

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a cincea)

13 iulie 2023(*)

„Trimitere preliminar? – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Reglementare na?ional? care prevede posibilitatea de a suspenda, f?r? limitare în timp, termenul de prescrip?ie al ac?iunii administra?iei fiscale în caz de procedur? jurisdic?ional? – Procedur? fiscal? repetat? – Regulamentul nr. 2988/95 – Domeniu de aplicare – Principiile securit??ii juridice ?i efectivit??ii dreptului Uniunii”

În cauza C-615/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria), prin decizia din 4 octombrie 2021, primit? de Curte la 4 octombrie 2021, în procedura

Napfény-Toll Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a cincea),

compus? din domnul E. Regan (raportor), pre?edinte de camer?, domnul K. Lenaerts, pre?edintele Cur?ii, îndeplinind func?ia de judec?tor al Camerei a cincea, domnii D. Gratsias, M. Ileši? ?i I. Jarukaitis, judec?tori,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 10 noiembrie 2022,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Napfény-Toll Kft., de L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy ?i Gy. Tiborfi, ügyvédek;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér ?i R. Kissné Berta, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul spaniol, de A. Ballesteros Panizo, în calitate de agent;
- pentru Comisia European?, de F. Blanc, J. Jokubauskait?, ?i A. Sipos, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 2 februarie 2023,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiilor securității juridice și efectivității dreptului Uniunii în cadrul aplicării Directivei 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Napfény-Toll Kft., 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 dreptul acestei societăți de a deduce din cuantumul taxei pe valoarea adăugată (TVA) pe care o datorează cuantumul TVA-ului datorat pentru diferite achiziții de bunuri efectuate în luna iunie 2010, precum și între luna noiembrie 2010 și luna septembrie 2011.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

3 Considerentul (8) al Directivei 2006/112 enunță:

„În temeiul Deciziei 2000/597/CE, Euratom a Consiliului din 29 septembrie 2000 privind sistemul de resurse proprii ale Comunităților Europene [(JO 2000, L 253, p. 42)], bugetul Comunităților Europene este necesar să fie finanțat în totalitate, fără să aducă atingere altor venituri, din resursele proprii ale Comunităților. Acestea din urmă este necesar să includă resursele provenite din TVA și obținute prin aplicarea unei cote uniforme a taxei la baze de stabilire determinate în mod uniform și în conformitate cu normele comunitare.”

Regulamentul (CE, Euratom) nr. 2988/95

4 Articolul 1 din Regulamentul (CE, Euratom) nr. 2988/95 al Consiliului din 18 decembrie 1995 privind protecția intereselor financiare ale Comunităților Europene (JO 1995, L 312, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 1, p. 166) prevede:

„(1) În scopul protejării intereselor financiare ale Comunităților Europene, se adoptă prin prezenta o reglementare generală privind controalele uniforme, măsurile și sancțiunile administrative privind abaterile de la dreptul comunitar.

(2) Constituie abatere orice încălcare a unei dispoziții de drept comunitar, ca urmare a unei acțiuni sau omisiuni a unui agent economic, care poate sau ar putea prejudicia bugetul general al Comunităților sau bugetele gestionate de acestea, fie prin diminuarea sau pierderea veniturilor acumulate din resurse proprii, colectate direct în numele Comunităților, fie prin cheltuieli nejustificate.”

5 Articolul 3 alineatele (1) și (3) din acest regulament prevede:

„(1) Termenul de prescripție a acțiunii este de patru ani de la săvârșirea abaterii menționate la articolul 1 alineatul (1). [...]

În cazul unor abateri continue sau repetate, termenul de prescripție curge din ziua în care încetează săvârșirea abaterii respective. În ceea ce privește programele multianuale, termenul de prescripție trebuie, oricum, să curgă până la finalizarea programului.

Termenul de prescripție este întrerupt de orice act al unei autorități competente, adus la

cunoștința persoanei în cauză, cu privire la cercetarea sau urmărirea în justiție a abaterii respective. Termenul de prescripție începe să curgă din nou după fiecare act de întrerupere.

Cu toate acestea, prescripția devine efectiv cel mai târziu la data la care expiră o perioadă egală cu dublul termenului de prescripție, fără ca autoritatea competentă să fi impus o sancțiune, cu excepția cazului în care acțiunea administrativă este suspendată în conformitate cu articolul 6 alineatul (1).

[...]

(3) Statele membre își pot strează posibilitatea de a aplica un termen mai lung decât cel prevăzut în alineatul (1) și, respectiv, (2).”

Decizia 2007/436/CE

6 Decizia 2007/436/CE, Euratom a Consiliului din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene (JO 2007, L 163, p. 17, rectificare în JO 2008, L 262, p. 42), care a abrogat și înlocuit Decizia 2000/597, prevede la articolul 2 alineatul (1) litera (b):

„Constituie resurse proprii înscrise în bugetul general al Uniunii Europene veniturile din:

[...]

(b) [...] aplicarea unei cote uniforme, valabile pentru toate statele membre, asupra bazelor armonizate de evaluare a TVA, stabilite în conformitate cu normele comunitare. [...]”

Dreptul maghiar

Reglementarea privind suspendarea termenelor de prescripție în materie fiscală

7 Potrivit articolului 164 din az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind Codul de procedură fiscală) [Magyar Közlöny 2003/131 (XI.14.)], în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „vechiul Cod de procedură fiscală”):

„(1) Dreptul de a stabili impozitul se prescrie în termen de cinci ani calculat începând cu ultima zi a anului calendaristic în cursul căruia ar fi trebuit să fie efectuată declarația sau notificarea referitoare la acest impozit sau, în lipsa unei astfel de declarații sau a unei astfel de notificări, începând cu ultima zi a anului calendaristic în cursul căruia ar fi trebuit să fie plătit impozitul.

[...]

(5) În cazul controlului jurisdicțional al deciziei autorității fiscale, termenul de prescripție a dreptului de a stabili cuantumul corect al impozitului datorat încetează să curgă în perioada de la data la care decizia autorității fiscale de gradul al doilea a rămas definitiv până la data la care hotărârea judecătorească rămâne definitivă și, așadar, în cazul unui recurs, până la data soluționării acestuia.”

8 Vechiul Cod de procedur? fiscal? a fost abrogat ?i înlocuit de la 1 ianuarie 2018 prin az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Legea nr. CLI din 2017 privind organizarea administra?iei fiscale), denumit? în continuare „Codul administra?iei fiscale”) (*Magyar Közlöny* 2017/192), în versiunea sa aplicabil? litigiului principal ?i prin az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Legea nr. CL din 2017 de instituire a unui cod de procedur? fiscal? (*Magyar Közlöny* 2017/192), în versiunea sa aplicabil? litigiului principal (denumit? în continuare „noul Cod de procedur? fiscal?”).

9 Articolul 203 alineatul (3) din noul Cod de procedur? fiscal? reproduce în esen?? con?inutul articolului 164 din vechiul Cod de procedur? fiscal?. În temeiul acestui articol 203 alineatul (3), în cazul în care contribuabilul a formulat o ac?iune în contencios administrativ împotriva unei decizii a autorit??ii fiscale, termenul de prescrip?ie a dreptului administra?iei fiscale de a stabili cuantumul corect al impozitului datorat înceteaz? s? curg? de la data la care decizia autorit??ii fiscale de gradul al doilea a r?mas definitiv? ?i pân? la data la care hot?rârea judec?toreasc? r?mâne definitiv? sau, în cazul unui recurs, pân? la data solu?ion?rii acestuia.

10 Articolul 203 alineatul (7) litera (c) din acest nou cod prevede c? acest termen de prescrip?ie se prelunge?te cu 12 luni, în special în cazul în care, în cadrul examin?rii unei ac?iuni în contencios administrativ introduse împotriva unei decizii a autorit??ii fiscale, instan?a sesizat? dispune dechiderea unei noi proceduri.

11 Conform articolului 271 alineatul (1) din noul Cod de procedur? fiscal?, dispozi?iile acestui nou cod, inclusiv cele ale articolului 203 alineatul (7) litera (c) din noul cod men?ionat, trebuie s? se aplice procedurilor ini?iate sau repetate dup? intrarea în vigoare a aceluia?i nou cod.

Jurispruden?a privind aplicarea reglement?rii referitoare la suspendarea termenelor de prescrip?ie în materie fiscal?

12 În hot?rârea Kfv.I.35.343/2019/11, Kúria (Curtea Suprem?, Ungaria) a indicat, în ceea ce prive?te obiectivul urm?rit de reglementarea referitoare la suspendarea termenelor de prescrip?ie în materie fiscal?:

„În cadrul vechiului Cod de procedur? fiscal?, îns??i existen?a «controlului jurisdic?ional», iar nu con?inutul deciziei care îl încheie, este cea care condi?ioneaz? aplicabilitatea suspend?rii ?i a prelungirii termenului de prescrip?ie. Controlul jurisdic?ional începe cu introducerea ac?iunii [...] O decizie nul? ?i neavenit? nu poate avea niciun efect juridic *ex tunc*, odat? constatat? această nulitate; totu?i, autoritatea fiscal?, ca urmare a controlului jurisdic?ional, poate adopta o decizie de natur? s? produc? efecte juridice în termenul prev?zut în acest vechi cod.”

13 Printr-o decizie din 25 ianuarie 2022, cu alte cuvinte pronun?at? ulterior introducerii cererii de decizie preliminar?, Alkotmánybíróság (Curtea Constitu?ional?, Ungaria) a anulat articolul 271 alineatul (1) din noul Cod de procedur? fiscal? în m?sura în care acesta cuprindea termenul „repetate”, în esen?? pentru motivul c? acest termen avea ca efect aplicabilitatea retroactiv? unor proceduri repetate în curs a prelungirii termenului de prescrip?ie prev?zute la articolul 203 alineatul (7) litera (c) din acest nou cod.

Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

14 Napfény-Toll a dedus din cuantumul TVA-ului pe care îl datora cuantumul TVA-ului datorat pentru diferite achizi?ii de bunuri efectuate în cursul lunii iunie 2010, precum ?i între luna noiembrie 2010 ?i luna septembrie 2011.

15 În cursul lunii decembrie 2011, Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția Budapesta-sud, Ungaria) a inițiat, în calitate de autoritate de prim grad, un control fiscal care a fost notificat societății Napfény-Toll la data de 13 a acestei luni.

16 În urma acestui control fiscal, direcția menționată a considerat că o parte din cuantumul taxei care fusese dedusă de Napfény-Toll pentru perioadele în cauză nu ar fi trebuit să fie dedusă, întrucât unele facturi invocate în acest scop nu corespundeau niciunei operațiuni economice reale, iar altele participau la o fraudă fiscală despre care Napfény-Toll avea cunoștință. În consecință, printr-o decizie din 8 octombrie 2015 (denumită în continuare „decizia administrativă de primul grad”), direcția menționată a solicitat Napfény-Toll să plătească un impozit restant în cuantum total de 144 785 000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 464 581 de euro) și i-a aplicat o amendă în cuantum de 108 588 000 HUF (aproximativ 348 433 de euro), precum și o penalitate de întârziere de 46 080 000 HUF (aproximativ 147 860 de euro).

Prima decizie administrativă de al doilea grad

17 Prin decizia din 11 noiembrie 2015, notificată la 14 decembrie 2015 (denumită în continuare „prima decizie administrativă de al doilea grad”), Nemzeti Adó – és Vámhivatal Középmagyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția generală pentru regiunea Ungariei Centrale, Ungaria) (denumită în continuare „Direcția Generală a Regiunii Ungariei Centrale”), devenită Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, sesizată cu contestație de Napfény-Toll, a infirmat, în calitatea sa de autoritate administrativă fiscală de al doilea grad, decizia administrativă de prim grad în ceea ce privește penalitatea de întârziere aplicată societății Napfény-Toll și a respins în rest această contestație. Napfény-Toll a introdus o acțiune împotriva primei decizii administrative de al doilea grad.

18 Printr-o hotărâre din 2 martie 2018, rămasă definitivă în aceeași zi, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală, Ungaria) a anulat prima decizie administrativă de al doilea grad și a dispus deschiderea unei noi proceduri. În susținerea hotărârii, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală) a arătat că a constatat că această primă decizie administrativă era viciată, având o motivare contradictorie. Astfel, chiar dacă respectiva decizie administrativă menționa o situație de fapt diferită de cea constatată în decizia administrativă de prim grad, aceasta statua, în același timp, că autoritatea fiscală de prim grad a stabilit corect situația de fapt.

A doua decizie administrativă de al doilea grad

19 Printr-o decizie din 5 martie 2018, notificată societății Napfény-Toll la 7 martie 2018 (denumită în continuare „a doua decizie administrativă de al doilea grad”), Direcția Generală a Regiunii Ungariei Centrale a confirmat în esență decizia administrativă de prim grad. Cu toate acestea, ea a redus cuantumul penalității de întârziere aplicate societății Napfény-Toll.

20 Printr-o hotărâre din 5 iulie 2018, rămasă definitivă în aceeași zi, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală), sesizată cu acțiune de Napfény-Toll, a anulat a doua decizie administrativă de al doilea grad și a dispus deschiderea unei noi proceduri, pentru motivul, pe de o parte, că a doua decizie administrativă de al doilea grad, adoptată în prima zi lucrătoare după pronunțarea hotărârii din 2 martie 2018, prelua în mare parte cuvânt cu cuvânt prima decizie administrativă de al doilea grad, fără a evidenția însă în ce măsură această a doua decizie administrativă modifica constatarea

stabilit? în decizia administrativ? de primul grad, consecin?ele deduse din această hot?râre din 2 martie 2018 nefiind astfel decât formale, ?i, pe de alt? parte, a doua decizie administrativ? de al doilea grad con?inea în continuare constat?ri contradictorii în ceea ce prive?te realitatea opera?iunilor în cauz?.

21 Printr-o hot?râre din 30 ianuarie 2020, Kúria (Curtea Suprem?), sesizat? cu recurs de administra?ia fiscal?, a confirmat pe fond hot?rârea din 5 iulie 2018 pentru dou? motive. Pe de o parte, în m?sura în care motivarea celei de a doua decizii administrative de al doilea grad a preluat-o pe cea a primei decizii administrative de al doilea grad, Kúria (Curtea Suprem?) a statuat c? în mod întemeiat F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Budapesta-Capital?) constatare c? Direc?ia General? a Regiunii Ungariei Centrale nu se conformase indica?iilor obligatorii din hot?rârea din 2 martie 2018. Desigur, această direc?ie general? avusese la dispozi?ie, astfel cum a ar?tat, doar o perioad? scurt? de timp înainte ca dreptul s?u de a stabili impozitul ?i, prin urmare, cuantumul TVA?ului care trebuie restituit s? se prescrie, îns? această împrejurare nu o scutea de îndeplinirea obliga?iilor sale legale. Pe de alt? parte, Kúria (Curtea Suprem?) a statuat, la fel ca F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Budapesta-Capital?), c? a doua decizie administrativ? de al doilea grad era afectat? de o contradic?ie de motive.

A treia decizie administrativ? de al doilea grad

22 Printr-o decizie din 6 aprilie 2020 (denumit? în continuare „a treia decizie administrativ? de al doilea grad”), Direc?ia General? a Regiunii Ungariei Centrale a confirmat decizia administrativ? de prim grad, modificând în acela?i timp cuantumul penalit??ii de întârziere aplicate societ??ii Napfény-Toll. Pentru a-?i justifica pozi?ia, această direc?ie general? a ar?tat c? nu constatare existen?a unor fapte diferite de cele stabilite în decizia administrativ? de prim grad, în care aceste fapte fuseser? stabilite în mod corect.

23 Napfény-Toll a introdus o ac?iune împotriva celei de a treia decizii administrative de al doilea grad la Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria), instan?a de trimitere, în special pentru motivul c?, în temeiul articolului 164 alineatele (1) ?i (5) din vechiul Cod de procedur? fiscal?, dreptul autorit??ii fiscale de a stabili cuantumul TVA-ului care trebuie restituit se prescrie în termen de cinci ani, calculat începând cu ultima zi a anului calendaristic în cursul c?ruia ar fi trebuit s? fie efectuat? declara?ia sau notificarea privind acest impozit sau, în lipsa unei astfel de declara?ii sau a unei astfel de notific?ri, începând cu ultima zi a anului calendaristic în cursul c?ruia ar fi trebuit s? fie pl?tit? taxa men?ionat?. Or, dreptul autorit??ii fiscale de a stabili cuantumul TVA-ului care trebuie restituit pentru perioadele în cauz? s-ar fi stins înainte de data adopt?rii celei de a treia decizii administrative de al doilea grad. Astfel, Napfény-Toll consider? c? adoptarea repetat? de decizii este contrar? principiului securit??ii juridice pe care prescrip?ia este menit? s? îl protejeze. Aceasta ar fi situa?ia cu atât mai mult cu cât, în cauza principal?, dac? a doua deschidere a unei noi proceduri a avut loc, aceasta s-ar datora faptului c? Direc?ia General? a Regiunii Ungariei Centrale nu s-a conformat indica?iilor cuprinse în prima hot?râre judec?toreasc?. Prin urmare, din culpa acestei direc?ii generale, procedura în discu?ie în litigiul principal s-ar fi desf?urat pe aproape zece ani de la începutul controlului fiscal notificat societ??ii Napfény-Toll.

24 În acest context, instan?a de trimitere arat? c? articolul 164 alineatul (5) din vechiul Cod de procedur? fiscal? nu prevede o limitare a num?rului de ori în care o procedur? fiscal? poate fi repetat? de administra?ia fiscal? sau a duratei totale a suspend?rii acestei proceduri. Or, potrivit jurispruden?ei Kúria (Curtea Suprem?), prescrip?ia este suspendat? pe întreaga durat? a controlului jurisdic?ional al unei decizii a acestei administra?ii. În consecin??, nu ar exista o

limitare a duratei de suspendare a unui termen de prescrip?ie în cazul controlului juridic?ional, astfel încât dreptul autorit??ii fiscale de a stabili cuantumurile de TVA care trebuie restituit s-ar putea prelungi cu mai mul?i ani sau chiar cu zeci de ani, în cazuri extreme. Pentru acest motiv, instan?a de trimitere are îndoieli în ceea ce prive?te compatibilitatea reglement?rii în discu?ie în litigiul principal ?i a practicii administrative referitoare la aceasta cu principiile securit??ii juridice ?i efectivit??ii.

25 În acest context, Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged) a decis s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Principiul securit??ii juridice, precum ?i principiul efectivit??ii, care fac parte din dreptul [Uniunii], trebuie interpretate în sensul c? nu se opun unei reglement?ri a unui stat membru care nu las? instan?ei nicio marj? de apreciere, precum cea de la articolul 164 alineatul (5) din [vechiul Cod de procedur? fiscal?], precum ?i practicii care se întemeiaz? pe această reglementare, în temeiul c?rora, în materia [TVA-ului], termenul în care se prescrie dreptul administra?iei fiscale de a stabili impozitul este suspendat pe întreaga durat? a controalelor juridic?ionale, indiferent de num?rul de d??i în care aceea?i procedur? fiscal? administrativ? a trebuit s? fie repetat?, f?r? limitarea duratei cumulate a suspend?rilor în cazul în care se succed? mai multe controale juridic?ionale, inclusiv în situa?ia în care instan?a care se pronun?? cu privire la o decizie a autorit??ii fiscale respective adoptat? în cadrul unei proceduri fiscale reiterate ca urmare a unei hot?râri judec?tore?ti anterioare constat? c? această autoritate fiscal? nu s-a conformat indica?iilor din această hot?râre judec?toreasc?, altfel spus atunci când noua procedur? juridic?ional? a avut loc din culpa autorit??ii fiscale men?ionate?”

Cu privire la procedura ulterioar? formul?rii cererii de decizie preliminar?

26 Ulterior formul?rii cererii de decizie preliminar?, instan?a de trimitere a trimis Cur?ii, printr-o scrisoare din 3 mai 2022, o copie a deciziei Alkotmánybíróság (Curtea Constitu?ional?) din 25 ianuarie 2022, prin care aceasta din urm? a anulat articolul 271 alineatul (1) din noul Cod de procedur? fiscal?, în m?sura în care această dispozi?ie cuprindea termenul „repetate”, precum ?i o copie a unei a doua decizii a Alkotmánybíróság (Curtea Constitu?ional?), pronun?at? de asemenea în acest sens.

27 Printr-o scrisoare din 30 iunie 2022, Curtea a solicitat instan?ei de trimitere s? confirme, având în vedere anumite indica?ii pe care aceasta din urm? le furnizase ini?ial, c?, în urma deciziei pronun?ate de Alkotmánybíróság (Curtea Constitu?ional?) de anulare a articolului 271 alineatul (1) din noul Cod de procedur? fiscal?, în m?sura în care această dispozi?ie cuprindea termenul „repetate”, procedura din litigiul principal nu era, în orice caz, prescrist?

28 Printr-o scrisoare din 7 iulie 2022, instan?a de trimitere a ar?tat în esen?? c? această decizie pronun?at? de Alkotmánybíróság (Curtea Constitu?ional?) a avut ca efect numai prescrierea dreptului administra?iei fiscale de a stabili cuantumul TVA-ului colectat care trebuie restituit pentru exerci?iul fiscal 2010. În schimb, în ceea ce prive?te exerci?iul fiscal 2011, această instan?? a men?ionat c? va aprecia dac? acest drept al administra?iei fiscale va fi considerat sau nu prescrist în func?ie de r?spunsul pe care Curtea îl va da la întrebarea adresat?.

Cu privire la întrebarea preliminar?

29 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? principiile securit??ii juridice ?i efectivit??ii dreptului Uniunii trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri a unui stat membru ?i practicii administrative aferente acestuia, în temeiul c?rora, în materie de TVA, termenul în care se prescrie dreptul administra?iei fiscale de a stabili această tax? se suspend? pe toat? durata controalelor juridic?ionale, indiferent

de câte ori o aceeași procedură fiscală administrativă a trebuit să fie repetată în urma acestor controale și fără limitare a duratei cumulate a suspendărilor acestui termen, inclusiv în cazul în care instanța care statuează cu privire la o decizie a autorității fiscale în cauză adoptată în cadrul unei proceduri repetate în urma unei hotărâri judecătorești anterioare constată că această autoritate fiscală nu s-a conformat indicațiilor cuprinse în această hotărâre judecătorească.

30 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, în stadiul actual al dreptului Uniunii, acesta din urmă nici nu stabilește un termen în care se prescrie dreptul administrației fiscale de a stabili TVA-ul, nici nu precizează, cu atât mai mult, ipotezele în care un astfel de termen ar trebui suspendat.

31 Desigur, Regulamentul nr. 2988/95, evocat în mod expres în fața Curții, stabilește anumite cerințe în materie de calcul și de suspendare a termenelor de prescripție a acțiunii pentru abaterile vizate de acest regulament. Cu toate acestea, din articolul 1 alineatul (2) din regulamentul menționat reiese că acesta din urmă se aplică numai în cazul unui prejudiciu adus bugetului Uniunii ca urmare a diminuării sau a eliminării unui venit provenit din resurse proprii „colectate direct în numele Uniunii”. Or, deși din considerentul (8) al Directivei 2006/112 și din articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Decizia 2007/436 rezultă că constituie resurse proprii ale Uniunii veniturile din aplicarea unei cote uniforme, valabile pentru toate statele membre, bazelor armonizate de evaluare a TVA-ului, astfel încât, potrivit jurisprudenței Curții, există o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA corespunzătoare (Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26), nu este mai puțin adevărat că TVA-ul nu poate fi considerat ca fiind colectat direct în numele Uniunii, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Regulamentul nr. 2988/95.

32 Astfel, pe de o parte, această taxă este colectată de persoanele impozabile și, numai ulterior, este plătită de acestea din urmă statelor membre. Pe de altă parte, conform articolului 1 din Regulamentul (CEE, Euratom) nr. 1553/89 al Consiliului din 29 mai 1989 privind regimul unitar definitiv de colectare a resurselor proprii provenite din taxa pe valoarea adăugată (JO 1989, L 155, p. 9, Ediție specială, 01/vol. 1, p. 80), resursele proprii ale Uniunii întemeiate pe TVA nu constau pur și simplu într-un procent din veniturile din taxa menționată colectate efectiv, ci rezultă din aplicarea unei cote uniforme bazei de evaluare a TVA-ului a statelor membre, ea însăși calculată în conformitate cu articolul 3 din acest regulament și supus unor diverse ajustări prevăzute de dispozițiile regulamentului menționat.

33 În această privință, desigur, este adevărat că Curtea a recunoscut aplicabilitatea Convenției elaborate în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene, semnată la Luxemburg la 26 iulie 1995 (JO 1995, C 316, p. 48, Ediție specială, 19/vol. 12, p. 51), în cazul cazurilor de fraudă privind veniturile provenite din aplicarea unei cote uniforme bazei armonizate de evaluare a TVA-ului, stabilită în conformitate cu normele Uniunii. Cu toate acestea, articolul 1 din această convenție nu cuprinde în mod precis, spre deosebire de modul de redactare clar al articolului 1 alineatul (2) din Regulamentul nr. 2988/95, condiția referitoare la colectarea directă a veniturilor respective în numele Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții, C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 41).

34 În lipsa unor dispoziții ale dreptului Uniunii aplicabile, revine statelor membre sarcina de a stabili și de a aplica norme de prescripție în materia dreptului administrației fiscale de a stabili TVA-ul datorat, inclusiv cele privind modalitățile de suspendare și/sau de întrerupere a acestei prescripții (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 ianuarie 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, punctul 45).

35 Cu toate acestea, deși stabilirea și aplicarea normelor sunt de competența statelor

membre, acestea din urmă trebuie să exercite o astfel de competență cu respectarea dreptului Uniunii, care impune stabilirea de termene rezonabile care protejează în același timp persoana impozabilă și administrația în cauză (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 septembrie 2011, Q-Beef și Bosschaert, C-89/10 și C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 36).

36 În această privință, Curtea a statuat că un termen de prescripție de cinci ani, aplicabil cererilor de restituire a TVA-ului perceput în exces și care începe să curgă începând de la sfârșitul anului calendaristic în cursul căruia termenul de plată a impozitului a expirat, era conform cu dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 decembrie 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, punctul 43).

37 Având în vedere această jurisprudență, un termen de prescripție a dreptului administrației fiscale de a stabili TVA-ul datorat care, precum în cauza principală, ar curge o perioadă de cinci ani începând din ultima zi a anului calendaristic în cursul căruia ar fi trebuit efectuată declarația sau notificarea aferentă acestui impozit sau, în lipsa unei astfel de declarații sau a unei astfel de notificări, începând din ultima zi a anului calendaristic în cursul căruia ar fi trebuit să fie plătit impozitul trebuie considerat, prin analogie, ca fiind conform cu dreptul Uniunii.

38 În acest context, instanța de trimitere ridică problema dacă principiile securității juridice și efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun ca un astfel de termen de prescripție să poată fi suspendat pe toată durata controalelor jurisdicționale.

39 În primul rând, trebuie amintit că principiul securității juridice face parte din ordinea juridică a Uniunii și că, pentru acest motiv, el trebuie să fie respectat de către statele membre în exercitarea competențelor prevăzute la punctele 31 și 32 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 decembrie 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punctul 30 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 20 mai 2021, BTA Baltic Insurance Company, C-230/20, nepublicată, EU:C:2021:410, punctul 45).

40 Potrivit unei jurisprudențe constante, acest principiu urmărește să garanteze caracterului previzibil al situațiilor și al relațiilor juridice și impune în special ca situația persoanei impozabile, în ceea ce privește drepturile și obligațiile sale față de administrația fiscală sau vamală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (Hotărârea din 10 decembrie 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punctul 31 și jurisprudența citată), ceea ce implică, pentru ca persoana impozabilă respectivă să poată invoca în mod util aplicarea principiului menționat, ca aceasta să se poată prevala de o situație juridică determinată.

41 Or, din moment ce, înainte de expirarea termenului de prescripție prevăzut în acest scop, administrația fiscală a notificat persoanei impozabile în cauză intenția sa de a reexamina situația fiscală a acesteia din urmă și, astfel, implicit, de a-și retrage decizia de acceptare a declarației sale, această persoană impozabilă nu se mai poate prevala de situația care s-ar fi născut pe baza acestei declarații, astfel încât principiul securității juridice nu poate fi încălcat, într-o asemenea ipoteză și în lipsa altor împrejurări, (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag și Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 40).

42 În plus, întrucât cerințele care decurg din aplicarea principiului securității juridice nu sunt absolute, statele membre trebuie să asigure compararea acestora cu celelalte cerințe inerente apartenenței lor la Uniune, în special cu cele amintite la articolul 4 alineatul (3) TUE, să adopte orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor care decurg din tratate sau din acte adoptate de instituții în temeiul acestora din urmă. Astfel, normele naționale care stabilesc modalitățile de suspendare a termenului de prescripție a dreptului administrației fiscale de a stabili TVA-ul datorat trebuie să fie concepute astfel încât să se ajungă la un echilibru între, pe de o parte, cerințele inerente aplicării acestui principiu și, pe de altă parte, cele care

permit punerea în aplicare efectiv? și eficient? a Directivei 2006/112, acest echilibru trebuind să fie evaluat luând în considerare ansamblul elementelor regimului național de prescripție (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 ianuarie 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, punctele 49 și 50).

43 Or, deși o reglementare națională și o practică administrativă precum cele descrise de instanța de trimitere, a cărei previzibilitate a aplicării față de subiecți de drept administrativ nu este contestată în litigiul principal, pot determina o prelungire a duratei unui astfel de termen de prescripție, acestea nu sunt totuși de natură, în principiu, să facă posibilă repunerea în discuție a situației persoanelor impozabile respective la nesfârșit. În schimb, o astfel de suspendare permite să se evite ca punerea în aplicare efectivă și eficace a Directivei 2006/112 să poată fi pusă în pericol de introducerea unor căi de atac dilatorii și, ulterior, ca aceasta să nu fie compromisă din cauza unui risc sistemic de impunitate a faptelor care constituie încălcări ale acestei directive (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 ianuarie 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, punctele 53 și 56).

44 În consecință, trebuie să se constate că principiul securității juridice nu se opune unei reglementări naționale și unei practici administrative care prevede că termenul în care se prescrie dreptul administrației fiscale de a stabili TVA-ul se suspendă pe toată durata controalelor jurisdicționale, și aceasta indiferent de câte ori procedura fiscală administrativă în cauză a trebuit să fie repetată în urma acestor controale și fără limitare a duratei cumulate a suspendărilor acestui termen.

45 În al doilea rând, în ceea ce privește principiul efectivității, evocat de asemenea de instanța de trimitere în întrebarea sa, trebuie amintit că acesta stabilește, cu principiul echivalenței, a cărei respectare nu a fost repusă în discuție de instanța menționată, autonomia procedurală de care beneficiază statele membre pentru a defini modalitățile de punere în aplicare a drepturilor pe care ordinea juridică a Uniunii le conferă particularilor, atunci când dreptul Uniunii nu cuprinde o reglementare specifică în această privință.

46 Or, normele dreptului național referitoare la termenele în care se prescriu drepturile și obligațiile prevăzute de Directiva 2006/112, precum și la condițiile de suspendare a acestor termene, constituie modalități de punere în aplicare a dispozițiilor acestei directive și sunt adecvate, pentru acest motiv, supuse respectării principiilor efectivității și echivalenței (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 20 decembrie 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, punctul 37, Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 38, Hotărârea din 14 februarie 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punctul 35, și Hotărârea din 23 aprilie 2020, Sole-Mizo și Dalmandi Mezgazdasági, C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctul 53), ceea ce de altfel nu este contestat în speță.

47 În consecință, conform principiului efectivității, aceste modalități procedurale nu trebuie concepute așa încât să facă în practică imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii [a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 28, și Hotărârea din 28 iunie 2022, Comisia/Spania (Încălcarea dreptului Uniunii de către legiuitor), C-278/20, EU:C:2022:503, punctul 33].

48 În aceste condiții, faptul că o reglementare națională sau o practică administrativă națională prevede că termenul în care se prescrie dreptul administrației fiscale de a stabili TVA-ul se suspendă pe toată durata controalelor jurisdicționale, indiferent de câte ori procedura fiscală administrativă a trebuit să fie repetată în urma acestor controale și fără limitare a duratei cumulate a suspendărilor acestui termen, nu este de natură să facă practic imposibil sau, cel puțin, excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii.

49 Astfel, suspendarea termenului în care se prescrie dreptul administrației fiscale de a stabili această taxă pe toată durata controalelor jurisdicționale nu împiedică în niciun fel această persoană impozabilă să se prevaleze de drepturile conferite de ordinea juridică a Uniunii și în special de Directiva 2006/112, ci urmărește, dimpotrivă, să permită persoanei impozabile respective să își valorifice în mod util drepturile conferite de dreptul Uniunii, protejându-le în același timp pe cele ale administrației fiscale.

50 De altfel, în speță, din descrierea faptelor care figurează în cererea de decizie preliminară reiese că reclamanta din litigiul principal a putut să introducă și de atac împotriva deciziilor adoptate succesiv de administrația fiscală și, cu aceste ocazii reînnoite, să își valorifice drepturile conferite de dreptul Uniunii. În special, în pofida existenței reglementării și a practicii administrative în discuție în litigiul principal, această reclamantă a putut invoca, în temeiul principiului securității juridice, obligația statelor membre de a prevedea un termen rezonabil de prescripție în care această administrație poate redeschide procedura de examinare a situației unei persoane impozabile. Astfel, din dosarul de care dispune Curtea reiese, iar acest lucru a fost confirmat, de altfel, în decizia în fața Curții atât de guvernul maghiar, cât și de reclamanta din litigiul principal, că dreptul administrației fiscale de a stabili TVA-ul datorat pentru operațiunile survenite în luna iunie 2010 s-a stins, fără ca aceasta să fi reușit să emită o decizie rectificativă conform cu dispozițiile Directivei 2006/112.

51 Prin urmare, este necesar să se constate că nici principiul efectivității nu se opune unei reglementări naționale și unei practici administrative care prevede că termenul în care se prescrie dreptul administrației fiscale de a stabili TVA-ul se suspendă pe toată durata controalelor jurisdicționale, indiferent de câte ori procedura fiscală administrativă în cauză a trebuit să fie repetată în urma acestor controale și fără limitare a duratei cumulate a suspendărilor acestui termen.

52 În al treilea rând, trebuie arătat, astfel cum a procedat domnul avocat general la punctele 60-65 din concluzii, că împrejurarea că nici principiul securității juridice, nici principiul efectivității nu se opun unei astfel de reglementări și unei astfel de practici administrative nu exclude posibilitatea ca, dacă este cazul, dreptul Uniunii să impună deducerea anumitor consecințe din repetarea unui număr excesiv de proceduri fiscale înainte de a ajunge la o decizie conformă cu Directiva 2006/112 sau din caracterul excesiv al duratei cumulate a suspendărilor termenului în care se prescrie acest drept al administrației fiscale.

53 Astfel, atunci când o administrație națională pune în aplicare dreptul Uniunii în privința unei persoane, acesta din urmă beneficiază, în temeiul dreptului la bună administrare, care reflectă un principiu general al dreptului Uniunii, de dreptul ca situația sa să fie tratată într-un termen rezonabil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punctul 43), apoi, în cazul unei acțiuni în justiție, de dreptul ca, conform articolului 47 al doilea paragraf din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, cauza sa să fie judecată de asemenea într-un termen rezonabil.

54 În consecință, odată redeschisă procedura de examinare a situației unei persoane impozabile în raport cu normele sistemului comun al TVA-ului, principiul bunei administrări și

articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale impun ca durata unei astfel de reexaminări și, dacă este cazul, a controalelor jurisdicționale subsecvente să nu fie nerezonabil în raport cu împrejurările proprii fiecărei cauze.

55 Or, de orice încercare nereușită a administrației fiscale de a se conforma unei decizii jurisdicționale prin care se aplică dispoziții de drept al Uniunii și, prin urmare, prelungirea duratei procedurii administrative care a rezultat din aceasta, nu poate caracteriza o încălcare a dreptului Uniunii, aceasta ar putea fi situația, în schimb, atunci când această procedură administrativă a trebuit să fie repetată din cauza nerespectării vădite de către această administrație a unui motiv decisiv al unei decizii judecătorești privind procedura administrativă menționată, cu condiția ca acest motiv să fi fost enunțat în mod clar și explicit în această hotărâre judecătorească.

56 În aceste condiții, trebuie amintit că durata excesivă a unei proceduri, fie ea administrativă sau judiciară, poate justifica anularea deciziei luate la încheierea acesteia numai în cazul în care această durată a avut un impact asupra capacității persoanei în cauză de a se apăra (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 noiembrie 2013, *Gascogne Sack Deutschland/Comisia*, C-40/12 P, EU:C:2013:768, punctul 81, și Hotărârea din 8 mai 2014, *Bolloré/Comisia*, C-414/12 P, nepublicată, EU:C:2014:301, punctul 84).

57 În măsura în care, în cursul termenului de prescripție, persoanele impozabile trebuie să se aștepte ca situația lor juridică născută pe baza declarației lor să poată fi repusă în discuție, apoi, atunci când administrația fiscală le informează cu privire la redeschiderea procedurii de examinare a acestei situații, ca acestea să poată fi determinate să trebuiască să justifice informațiile care figurează în declarația lor fiscală și, în sfârșit, atunci când introduc o acțiune împotriva deciziei rectificative emise la finalul acestei proceduri, că trebuie să stabilească temeinicia afirmației lor prin intermediul unei oferte de probe, le revine sarcina de a asigura pstrarea tuturor documentelor justificative pertinente aferente declarației lor până când deciziile de taxare devin definitive. Având în vedere rolul predominant al declarației și al mijloacelor de probă scrise în sistemul comun al TVA-ului pentru a stabili exactitatea declarațiilor persoanelor impozabile, s-ar putea stabili, așadar, numai în împrejurări excepționale că durata excesivă a unei proceduri administrative sau jurisdicționale poate avea un impact asupra capacității persoanei în cauză de a se apăra.

58 În speță, din dosarul de care dispune Curtea nu reiese că aprecierea validității celei de a treia decizii administrative de al doilea grad de către instanța de trimitere ar depinde exclusiv de elemente de probă care nu intră sub incidența obligației amintite la punctul anterior și care, ca urmare a repetării procedurilor fiscale sau a duratei cumulate a suspendărilor termenului de prescripție, ar fi dispărut de atunci.

59 Revine însă acestei instanțe sarcina de a stabili dacă, ținând seama în special de împrejurările speței, aceste multiple repetări ale procedurii administrative și suspendări ale termenului de prescripție pot caracteriza o neîndeplinire de către administrația fiscală sau de către instanțele naționale a obligațiilor lor de bună administrare și, respectiv, de a se pronunța într-un termen rezonabil care a avut, în plus, un impact asupra capacității persoanei în cauză de a se apăra.

60 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că principiile securității juridice și efectivității dreptului Uniunii trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru și practicii administrative aferente acesteia, în temeiul cătorora, în materie de TVA, termenul în care se prescrie dreptul administrației fiscale de a stabili această taxă se suspendă pe toată durata controalelor jurisdicționale, independent de câte ori procedura fiscală administrativă a trebuit să fie repetată în urma acestor controale și fără limitare a duratei cumulate a suspendărilor acestui

termen, inclusiv în cazul în care instanța care statuează cu privire la o decizie a autorității fiscale în cauză adoptată în cadrul unei proceduri repetate, în urma unei hotărâri judecătorești anterioare, constată că această autoritate fiscală nu s-a conformat indicațiilor care cuprinseser în această hotărâre judecătorească.

Cu privire la cheltuielile de judecată

61 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 cincea) declară:

Principiile securității juridice și efectivității dreptului Uniunii trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru și practicii administrative aferente acesteia, în temeiul cărora, în materie de taxă pe valoarea adăugată, termenul în care se prescrie dreptul administrației fiscale de a stabili această taxă se suspendă pe toată durata controalelor jurisdicționale, independent de câte ori procedura fiscală administrativă a trebuit să fie repetată în urma acestor controale și fără limitare a duratei cumulate a suspendărilor acestui termen, inclusiv în cazul în care instanța care statuează cu privire la o decizie a autorității fiscale în cauză adoptată în cadrul unei proceduri repetate, în urma unei hotărâri judecătorești anterioare, constată că această autoritate fiscală nu s-a conformat indicațiilor cuprinse în această hotărâre judecătorească.

Semnături

* Limba de procedură: maghiara.