, în cadrul obligațiilor de verificare care îi revin, o examinare diligentă și imparțială a tuturor aspectelor relevante astfel încât să se asigure că dispune, la momentul adoptării deciziei sale, de cele mai complete și fiabile elemente posibile în acest scop (Hotărârea din 14 mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punctele 43 și 44).

49 În consecință, dacă persoana impozabilă săvârșește una sau mai multe erori în cererea sa de rambursare și nici ea, nici administrația fiscală vizată nu le descoperă ulterior, ea nu poate plasa responsabilitatea în sarcina administrației menționate, cu excepția cazului în care erorile respective au un caracter ușor perceptibil, caz în care aceasta trebuie să fie în măsură să le constate în cadrul obligațiilor de verificare care îi revin în temeiul principiului bunei administrări.

50 În speță, astfel cum s-a amintit la punctele 21 și 23 din prezenta hotărâre, administrația fiscală maghiară a constatat neconcordanțe între cuantumurile de TVA înscrise în cererea de rambursare și cele care figurează pe anumite facturi prezentate, fapt în urma căruia a solicitat reclamantei din litigiul principal informații suplimentare, apoi, întrucât s-a considerat suficient de lămurită, s-a pronunțat, respectând, așadar, litera articolului 20 alineatul (1) din Directiva 2008/9. Ea nu era obligată, dacă aceste informații suplimentare erau efectiv suficiente, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, să efectueze o nouă cerere de informații suplimentare care s-ar fi dovedit inutilă.

51 Cu toate acestea, din moment ce, astfel cum s-a amintit la punctele 36 și 37 din prezenta hotărâre, dreptul la rambursare constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legiuitorul Uniunii, iar principiul neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau rambursarea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, trebuie să se stabilească dacă, atunci când statuează așa cum a procedat în speță autoritatea fiscală de prim grad, potrivit instanței de trimitere, și anume lăsând în sarcina reclamantei din litigiul principal un cuantum de TVA despre care știa că este teoretic datorat acesteia, dar a cărui contradicție cu însuși cuantumul înscris în cererea de rambursare îi împiedica recuperarea, autoritatea fiscală a statului membru de rambursare încalcă principiul neutralității menționat sau, după caz, principiul bunei administrări.

52 Împrejurarea că reclamanta din litigiul principal a formulat cererea sa de rambursare la 28 septembrie 2017, în condițiile în care termenul de decădere expira la 30 septembrie 2017, nu este relevantă, întrucât, potrivit articolului 19 alineatul (2) din Directiva 2008/9, statul membru de rambursare dispune de un termen de patru luni pentru a se pronunța de la data primirii cererii de rambursare. Rezultă că, reamintind în același timp că revine persoanei impozabile sarcina de a acorda o atenție deosebită conținutului cererii sale, termenele inerente examinării unei cereri de rambursare conduc, într-un caz precum cel din litigiul principal, la a ridica

întrebarea privind obligația impusă administrației menționate de a invita respectiva persoană impozabilă nu să depună o nouă cerere, ci să rectifice cererea sa inițială în funcție de observațiile pe care i le-a adresat.

53 În această privință, atunci când persoana impozabilă, în aplicarea principiului bunei administrări și în conformitate cu principiul neutralității TVA-ului, în temeiul căruia, astfel cum s-a amintit la punctul 37 din prezenta hotărâre, rambursarea TVA-ului aferent intrărilor trebuie să fie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă persoanele impozabile au omis anumite cerințe de formă, este invitată de administrația fiscală să își rectifice cererea după ce a descoperit o eroare care o afectează, trebuie arătat că, întrucât o cerere rectificativă se grefează pe cererea inițială, se consideră că ea a fost formulată la data acesteia din urmă, și anume, în împrejurări precum cele din litigiul principal, înainte de expirarea termenului de decădere. În lipsa unei dispoziții a Directivei 2008/9 care să reglementeze posibilitatea de a rectifica o cerere de rambursare, în afara ipotezei specifice prevăzute la articolul 13 din directiva respectivă și care nu este relevantă în speță, revine statelor membre sarcina de a stabili modalitățile acesteia, în conformitate cu principiile menționate.

54 Astfel, atunci când, în urma unei erori a persoanei impozabile detectate în mod corespunzător, administrația fiscală vizată a putut stabili cu certitudine cuantumul TVA-ului care trebuie să se ramburseze persoanei respective, principiul bunei administrări îi impune, prin mijloacele pe care le consideră cele mai adecvate, să informeze cu diligență persoana impozabilă în scopul de a o invita să își rectifice cererea de rambursare, pentru a putea să dea curs acesteia.

55 În plus, în lipsa unei asemenea invitații, administrația fiscală a statului membru vizat ar aduce o atingere disproporționată principiului neutralității TVA-ului, lăsând în sarcina persoanei impozabile TVA-ul a cărui rambursare are dreptul să o obțină, în timp ce sistemul comun de TVA urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice.

56 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 20 alineatul (1) din Directiva 2008/9, citit în lumina principiilor neutralității fiscale și bunei administrări, trebuie interpretat în sensul că se opune ca administrația fiscală a statului membru de rambursare, în cazul în care a dobândit certitudinea, eventual în lumina informațiilor suplimentare furnizate de persoana impozabilă, că cuantumul TVA-ului aferent intrărilor efectiv achitat, astfel cum este menționat în factura anexată la cererea de rambursare, este superior cuantumului înscris în cererea respectivă, să efectueze rambursarea TVA-ului numai în limita acestui din urmă cuantum, fără a fi invitat în prealabil persoana impozabilă, cu diligență și potrivit mijloacelor care i se par cele mai adecvate, să își rectifice cererea de rambursare printr-o cerere care să se considere că a fost formulată la data cererii inițiale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 20 alineatul (1) 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, citit în lumina principiilor neutralității fiscale și bunei administrări, trebuie interpretat în sensul că se opune ca administrația fiscală a statului membru de rambursare, în cazul în care a dobândit certitudinea, eventual în lumina informațiilor suplimentare furnizate de persoana impozabilă, că cuantumul taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor efectiv achitate, astfel cum este menționat în factura anexată la cererea de rambursare, este superior cuantumului înscris în cererea respectivă, să efectueze rambursarea taxei pe valoarea adăugată numai în limita acestui din urmă cuantum, fără a fi invitat în prealabil persoana impozabilă, cu diligență și potrivit mijloacelor care i se par cele mai adecvate, să își rectifice cererea de rambursare printr-o cerere care să se considere că a fost formulată la data cererii inițiale.

Semnături