CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL YVES BOT prezentate la 26 mai 2011 [1]

1. Taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), potrivit sistemului comun instituit de dreptul Uniunii, este un impozit pe consum perceput în fiecare stadiu al procesului de producție sau de distribuție și care trebuie suportat în întregime de consumatorul final.

2. Pentru a permite operatorilor economici, care asigură recuperarea TVA-ului de la clienți în momentul în care primesc prețul pentru produsele sau serviciile lor, să nu suporte această sarcină fiscală, sistemul comun al TVA-ului prevede un mecanism de deducere, destinat să asigure „neutralitatea” taxei în privința lor.

3. Astfel, operatorii economici, numiți „persoane impozabile”, sunt autorizați să deducă din taxa recuperată de la clienți și pe care trebuie să o plătească statului membru TVA-ul pe care l-au plătit în amonte la achiziționarea bunurilor și a serviciilor necesare desfășurării activității lor profesionale.

4. Prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor se referă la dispozițiile sistemului comun al TVA-ului aplicabile atunci când drepturile de deducere ale persoanei impozabile depășesc cuantumul taxei pe care are obligația de a o plăti.

5. Potrivit articolului 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului [2], atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA-ului datorat, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

6. Republica Ungară apreciază că, în temeiul acestei dispoziții, era îndreptățită să limiteze rambursarea la partea din TVA care a fost efectiv achitată de persoana impozabilă. Comisia Europeană, considerând că dispoziția menționată nu conferă această posibilitate statelor membre, a introdus prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor.

1 — Limba originală: franceza.

2 — Directiva din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

7. În prezentele concluzii vom expune motivele pentru care prezenta acțiune este, în opinia noastră, întemeiată.

I — Cadrul juridic

A — *Dreptul Uniunii*

8. Vom susține că, spre deosebire de cele susținute de Comisie în înscrisurile depuse, limitarea prevăzută de dreptul ungar nu încalcă principiul neutralității pe care se întemeiază sistemul comun al TVA-ului. Vom arăta totuși că, astfel cum a susținut și această instituție, articolul 183 din Directiva 2006/112, interpretat în lumina celorlalte dispoziții ale acesteia referitoare la dreptul de deducere, limitează în mod clar competența statelor membre la alternativa rambursării excedentului sau a reportării sale în perioada următoare, fără a distinge între TVA-ul achitat și cel doar datorat.

9. Prin urmare, un stat membru nu poate, fără a depăși marja de apreciere de care dispune în temeiul Directivei 2006/112, să limiteze rambursarea excedentului la partea de TVA care a fost efectiv achitată de persoana impozabilă.

10. Potrivit articolului 2 din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului [3], principiul sistemului comun al TVA-ului presupune aplicarea, asupra bunurilor și a serviciilor, a unei taxe generale de consum direct proporțională cu prețul bunurilor și al 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-ul, calculat la prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportat direct de diferite componente ale prețului.

11. Titlul VI din Directiva 2006/112, intitulat „Fapt generator și exigibilitatea TVA-ului", cuprinde printre altele următoarele dispoziții:

3 — Directiva din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301).

„*Articolul 62*

În sensul prezentei directive:

(1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil;

(2) TVA-ul devine «exigibil» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

[…]

Articolul 63

Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

[…]

Articolul 65

În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.

Articolul 66

Prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, statele membre pot prevedea ca TVA-ul să devină exigibil, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din următoarele date:

(a) cel târziu la data emiterii facturii;

(b) cel târziu la data încasării plății;

(c) atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator.

[…]”

12. Titlul X din Directiva 2006/112 este consacrat deducerilor. Capitolul 1, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, cuprinde printre altele articolele 167 și 168, redactate după cum urmează:

„*Articolul 167*

Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

Articolul 168

În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a-l plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]"

13. Capitolul 4 din titlul X din Directiva 2006/112 prevede modalitățile de exercitare a dreptului de deducere. Acesta cuprinde printre altele următoarele articole:

„*Articolul 178*

Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]

Articolul 179

Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

[…]

Articolul 183

Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA-ului datorat, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă."

14. Capitolul 5 din titlul X din Directiva 2006/112 este intitulat „Ajustarea deducerilor". Articolele 184 și 185 din acesta prevăd:

„*Articolul 184*

Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

Articolul 185

(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu, atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării."

15. Obligațiile persoanelor impozabile în ceea ce privește plata TVA-ului sunt prevăzute în titlul XI din Directiva 2006/112, care cuprinde printre altele următoarele articole:

„*Articolul 206*

Orice persoană impozabilă obligată la plata TVA-ului are obligația de a plăti valoarea netă a TVA-ului cu ocazia depunerii declarației privind TVA-ul prevăzute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.

[…]

Articolul 250

(1) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA-ul în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat […]

[…]

Articolul 252

(1) Declarația privind TVA-ul se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an."

B — *Reglementarea națională*

16. Articolul 55 alineatul 1 din Legea CXXVII din 2007 privind TVA-ul [4] prevede:

„Intervenția faptului prin care se îndeplinește în mod obiectiv operațiunea generatoare a taxei (denumită în continuare «realizarea») dă naștere exigibilității taxei."

17. Potrivit articolului 56 din Legea ungară privind TVA-ul, „taxa datorată este constatată în momentul realizării, dacă prezenta lege nu prevede altfel".

18. Articolul 119 alineatul (1) din legea menționată prevede:

„Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzând taxei calculate aferente intrărilor (articolul 120)."

19. Articolul 131 din Legea ungară privind TVA-ul prevede:

„1. Persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA pe teritoriul național poate deduce din valoarea totală a taxei pe care are obligația de a o plăti pentru o perioadă fiscală cuantumul taxei deductibile aferente intrărilor care a apărut în aceeași perioadă fiscală sau într-o perioadă anterioară ori în perioade anterioare.

2. În cazul în care diferența determinată în conformitate cu alineatul 1 este negativă, persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA pe teritoriul național poate

a) să considere această diferență, în perioada fiscală următoare, ca fiind o rubrică ce diminuează valoarea totală a taxei pe care are obligația de a o plăti în conformitate cu alineatul 1 pentru această perioadă fiscală sau

b) să solicite rambursarea diferenței de către autoritățile fiscale ale statului în condițiile și potrivit modalităților definite la articolul 186."

20. Articolul 186 din această lege prevede următoarele:

„1. Rambursarea cuantumului diferenței negative determinate în conformitate cu articolul 131 alineatul 1 – corectat în conformitate cu alineatul 2 – poate fi solicitată cel mai devreme începând de la data scadenței stabilite în Legea XCII din 2003 [privind sistemul de impozitare [5]], dacă

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (denumită în continuare „Legea ungară privind TVA-ul").

5 — Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény.

a) persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA pe teritoriul național depune o cerere în acest sens la autoritățile fiscale în momentul în care introduce declarația în conformitate cu articolul 184; [...]

[…]

2. În cazul în care persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA pe teritoriul național care procedează în conformitate cu alineatul 1 litera a) nu plătește în întregime, înainte de scadența menționată la alineatul 1, suma, cuprinzând de asemenea o taxă, care corespunde operațiunii constitutive a temeiului juridic al repercutării impozitului sau dacă datoria sa nu se stinge în alt mod înaintea acestei date, trebuie să se deducă valoarea totală a taxei deductibile aferente intrărilor care corespunde acestei operațiuni din cuantumul, exprimat în valoare absolută, al diferenței negative constatate în conformitate cu articolul 131 alineatul 1, până la concurența acestui cuantum.

3. Articolul 131 alineatul 2 litera a) se aplică sumei care diminuează, în temeiul alineatului 2, cuantumul, exprimat în valoare absolută, al diferenței negative constatate în conformitate cu articolul 131 alineatul 1, până la concurența acestui cuantum..

[…]"

21. Rezultă din articolul 37 alineatul 1 din Legea XCII din 2003 privind sistemul de impozitare, care are următorul cuprins, că scadența menționată corespunde expirării termenului de plată a taxei:

„Taxa trebuie plătită la data indicată în anexa la lege sau în lege (scadență) [...]"

22. Potrivit anexei II partea I punctul 2 litera a) la această lege:

„Persoana impozabilă care are obligația de a plăti [TVA-ul] plătește cuantumul net datorat al [TVA-ului]

— în cazul declarațiilor fiscale lunare, înainte de data de 20 a lunii următoare lunii curente;

— în cazul declarațiilor fiscale trimestriale, înainte de data de 20 a lunii următoare trimestrului;

— în cazul declarațiilor fiscale anuale, înainte de data de 25 februarie a anului următor anului fiscal

și poate solicita rambursarea acesteia începând de la aceeași dată."

II — Procedura și concluziile părților

23. Comisia a adresat Republicii Ungare o scrisoare de punere în întârziere la data de 21 martie 2007, apoi un aviz motivat la data de 8 octombrie 2009, în care expunea acestui stat membru motivele pentru care aprecia că reglementarea acestuia era contrară articolului 183 din Directiva 2006/112. Comisia solicita de asemenea ca Republica Ungară să se conformeze acestei dispoziții.

24. Întrucât Republica Ungară, care contestă această apreciere, nu s-a conformat, Comisia, prin actul din 20 mai 2010, a introdus prezenta acțiune, în care a solicitat Curții:

— constatarea faptului că Republica Ungară nu a respectat obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 2006/112[…]

— prin obligarea persoanelor impozabile a căror declarație fiscală menționează un „excedent", în sensul articolului 183 din Directiva [2006/112], pentru o anumită perioadă fiscală să reporteze integral sau parțial acest excedent în perioada fiscală următoare în cazul în care nu au plătit totalitatea sumelor ce revin furnizorilor pentru bunurile cumpărate și

— din cauza faptului că, ținând cont de această obligație, anumite persoane impozabile a căror declarație fiscală menționează sistematic „excedente" sunt constrânse să reporteze de mai multe ori acest excedent în perioada fiscală următoare.

— obligarea Republicii Ungare la plata cheltuielilor de judecată.

25. Republica Ungară solicită respingerea acțiunii Comisiei și obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

III — Argumentele părților

A — *Comisia*

26. Comisia arată că articolul 186 alineatul 2 din Legea ungară privind TVA-ul exclude rambursarea excedentului în măsura în care TVA-ul aferent intrărilor rezultă din operațiuni pentru care contraprestația datorată, TVA inclus, nu a fost încă plătită și fără ca obligația de plată să se fi stins într-un alt mod. Susține că această limitare este contrară dreptului Uniunii.

27. În primul rând, limitarea menționată nu ar respecta principiul neutralității fiscale astfel cum este interpretat și concretizat de Curte. Or, articolul 183 din Directiva 2006/112, în special termenii „în condițiile pe care le stabilesc", ar trebui interpretat în lumina acestui principiu, care ar constitui un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului și potrivit căruia mecanismul deducerilor ar urmări scutirea în întregime a întreprinzătorului de sarcina fiscală a TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice.

28. Comisia pretinde că, potrivit articolelor 62 și 63 din directiva menționată, TVA-ul aferent ieșirilor devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile, indiferent de plata contraprestației datorate pentru operațiunea vizată. Prin urmare, un furnizor de bunuri sau un prestator de servicii ar fi obligat să plătească autorității fiscale TVA-ul chiar dacă nu a fost încă plătit de clienții săi înainte de sfârșitul perioadei fiscale. Dat fiind că, într-o astfel de situație, articolul 186 alineatul 2 din Legea ungară privind TVA-ul împiedică clientul să solicite rambursarea TVA-ului corespunzător operațiunii respective, aceasta ar îmbogăți autoritățile fiscale până la plata operațiunii și ar dezechilibra sistemul TVA-ului.

29. Excluderea rambursării excedentului de TVA deductibil ar impune o sarcină fiscală operatorilor vizați. Pe de o parte, întârzierea la plata de către stat a creanței persoanei impozabile care solicită rambursarea ar diminua temporar valoarea bunurilor de care dispune această persoană impozabilă, ceea ce ar reduce posibilitățile sale de profit și lichiditățile sale și ar crește, așadar, riscul său comercial. Pe de altă parte, reducând lichiditățile de care dispune clientul, nerestituirea excedentului de TVA ar crește simultan riscul ca acest client să nu poată – sau să poată doar cu întârziere – să plătească bunurile sau serviciile care i-au fost furnizate. Astfel, excluderea menționată ar crește și riscul comercial al furnizorului de bunuri sau al prestatorului de servicii și ar avea chiar consecința reducerii probabilității de îndeplinire a condiției pentru obținerea rambursării.

30. Chiar dacă sistemul TVA-ului instituit prin Directiva 2006/112 impune diferite sarcini fiscale persoanelor impozabile, în special obligația de a plăti statului TVA-ul aferent ieșirilor indiferent de plata de către client a contraprestației operațiunii vizate, astfel încât principiul neutralității fiscale ar fi pus în aplicare în acest sistem cu anumite restricții, aceste restricții ar trebui interpretate restrictiv. În Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia [6], Curtea ar fi statuat printre altele că statele membre nu pot stabili modalități de rambursare a excedentului de TVA care să implice suportarea de către persoana

6 — C-78/00, Rec., p. I-8195.

impozabilă, în tot sau în parte, a sarcinii fiscale a TVA-ului.

31. În opinia Comisiei, articolul 183 din Directiva 2006/112 prevede numai că statele membre pot defini normele procedurale care reglementează această rambursare pentru ca acestea să se integreze corect în diferitele instrumente normative care reglementează procedura administrativă. În schimb, acest articol nu ar permite restrângerea acestei rambursări prin intermediul unor condiții referitoare la fond. O astfel de restrângere ar fi contrară obiectivului articolului menționat, ar determina divergențe de reglementare nejustificate între statele membre și ar încălca principiul neutralității fiscale. Or, reglementarea națională în cauză nu ar stabili norme privitoare la formă, ci limite materiale ale rambursării TVA-ului.

32. În al doilea rând, Comisia arată că reglementarea națională menționată ar fi de asemenea incompatibilă cu articolul 183 din Directiva 2006/112 întrucât nu cuprinde nicio limitare în timp în privința reportării excedentului în perioada fiscală următoare.

33. Din modul de redactare a acestui articol ar rezulta că un excedent trebuie rambursat cel târziu în a doua perioadă fiscală următoare celei în care a apărut. În schimb, potrivit legislației naționale în cauză, ar fi posibil ca persoana impozabilă să trebuiască să reporteze de mai multe ori excedentul de TVA, în special atunci când este vorba despre o persoană impozabilă care efectuează operațiuni pentru care valoarea TVA-ului deductibil aferent intrărilor depășește în mod regulat valoarea TVA-ului aferent ieșirilor. Acesta ar fi, printre altele, cazul persoanelor impozabile care exercită în esență activități de export, în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (a) și al articolului 169 litera (b) din Directiva 2006/112.

34. Legislația națională în cauză nu ar garanta nici că persoana impozabilă recuperează efectiv excedentul de TVA. Dacă persoana impozabilă și-ar înceta activitățile din motive de insolvabilitate fără să fi plătit toate bunurile achiziționate, excedentul de TVA corespunzător bunurilor achiziționate neplătite ar rămâne în final statului.

B — *Republica Ungară*

35. Republica Ungară apreciază că acea condiție prevăzută de reglementarea sa, potrivit căreia numai taxa plătită efectiv poate face obiectul unei rambursări, nu încalcă nici principiul neutralității fiscale, nici articolul 183 din Directiva 2006/112, care atribuie în mod clar statelor membre competența de a stabili condițiile rambursării.

36. În primul rând, Republica Ungară susține că această condiție nu reprezintă pentru persoana impozabilă o sarcină fiscală contrară principiului neutralității fiscale.

37. Astfel, prin „sarcina fiscală a TVA-ului" ar trebui să se înțeleagă numai o sarcină definitivă, și anume o situație în care persoana impozabilă trebuie să suporte TVA-ul fără a avea dreptul la deducere. Suportarea provizorie a sarcinii fiscale a TVA-ului ar constitui numai o sarcină fiscală sau de trezorerie care nu ar afecta decât temporar situația financiară a operatorului vizat și care nu ar fi contrară principiului neutralității fiscale.

38. În această privință, Republica Ungară subliniază că sistemul comun al TVA-ului, prevăzând că TVA-ul devine exigibil după realizarea operațiunii indiferent de plata contraprestației, la articolele 62 și 63 din Directiva 2006/112, sau că rambursarea unui excedent de TVA aferent intrărilor deductibil are loc cel mai devreme după încheierea perioadei fiscale vizate, impune persoanelor impozabile suportarea temporară a cuantumului taxei.

39. Prin urmare, condiția în litigiu ar determina numai momentul în care se deschide posibilitatea rambursării, fără a o repune în discuție.

40. În plus, această condiție nu ar implica un risc financiar pentru persoana impozabilă, dat fiind că aceasta nu și-a plătit încă datoria. În realitate, sarcina fiscală ar fi suportată numai de vânzător, dar aceasta ar rezulta din normele Uniunii, în special din articolele 62 și 63 din Directiva 2006/112. Întrucât această sarcină este compatibilă cu principiul neutralității fiscale, pretinsa sarcină fiscală care decurge din reglementarea națională în litigiu pentru client nu poate fi considerată inadmisibilă.

41. Condiția plății, stabilită la articolul 186 alineatul 2 din Legea ungară privind TVA-ul pentru obținerea rambursării unui excedent de TVA, ar tinde să neutralizeze avantajul de care beneficiază clientul, care ar putea, în absența acestei condiții, să își plătească furnizorii datorită taxei rambursate de stat și s-ar afla într-o situație mai avantajoasă decât o persoană impozabilă care și-a plătit furnizorii înainte de rambursarea excedentului de TVA. În schimb, în opinia Comisiei, statul ar suporta inițial datoria fiscală care decurge din operațiune și ar acorda un împrumut gratuit persoanelor impozabile, în special atunci când perioada fiscală a prestatorului de servicii este mai lungă decât cea a clientului.

42. Articolul 186 alineatul 2 din Legea ungară privind TVA-ul ar urmări evitarea situației în care o persoană impozabilă ar putea să profite de posibilitatea de a obține rambursarea impozitului aferent unei tranzacții pe care nu a plătit-o sau pe care chiar nu o va plăti poate niciodată pentru a-și ameliora situația financiară. Dacă furnizorul sau prestatorul de servicii nu a plătit TVA-ul pe care este obligat să îl plătească, fie pentru că îl declară în altă perioadă fiscală, fie pentru că, mai general, nu poate plăti la scadență impozitul la plata

căruia este obligat, dreptul clientului la rambursare ar fi în realitate un împrumut de la stat aflat în sarcina bugetului acestuia.

43. În al doilea rând, Republica Ungară susține că interpretarea Comisiei cu privire la principiul neutralității fiscale restrânge în mod nejustificat puterea de apreciere conferită statelor membre de articolul 183 din Directiva 2006/112. Potrivit acestui stat membru, a admite că orice normă în materia TVA-ului care afectează în orice mod situația financiară, fluxul numerarului sau deciziile comerciale ale întreprinderilor încalcă principiul neutralității fiscale ar avea ca efect lipsirea de sens a articolului 183 din Directiva 2006/112.

44. Pe de altă parte, Republica Ungară susține că reglementarea sa nu este comparabilă cu cea aflată în discuție în Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, în măsura în care reglementarea ungară nu pune în discuție posibilitatea unei persoane impozabile de a recupera valoarea totală a TVA-ului printr-o plată în numerar și într-un termen rezonabil, dacă a fost stabilit un termen rezonabil pentru plata tranzacției. În plus, prin utilizarea, la punctul 34 din această hotărâre, a sintagmei „într-un termen rezonabil", Curtea ar fi recunoscut că statele membre dispun de o anumită marjă în ceea ce privește stabilirea termenului de rambursare. Prin urmare, normele naționale de rambursare ar putea în mod necesar să impună temporar sarcina de finanțare de către persoana impozabilă fără ca principiul neutralității fiscale să fie încălcat.

45. Referitor la absența limitării în timp a reportării excedentului de TVA în perioada fiscală următoare, Republica Ungară susține că nici textul Directivei 2006/112, nici preambulul acesteia nu indică faptul că excedentul de TVA nu poate fi reportat decât o singură dată.

46. În plus, realizarea condiției impuse de reglementarea națională în litigiu pentru obținerea rambursării ar depinde de propria decizie a persoanei impozabile vizate. Din moment ce aceasta a plătit bunul sau prestarea de servicii, nu s-ar mai pune problema reportării într-o perioadă fiscală ulterioară.

47. În final, Republica Ungară susține că, în practica comercială, un report de plată cuprins între 90 și 120 de zile poate fi considerat normal. În aceste condiții, reportarea repetată a rambursării nu ar putea afecta decât persoanele impozabile care depun declarație lunară. Astfel, majoritatea persoanelor impozabile care efectuează o declarație trimestrială ar fi plătit probabil în perioada fiscală următoare prețul și TVA-ul corespunzător operațiunilor aferente intrărilor, astfel încât rambursarea nu ar mai fi exclusă în temeiul articolului 186 alineatul 2 din Legea ungară privind TVA-ul.

IV — Aprecierea noastră

48. Comisia solicită Curții să constate că legislația ungară încalcă Directiva 2006/112 întrucât, pe de o parte, rambursarea unui excedent de TVA este condiționată de plata efectivă a taxei și, pe de altă parte, în temeiul acestei condiții, rambursarea excedentului corespunzător părții de TVA neachitate încă poate fi reportată de un număr nedefinit de ori, nu numai în perioada următoare.

49. Cu titlu introductiv, trebuie să se constate că a doua critică menționată de Comisie nu constituie decât consecința aplicării condiției prevăzute de reglementarea ungară în cauză, care este invocată în cadrul primei critici. Legalitatea reportării rambursării părții de TVA neachitate încă până la momentul plății acesteia de către persoana impozabilă și, prin urmare, dacă este cazul, dincolo de perioada fiscală următoare depinde astfel de conformitatea cu dreptul Uniunii a condiției prevăzute de Republica Ungară, potrivit căreia numai TVA-ul achitat poate da naștere dreptului la rambursare.

50. Prin urmare, problema care trebuie rezolvată în cadrul prezentei acțiuni se referă la aspectul dacă un stat membru are dreptul de a limita rambursarea unui excedent de TVA la partea din taxă care a fost deja plătită de către persoana impozabilă.

51. Republica Ungară susține că are competența de a edicta o astfel de condiție, conferită de articolul 183 din Directiva 2006/112, care prevede că, în cazul unui excedent de TVA, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

52. Așadar, trebuie să se determine dacă partea de frază „în condițiile pe care le stabilesc", cuprinsă în articolul 183 din Directiva 2006/112, conferă unui stat membru competența de a limita rambursarea excedentului de TVA la partea din taxă care a fost deja plătită de către persoana impozabilă.

53. Comisia susține că această dispoziție nu permite unui stat membru să edicteze o astfel de condiție întrucât ar fi contrară, pe de o parte, principiului neutralității sistemului comun al TVA-ului pentru persoanele impozabile și, pe de altă parte, sensului și domeniului de aplicare al dispoziției menționate.

54. Considerăm că argumentația Comisiei întemeiată pe principiul neutralității fiscale nu este convingătoare. În schimb, suntem de acord cu poziția sa în ceea ce privește sensul și domeniul de aplicare al articolului 183 din Directiva 2006/112.

A — *Principiul neutralității fiscale*

55. Spre deosebire de Comisie, nu considerăm că limitarea rambursării unui excedent de TVA la partea din taxă care a fost plătită de persoana impozabilă este într-adevăr contrară principiului neutralității TVA-ului, care, astfel cum amintește această instituție, constituie un principiu fundamental care stă la baza sistemului comun al TVA-ului [7].

56. Acest principiu are un dublu conținut. El impune în primul rând ca operatorii economici care se află într-o situație comparabilă, precum și bunurile și prestările de servicii asemănătoare, care sunt astfel concurente între ele, să fie tratate identic în ceea ce privește TVA-ul, pentru evitarea oricărei denaturări a concurenței. Sub acest aspect, principiul neutralității fiscale constituie, în domeniul TVA-ului, o expresie a principiului general al egalității de tratament [8].

57. Principiul neutralității fiscale implică, în al doilea rând, ca persoana impozabilă să beneficieze de exonerarea integrală de TVA-ul aferent bunurilor și serviciilor pe care le-a achiziționat pentru exercitarea activităților sale taxabile [9]. El este pus în aplicare, în sistemul comun al TVA-ului, prin sistemul de deducere, al cărui domeniu de aplicare a fost interpretat în raport cu acest principiu.

58. Astfel, potrivit jurisprudenței, principiul neutralității fiscale se opune, pe de o parte, ca sistemul de deducere să aibă efectul că valoarea TVA-ului pe care persoana interesată trebuie să o plătească administrației depășește valoarea taxei pe care a recuperat-o sau care îi este datorată de clienți [10]. Pe de altă parte, el se opune unei măsuri naționale care ar stabili în sarcina persoanei impozabile valoarea TVA-ului pe care l-a plătit în cadrul activității sale economice fără a-i da posibilitatea să îl deducă [11]. Cu alte cuvinte, principiul neutralității fiscale impune ca normele în materia deducerii să permită eliminarea completă a taxei pe care persoana impozabilă a achitat-o anterior pentru producerea bunurilor sale sau pentru serviciile impozabile. Este vorba despre evitarea situației în care, în final, persoana impozabilă are de suportat un rest de taxă.

59. Cu toate acestea, nu găsim un precedent în jurisprudență în care Curtea să fi statuat că principiul neutralității fiscale se opune ca

7 — A se vedea printre altele Hotărârea din 5 martie 2009, J D Wetherspoon (C-302/07, Rep., p. I-1467, punctele 34 și 57), Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 40 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski (C-438/09, Rep., p. I-4009, punctul 37).

8 — A se vedea Hotărârea NCC Construction Danmark, citată anterior (punctul 44), și Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-41/09, Rep., p. I-831, punctul 66 și jurisprudența citată).

9 — Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 34 și jurisprudența citată).

10 — Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec., p. I-5339, punctul 28), și Hotărârea J D Wetherspoon, citată anterior (punctul 34 și jurisprudența citată).

11 — Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National (C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 35 și jurisprudența citată).

persoana impozabilă să plătească în avans TVA-ul și să suporte astfel provizoriu sarcina fiscală pe care o implică un astfel de avans.

60. Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, menționată de Comisie, nu permite, în opinia noastră, să se deducă un astfel de principiu. Astfel, în această hotărâre, Curtea s-a confruntat cu o reglementare dintr-un stat membru potrivit căreia rambursarea excedentului de TVA de care beneficiau un anumit număr de persoane impozabile pentru anul 1992 trebuia efectuată prin acordarea de titluri de stat emise începând cu 1 ianuarie 1994 și care ajungeau la scadență la 5 sau la 10 ani de la emitere.

61. În acest context, Curtea s-a pronunțat în sensul că, deși statele membre dispun de o anumită libertate de apreciere la stabilirea modalităților de rambursare a excedentului de TVA [12], modalitățile pe care le stabilesc nu pot fi de natură să aducă atingere principiului neutralității fiscale impunând persoanei impozabile să suporte, în tot sau în parte, sarcina fiscală a TVA-ului, ci trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze, în condiții adecvate, totalitatea creanței care rezultă din acest excedent de TVA. Curtea a dedus că aceasta implică efectuarea rambursării într-un termen rezonabil, printr-o plată în numerar sau într-o modalitate echivalentă, și că, în orice caz, modul de rambursare adoptat nu trebuie să implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă [13].

62. Așadar, în Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, Curtea pur și simplu a criticat modalitățile de rambursare în cauză pentru motivul că nu constituiau o plată în numerar într-un termen rezonabil [14].

63. Pe de altă parte, atunci când examinăm economia generală a sistemului comun al TVA-ului, arătăm, astfel cum subliniază guvernul ungar, că acest sistem impune persoanei impozabile să plătească în avans respectiva taxă, nu numai cea aferentă bunurilor și serviciilor pe care le achiziționează pentru exercitarea activităților impozabile, ci și, într-o anumită măsură, cea pe care are obligația de a o plăti autorității fiscale.

64. Astfel, după cum am arătat, în temeiul sistemului comun, TVA-ul este perceput în fiecare etapă a circuitului de producție sau de distribuție, așa încât persoana impozabilă trebuie, în principiu, să îl achite furnizorilor, pentru a-l deduce ulterior din TVA-ul pe care îl datorează autorității fiscale.

12 — Dispozițiile aplicabile în ceea ce privește rambursarea unui excedent de TVA erau cele ale articolului 18 alineatul (4) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă"), al cărei cuprins a fost preluat în articolul 183 din Directiva 2006/112.

13 — Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior (punctele 33 și 34).

14 — *Ibidem* (punctul 36).

65. De asemenea, în temeiul articolelor 63, 206 și 250 din Directiva 2006/112, persoana impozabilă are obligația de a plăti, la depunerea fiecărei declarații privind TVA-ul, nu numai taxa pe care a recuperat-o efectiv de la clienții săi, ci și taxa pe care aceștia continuă să i-o datoreze pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat deja. Astfel, amintim că, în temeiul articolului 63, TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

66. În măsura în care, în majoritatea cazurilor, datoria persoanelor impozabile către autoritatea fiscală depășește valoarea dreptu-rilor lor de deducere, persoanele impozabile pot fi, așadar, constrânse să suporte sarcina fiscală corespunzătoare părții din TVA care a devenit exigibilă, dar pe care nu au încasat-o încă.

67. În plus, dacă, în temeiul opțiunii prevăzute la articolul 183 din Directiva 2006/112, un stat membru ar decide să reporteze excedentul de TVA în perioada următoare, a cărei durată, în conformitate cu articolul 252 din aceeași directivă, poate fi de până la un an, persoana impozabilă ar trebui să aștepte toată această perioadă rambursarea nu numai a taxei care îi rămâne de plătit, ci și a celei pe care a achitat-o deja.

68. Într-un astfel de caz, persoana impozabilă ar trebui să plătească în avans TVA-ul și să suporte sarcina fiscală pe care o implică această plată și, în funcție de durata perioadei fiscale stabilită de statul membru, sarcina fiscală pentru finanțele persoanei impozabile ar putea fi mai mare decât cea impusă de reglementarea ungară, care prevede rambursarea fără reportarea taxei deja achitate.

69. În final, Comisia subliniază că, dacă persoana impozabilă și-ar înceta activitățile din motiv de insolvabilitate fără să fi plătit toate bunurile achiziționate, excedentul de TVA corespunzător bunurilor achiziționate neplătite ar rămâne în final statului.

70. Credem că nici această consecință nu este contrară principiului neutralității fiscale. Acest principiu nu se opune îmbogățirii statului, ci ca TVA-ul suportat de persoana impozabilă anterior pentru exercitarea activităților sale impozabile să rămână în final în sarcina sa. Or, nu aceasta este situația atât timp cât persoana impozabilă nu a achitat TVA-ul.

71. În caz de insolvabilitate a persoanei impozabile, prejudiciul este suportat cu atât mai mult de furnizorii săi, care, în temeiul sistemului comun al TVA-ului, sunt obligați să plătească statului taxa exigibilă chiar dacă nu au încasat-o. Cu toate acestea, faptul că furnizorul unei persoane impozabile care și-a încetat activitățile din motiv de insolvabilitate datorează autorității fiscale o taxă pe care nu o va putea recupera decurge din aplicarea sistemului comun al TVA-ului, mai precis din articolele 63, 206 și 250 din Directiva 2006/112. În plus, această situație este vizată

în mod expres la articolul 185 din Directiva 2006/112, care se referă la posibilitatea statului membru de a efectua regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate.

B — *Sensul și domeniul de aplicare al articolului 183 din Directiva 2006/112*

72. Având în vedere ansamblul acestor considerații, ni se pare dificil să fim de acord cu argumentația Comisiei potrivit căreia reglementarea ungară, întrucât ar obliga persoana impozabilă să plătească în avans taxa aferentă intrărilor datorată, ar fi contrară principiului neutralității fiscale.

73. Cu siguranță, după cum vom vedea în a doua parte a analizei noastre, dispozițiile Directivei 2006/112 privind rambursarea unui excedent de TVA nu permiteau Republicii Ungare, în opinia noastră, să introducă condiția în litigiu.

74. Cu toate acestea, nu modalitățile concrete de aplicare a dreptului la deducere sunt cele care trebuie să determine implicațiile exacte ale principiului neutralității fiscale. Dimpotrivă, acest principiu trebuie, în caz de tăcere sau de insuficiență a textelor din Directiva 2006/112, să ghideze interpretarea lor.

75. În prezenta cauză, nu principiul neutralității fiscale este cel care, în opinia noastră, se opune reglementării în cauză, ci tocmai dispozițiile Directivei 2006/112, și în special articolul 183.

76. Argumentația Republicii Ungare potrivit căreia articolul 183 din Directiva 2006/112 i-ar permite introducerea condiției în litigiu intră în conflict, în opinia noastră, în primul rând, cu modul de redactare a acestei dispoziții. Amintim că articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede că, „[a]tunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc”.

77. La examinarea acestei dispoziții constatăm, pe de o parte, că acest text nu acordă statelor membre decât două posibilități, și anume fie să efectueze o rambursare, fie să reporteze excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care trebuie să le stabilească.

78. Pe de altă parte, arătăm că partea de frază „în condițiile pe care le stabilesc” nu privește decât condițiile de rambursare, iar nu determinarea valorii deducerilor. Această analiză se verifică și în limbile în care a fost adoptat articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă,

al cărui conținut este preluat în articolul 183 din Directiva 2006/112 [15].

79. Condițiile pe care trebuie să le stabilească statele membre, având în vedere modul de redactare a articolului 183 din Directiva 2006/112, nu se referă, prin urmare, decât la modalitățile practice de rambursare a excedentului, iar nu la determinarea cuantumului acestuia. Spre exemplu, poate fi vorba despre termenul acordat administrației fiscale pentru a efectua această rambursare [16], despre măsuri destinate prevenirii riscului de fraudă [17] sau despre impunerea unui termen de prescripție [18].

80. Cu toate acestea, partea de frază „în condițiile pe care le stabilesc” poate fi cu dificultate interpretată în sensul că ar permite statelor membre să adauge o a treia posibilitate alternativei enunțate la articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112, care ar prevedea numai rambursarea TVA-ului efectiv achitat.

81. Această analiză își găsește mai multe elemente de confirmare în Directiva 2006/112.

82. Astfel, articolul 183 al doilea paragraf din directivă prevede că statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă. *A contrario*, se poate deduce din dispoziția menționată că legiuitorul comunitar nu a dorit să confere statelor membre competența de a limita rambursarea la tva-ul achitat.

15 — A se vedea versiunile în limbile germană („Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten”), engleză („Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period”), italiană („Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite”) și olandeză („Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling”).

16 — A se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior (punctele 32-34), și Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 17).

17 — În Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281), Curtea s-a pronunțat în sensul că articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă nu se opune unor măsuri care permit autorităților fiscale naționale să rețină, cu titlu de garanție, sume reprezentând TVA care trebuie restituite atunci când există prezumții de fraudă fiscală sau atunci când aceste autorități se prevalează de o creanță reprezentând TVA care nu rezultă din declarațiile persoanei impozabile și pe care aceasta o contestă (punctele 41 și 44).

18 — În Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, Rep., p. I-623), Curtea a statuat că articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru care prevede un termen de prescripție de trei ani pentru introducerea unei cereri de rambursare a excedentelor de TVA percepute fără a fi datorate de administrația fiscală a acestui stat (punctul 22).

83. Astfel, după cum am văzut, articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112 vizează ipoteza în care valoarea deducerilor o depășește pe cea a TVA-ului, fără a prevedea că aceste drepturi de deducere ar trebui diminuate cu TVA-ul exigibil neachitat încă. Or, se indică în mod expres la articolul 168 din această directivă că dreptul la deducere de către persoana impozabilă din taxa aferentă intrărilor se referă nu numai la TVA-ul achitat, ci și la TVA-ul datorat.

84. Găsim un alt element de confirmare în dispozițiile Directivei 2006/112 care se referă în mod special la regularizarea deducerilor. Mai exact, articolul 185 din aceasta vizează tocmai situația în care există operațiuni rămase total sau parțial neachitate.

85. Această referire la operațiuni neachitate de la articolul 185, deși nu se formulează nicio rezervă în privința lor la articolul 183 din Directiva 2006/112, atestă din nou, *a contrario*, că legiuitorul comunitar nu a dorit să permită statelor membre să excludă rambursarea taxei atunci când aceasta nu a fost efectiv achitată.

86. Cu siguranță, această interpretare poate avea drept consecință, astfel cum susține Republica Ungară, obligarea unui stat membru la furnizarea gratuită a unui împrumut unei persoane impozabile, atunci când drepturile de deducere sunt constituite dintr-o taxă pe care nu a plătit-o încă. Această consecință poate părea ilogică având în vedere regula potrivit căreia persoanele impozabile au obligația de a plăti autorităților fiscale numai TVA-ul exigibil, care poate constrânge operatorii economici să plătească în avans TVA-ul pe care nu l-au încasat încă.

87. Ea poate avea de asemenea ca efect crearea unei inegalități de situație între operatorii economici în funcție de capacitatea lor de a obține termene de plată de la furnizorii de bunuri sau prestatorii de servicii, care poate depinde de importanța lor economică.

88. Cu toate acestea, nu credem că aceste argumente ale Republicii Ungare justifică reținerea unei alte interpretări a articolului 183 din Directiva 2006/112.

89. Astfel, s-a statuat deja că statele membre sunt obligate să aplice sistemul comun al TVA-ului chiar dacă îl consideră perfectibil. Rezultă din cuprinsul punctelor 55 și 56 din Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Comisia/Țările de Jos [19], că, chiar dacă interpretarea propusă de anumite state membre ar permite mai buna respectare a anumitor scopuri urmărite de A șasea directivă, precum neutralitatea taxei, statele membre nu se pot îndepărta de la dispozițiile prevăzute în mod expres de aceasta [20].

90. Acesta este motivul pentru care considerăm că Comisia susține în mod întemeiat că articolul 183 din Directiva 2006/112 nu

19 — C-338/98, Rec., p. I-8265.

20 — Hotărârea din 6 octombrie 2005, Comisia/Franța (C-243/03, Rec., p. I-8411, punctul 35).

permite unui stat membru să limiteze rambursarea excedentului de TVA la taxa care a fost efectiv achitată. Prin urmare, vom propune Curții să declare întemeiată prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor.

91. În cazul în care Curtea va fi de acord cu poziția noastră, Republica Ungară va trebui să suporte cheltuielile de judecată aferente prezentei proceduri, în temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Curții.

V — Concluzie

92. În lumina considerațiilor precedente, propunem Curții:

— să declare întemeiată prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în măsura în care Comisia Europeană reproșează Republicii Ungare că nu și-a respectat obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată:

  — prin obligarea persoanelor impozabile a căror declarație fiscală menționează un „excedent", în sensul articolului 183 din Directiva 2006/112, pentru o anumită perioadă fiscală să reporteze integral sau parțial acest excedent în perioada fiscală următoare în cazul în care nu au plătit totalitatea sumelor ce revin furnizorilor pentru bunurile cumpărate și

  — din cauza faptului că, ținând cont de această obligație, anumite persoane impozabile a căror declarație fiscală menționează sistematic „excedente" sunt constrânse să reporteze de mai multe ori acest excedent în perioada fiscală următoare;

— să oblige Republica Ungară la plata cheltuielilor de judecată.