

Cauza C-274/10

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Ungare

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere – Norme de exercitare – Articolul 183 – Reglementare națională care nu permite rambursarea excedentului de TVA decât în măsura în care depășește valoarea taxei aferente intrărilor, rezultat din operațiuni pentru care nu a fost încă efectuată plata”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Restituirea excedentului

(Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 183)

Nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată un stat membru care obligă persoanele impozabile a căror declarație fiscală menționează un excedent, în sensul articolului 183 din această directivă, pentru o anumită perioadă fiscală să raporteze integral sau parțial acest excedent în perioada fiscală următoare în cazul în care nu au plătit totalitatea sumelor ce revin furnizorului, având drept consecință că, ținând cont de această obligație, anumite persoane impozabile a căror declarație fiscală menționează sistematic excedente sunt constrânse să raporteze de mai multe ori acest excedent în perioada fiscală următoare.

Astfel, potrivit sistemului instituit prin Directiva 2006/112, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, precum și nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt, în principiu, independente de faptul că respectiva contraprestație datorată, cuprinzând taxa pe valoarea adăugată, a fost sau nu a fost deja achitată. În plus, potrivit aceleiași directive, nașterea dreptului de deducere nu este subordonată decât în anumite cazuri speciale prevăzute expres de această directivă condiției ca respectiva contraprestație datorată pentru operațiunea din care rezultă taxa deductibilă să fi fost deja plătită. Cu excepția acestor cazuri speciale, dreptul de deducere există indiferent de această condiție. Or, a subordona condiției menționate rambursarea unui excedent de taxă pe valoarea adăugată deductibil, rambursare care constituie astfel etapa următoare nașterii dreptului menționat, poate avea aceleași efecte asupra dreptului de deducere ca și aplicarea aceleiași condiții în momentul nașterii acestui drept. Așadar, este de natură să repună în discuție efectul util al dreptului de deducere menționat. Prin urmare, plata contraprestației datorate pentru operațiunea din care rezultă taxa pe valoarea adăugată deductibilă nu poate constitui o condiție, în sensul articolului 183 din Directiva 2006/112, pe care statele membre o pot stabili pentru rambursarea excedentului de taxă deductibilă.

(a se vedea punctele 48, 52, 53 și 56 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

28 iulie 2011(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere – Norme de exercitare – Articolul 183 – Reglementare națională care nu permite rambursarea excedentului de TVA decât în măsura în care depășește valoarea taxei aferente intrărilor, rezultat din operațiuni pentru care nu a fost încă efectuată plata”

În cauza C-274/10,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 1 iunie 2010,

Comisia Europeană, reprezentată de domnii D. Triantafyllou și B. Simon, precum și de doamna K. Talabér-Ritz, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Ungare, reprezentată de domnul M. Fehér, doamna K. Szíjjártó și domnul G. Koós, în calitate de agenți, asistați de doamna K. Magony, szakértő,

pârâtă,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul D. Šváby, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász și T. von Danwitz (raportor), judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 aprilie 2011,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 mai 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Prin intermediul cererii introductive, Comisia Europeană solicită Curții să constate că:
 - prin obligarea persoanelor impozabile a căror declarație fiscală menționează un

„excedent”, în sensul articolului 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), pentru o anumită perioadă fiscală să raporteze 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 raporteze de mai multe ori acest excedent în perioada fiscală următoare,

Republica Ungară nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 2006/112.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

2 Potrivit articolului 62 din Directiva 2006/112:

„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.”

3 Articolul 63 din această directivă prevede că faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

4 Articolul 66 din directiva menționată prevede:

„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;

[...]”

5 Articolul 90 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

6 Potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 1, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, din titlul X, intitulat „Deduceri”, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibil”.

7 Prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 de modificare a Directivei

2006/112/CE (JO L 189, p. 1), care trebuie transpus? până? cel târziu la 31 decembrie 2012, a fost introdus în Directiva 2006/112 articolul 167a, al c?rui alineat (1) este redactat astfel:

„Statele membre pot prevedea, în cadrul unui sistem op?ional, ca dreptul de deducere al unei persoane impozabile a c?rei [tax? pe valoarea ad?ugată?, denumit? în continuare «TVA»] devine exigibil? numai în conformitate cu articolul 66 litera (b) s? fie amânat până? în momentul în care TVA?ul pentru bunurile sau serviciile care i?au fost livrate/prestate a fost plătit furnizorului s?u.”

8 Articolul 168 din Directiva 2006/112 prevede:

„În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul, în statul membru în care efectueaz? opera?iunile respective, de a deduce din valoarea TVA?ului, pe care are obliga?ia de a o plăti, urm?toarele sume:

(a) TVA?ul datorat sau achitat în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

[...]”

9 Articolul 178 din Directiva 2006/112, care figureaz? în capitolul 4, intitulat „Norme care reglementeaz? exercitarea dreptului de deducere”, din titlul X din această directiv? prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoan? impozabil? este necesar s? îndeplineasc? urm?toarele condi?ii:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce prive?te livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obliga?ia de a de?ine o factur? emis? în conformitate cu articolele 220-236 ?i cu articolele 238, 239 ?i 240;

[...]”

10 Articolul 179 din directiva men?ionat? prevede:

„Persoana impozabil? efectueaz? deducerea sc?zând din valoarea total? a TVA?ului datorat pentru o anumit? perioad? fiscal? valoarea total? a TVA?ului pentru care, în aceea?i perioad?, dreptul de deducere a ap?rut ?i este exercitat în conformitate cu articolul 178.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectueaz? opera?iuni ocazionale definite la articolul 12 s???i exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.”

11 Potrivit articolului 183 din Directiva 2006/112, care este redactat în termeni identici, în esen??, cu cei ai articolului 18 alineatul (4) din A?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1):

„Atunci când, pentru o anumit? perioad? fiscal?, valoarea deducerilor dep???e?te valoarea TVA?ului datorat, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada urm?toare, în condi?iile pe care le stabilesc.

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

12 Articolul 184 din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 5, intitulat „Ajustarea deducerilor”, din titlul X din această directivă, precizează:

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

13 Potrivit articolului 185, care figurează în același capitol al directivei menționate:

„(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.”

Reglementarea națională

14 Articolul 55 alineatul 1 din Legea CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)], denumită în continuare „Legea privind TVA-ul” prevede:

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

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

16 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).”

17 Articolul 131 din Legea 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 care diminuează valoarea totală a taxei pe care are obligația de a o plăti în conformitate cu alineatul 1 pentru această perioadă fiscală sau

b) s? solicite rambursarea diferen?ei de c?tre autorit??ile fiscale ale statului în condi?iile ?i potrivit modalit??ilor definite la articolul 186.”

18 Articolul 186 din această lege prevede:

„1. Rambursarea cuantumului diferen?ei negative determinate în conformitate cu articolul 131 alineatul 1 – corectat în conformitate cu alineatul 2 – poate fi solicitat? cel mai devreme începând de la data scaden?ei stabilite în Legea XCII din 2003 [privind sistemul de impozitare (az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény)], dac?

a) persoana impozabil? identificat? în scopuri de TVA pe teritoriul na?ional depune o cerere în acest sens la autorit??ile fiscale în momentul în care introduce declara?ia în conformitate cu articolul 184;

[...]

2. În cazul în care persoana impozabil? identificat? în scopuri de TVA pe teritoriul na?ional care procedeaz? în conformitate cu alineatul 1 litera a) nu pl?te?te în întregime, înainte de scaden?a men?ionat? la alineatul 1, suma, cuprinzând de asemenea o tax?, care corespunde opera?iunii constitutive a temeiului juridic al repercut?rii impozitului sau dac? datoria sa nu se stinge în alt mod înaintea acestei date, trebuie s? se deduc? valoarea total? a taxei deductibile aferente intr?rilor care corespunde acestei opera?iuni din cuantumul, exprimat în valoare absolut?, al diferen?ei negative constatate în conformitate cu articolul 131 alineatul 1, până la concuren?a acestui cuantum.

3. Articolul 131 alineatul 2 litera a) se aplic? sumei care diminueaz?, în temeiul alineatului 2, cuantumul, exprimat în valoare absolut?, al diferen?ei negative constatate în conformitate cu articolul 131 alineatul 1, până la concuren?a acestui cuantum. [...]”

19 Rezult? din articolul 37 alineatul 1 din Legea XCII din 2003 privind sistemul de impozitare, care are urm?torul cuprins, c? scaden?a men?ionat? corespunde expir?rii termenului de plat? a taxei:

„Taxa trebuie pl?tit? la data indicat? în anexa la lege sau în lege (scaden??) [...]”

20 Potrivit punctului 2 litera a) din partea I din anexa II la această lege:

„Persoana impozabil? care are obliga?ia de a pl?ti [TVA?ul] pl?te?te cuantumul net datorat al [TVA?ului]

– în cazul declara?iilor fiscale lunare,

înainte de data de 20 a lunii urm?toare lunii curente;

– în cazul declara?iilor fiscale trimestriale,

înainte de data de 20 a lunii urm?toare trimestrului;

– în cazul declara?iilor fiscale anuale,

înainte de data de 25 februarie a anului urm?tor anului fiscal

?i poate solicita rambursarea acesteia începând de la aceea?i dat?.”

Procedura precontencioasă

21 Apreciind că reglementarea națională care obligă persoanele impozabile să raporteze un excedent în sensul articolului 183 din Directiva 2006/112 în perioada fiscală următoare, în măsura în care acest excedent cuprinde un quantum al TVA-ului aferent intrărilor care rezultă din operațiuni pentru care persoana impozabilă respectivă nu a plătit încă o contraprestație, încălca directiva menționată, Comisia a decis inițierea procedurii prevăzute la articolul 226 CE și a adresat o scrisoare de punere în întârziere Republicii Ungare la 21 martie 2007.

22 Statul membru menționat a răspuns la această punere în întârziere printr-o scrisoare din 30 mai 2007 în care a contestat orice încălcare a dreptului Uniunii.

23 În urma acestui răspuns, continuând să considere că Republica Ungară nu își respecta obligațiile care îi revineau în temeiul Directivei 2006/112, Comisia a emis, la 8 octombrie 2009, un aviz motivat prin care solicită acestui stat membru să ia măsurile necesare pentru a se conforma avizului, în termen de două luni de la primirea acestuia.

24 Întrucât Republica Ungară a răspuns la acest aviz motivat printr-o scrisoare din 16 septembrie 2009 invocând absența unei încălcări a dreptului Uniunii, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

25 Comisia susține că articolul 186 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul este contrar dreptului Uniunii întrucât exclude rambursarea excedentului de TVA aferent intrărilor deductibile din TVA-ul aferent ieșirilor în măsura în care TVA-ul aferent intrărilor rezultă din operațiuni pentru care contraprestația datorată, TVA inclus, nu a fost încă plătită.

26 Comisia pretinde că, potrivit articolelor 62 și 63 din Directiva 2006/112, 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 autoritățile fiscale TVA-ul chiar dacă nu a fost încă plătit de clienți și înainte de sfârșitul perioadei fiscale. Dat fiind că, într-o astfel de situație, articolul 186 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul împiedică clientul să solicite rambursarea TVA-ului corespunzător operațiunii respective, sistemul TVA-ului ar fi dezechilibrat.

27 Această excludere a rambursării excedentului de TVA deductibil ar impune o constrângere operatorilor vizați, dat fiind că reportarea plății de către stat a creanței persoanei impozabile care solicită o rambursare ar diminua temporar valoarea bunurilor de care dispune această persoană impozabilă, ceea ce ar reduce în special quantumul lichidității sale.

28 În plus, Comisia subliniază că legislația națională în cauză nu cuprinde nicio limitare în timp în privința reportării excedentului de TVA. Așadar, ar fi posibil ca persoana impozabilă să trebuiască să raporteze de mai multe ori un astfel de excedent. Or, din modul de redactare a articolului 183 primul paragraf din Directiva 2006/112 ar rezulta că un excedent trebuie rambursat cel târziu în a doua perioadă fiscală următoare celei în care a apărut.

29 Comisia susține de asemenea că acest articol prevede numai că statele membre pot defini normele procedurale care reglementează rambursarea excedentului de TVA deductibil pentru ca acestea să se integreze corect în diferitele instrumente normative care reglementează procedura administrativă. În schimb, articolul menționat nu ar permite restrângerea acestei rambursări prin

intermediul unor condiții referitoare la fond. Or, reglementarea națională în cauză nu ar stabili norme privitoare la formă, ci limite materiale ale rambursării TVA-ului.

30 Republica Ungară apreciază că respectiva condiție prevăzută la articolul 186 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul pentru obținerea rambursării unui excedent de TVA deductibil, și anume plata contraprestației datorate pentru operațiunea din care rezultă TVA-ul deductibil, nu încalcă nici principiul neutralității fiscale, nici articolul 183 din Directiva 2006/112, care atribuie în mod clar statelor membre competența de a defini condițiile acestei rambursări.

31 Acest stat membru susține că amânarea rambursării excedentului de TVA deductibil care rezultă din articolul 186 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul nu reprezintă o obligație în sarcina persoanei impozabile care să fie contrară principiului neutralității fiscale. Astfel, prin obligația de „plată a TVA-ului” ar trebui să se înțeleagă numai o obligație definitivă, și anume o situație în care persoana impozabilă trebuie să suporte TVA-ul fără a beneficia de un drept de deducere. În schimb, TVA-ul suportat provizoriu ar constitui numai o obligație fiscală sau de trezorerie care nu ar afecta decât temporar situația financiară a operatorului vizat și care nu ar fi contrară principiului neutralității fiscale. În această privință, Republica Ungară subliniază că sistemul comun de TVA cuprinde norme care impun persoanelor impozabile să suporte în mod tranzitoriu cuantumul acestei taxe.

32 În plus, condiția impusă pentru rambursarea în discuție nu ar implica niciun risc financiar pentru persoana impozabilă, dat fiind că aceasta nu și-a plătit încă datoria. În realitate, plata ar fi suportată numai de vânzător și ar rezulta din normele de drept al Uniunii, în special din articolele 62 și 63 din Directiva 2006/112. Întrucât această obligație de plată ar fi compatibilă cu principiul neutralității fiscale, pretinsa obligație care rezultă din reglementarea națională în litigiu pentru client nu poate fi considerată inadmisibilă.

33 Reglementarea națională menționată ar urmări neutralizarea avantajului de care beneficiază clientul, care ar putea beneficia de rambursarea impozitului care grevează o tranzacție care nu a condus la efectuarea unei plăți sau care nu va face niciodată obiectul unei plăți, pentru a și ameliora situația financiară și în special pentru a și plăti furnizorii. În schimb, potrivit concepției Comisiei, statul ar acorda un împrumut gratuit persoanelor impozabile, care grevează asupra bugetului său, în special atunci când perioada fiscală a furnizorului este mai lungă decât cea a clientului.

34 Pe de altă parte, interpretarea Comisiei privind principiul neutralității fiscale ar restrânge în mod nejustificat puterea de apreciere conferită statelor membre prin articolul 183 din Directiva 2006/112 și ar avea ca efect faptul că articolul menționat ar rămâne lipsit de sens.

35 Republica Ungară susține de asemenea că reglementarea sa 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 fixat un astfel de termen pentru plata aferentă tranzacției. Curtea ar fi admisă că statele membre dispun de o anumită marjă în ceea ce privește stabilirea termenului de rambursare a excedentului de TVA deductibil.

36 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 în perioada fiscală următoare. În plus, realizarea condiției de plată impuse de reglementarea în litigiu ar depinde de voința persoanei impozabile vizate.

Aprecieria Curții

37 Comisia reproșează în esență Republicii Ungare că a depășit limitele libertății de care dispun statele membre în temeiul articolului 183 din Directiva 2006/112 întrucât a prevăzut că rambursarea este exclusiv în măsura în care persoana impozabilă încă nu a plătit contraprestația, TVA inclus, datorată pentru operațiunea care dă naștere TVA-ului deductibil.

38 Acest articol 183 prevede că, 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.

39 Rezultat din însuși modul de redactare a acestui articol și în special din termenii „în condițiile pe care le stabilesc” că statele membre dispun de o anumită libertate în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA (a se vedea Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 32, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 17, precum și Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctele 33 și 64).

40 Totuși, această împrejurare nu permite să se concluzioneze că articolul 183 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că modalitățile stabilite de statele membre în privința rambursării excedentului de TVA sunt scutite de orice control în raport cu dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Rep., p. I-623, punctul 15, și Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3, citată anterior, punctul 28).

41 Astfel, este necesar să se analizeze în ce măsură articolul 183 din Directiva 2006/112, interpretat în raport cu contextul și cu principiile generale aplicabile în materia TVA-ului, cuprinde norme specifice pe care statele membre trebuie să le respecte atunci când pun în aplicare dreptul la rambursarea excedentului de TVA (a se vedea Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3, citată anterior, punctul 30).

42 În această privință, trebuie să se arate, în primul rând, că rezultat dintr-o jurisprudență constantă că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârile Comisia/Italia, punctul 28, Sosnowska, punctul 14, și Enel Maritsa Iztok 3, punctul 31, citate anterior).

43 Astfel cum a subliniat în mod repetat Curtea, dreptul de deducere menționat face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor (a se vedea în special Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 18, Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Rep., p. I-8791, punctul 34, și Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3, citată anterior, punctul 32).

44 În al doilea rând, trebuie amintit că însăși existența dreptului de deducere intră în sfera articolelor 167-172 din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, în timp ce articolele 178-183 din această directivă se referă numai la modalitățile de exercitare a acestui drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Comisia/Țările de Jos, C-338/98, Rec., p. I-8265, punctul 71, și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, Rec., p. I-5583, punctul 30).

45 În ce privește posibilitatea, conferită de articolul 183 din Directiva 2006/112, de a prevedea ca excedentul de TVA să fie reportat în perioada fiscală următoare sau să fie rambursat, Curtea a precizat că condițiile stabilite de statele membre în această privință nu pot aduce atingere

principiului neutralității fiscale, fiindcă persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, astfel de condiții trebuie să permit persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței care rezultă din excedentul de TVA, aceasta implicând ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil, prin plată în numerar sau într-un mod echivalent, și ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat să nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă (a se vedea Hotărârile Comisia/Italia, punctele 33 și 34, Sosnowska, punctul 17, precum și Enel Maritsa Iztok 3, punctele 33 și 64, citate anterior).

46 În al treilea rând, în ceea ce privește importanța acordată plății operațiunilor din care rezultă TVA-ul în sistemul stabilit prin Directiva 2006/112, trebuie să se arate că, în temeiul articolului 63 din aceasta, TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile, și anume odată cu realizarea operațiunii în cauză, indiferent de problema dacă a fost sau nu a fost achitată contraprestația. Prin urmare, TVA-ul este datorat autorității fiscale de către furnizorul unui bun sau prestatorul unui serviciu chiar dacă nu a primit încă din partea clientului sau plata corespunzătoare operațiunii realizate.

47 În același mod, articolul 167 din Directiva 2006/112 prevede că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, ceea ce se întâmplă, potrivit articolului 63 menționat, în momentul în care a fost realizată operațiunea, indiferent dacă a fost plătită contraprestația datorată pentru această operațiune. În plus, la articolul 168 litera (a) din această directivă se arată în mod expres că dreptul de deducere a taxei aferente intrărilor de care beneficiază persoana impozabilă se referă nu numai la TVA-ul achitat, ci și la TVA-ul datorat. De asemenea, rezultă din modul de redactare a articolului 179 din directiva menționată că dreptul de deducere se exercită, în principiu, scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care, în aceeași perioadă, a apărut dreptul de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p. I-3457, punctul 41).

48 Rezultă că, potrivit sistemului instituit prin Directiva 2006/112, exigibilitatea TVA-ului, precum și nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt, în principiu, independente de faptul că respectiva contraprestație datorată, TVA inclus, a fost sau nu a fost deja achitată.

49 Această analiză este susținută de alte dispoziții ale directivei, potrivit căreia plata efectivă a contraprestației nu poate avea incidență asupra exigibilității sau deductibilității TVA-ului decât în împrejurări speciale prevăzute expres de directiva menționată.

50 Astfel, articolul 66 litera (b) din Directiva 2006/112 permite statelor membre să prevadă, prin derogare de la articolul 63 din această directivă, ca TVA-ul să devină exigibil, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, cel târziu la data încasării plății. Or, Republica Ungară nu a susținut că a utilizat această posibilitate.

51 Pe de altă parte, articolul 66 litera (b) din Directiva 2006/112 a fost completat în cursul anului 2010, și anume după introducerea prezentei acțiuni, prin introducerea în această directivă a articolului 167a, potrivit căruia statele membre pot prevedea, în cadrul unui sistem opțional, ca dreptul de deducere al unei persoane impozabile al căruia TVA devine exigibil numai în conformitate cu articolul 66 litera (b) să fie amânat până în momentul în care TVA-ul pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate a fost plătit furnizorului său.

52 Din lectura ansamblului acestor dispoziții rezultă că, potrivit Directivei 2006/112, nașterea dreptului de deducere nu este subordonată decât în anumite cazuri speciale prevăzute expres de această directivă condiției ca respectiva contraprestație datorată pentru operațiunea din care rezultă TVA-ul deductibil să fi fost deja plătită. Cu excepția acestor cazuri speciale, dreptul de deducere există indiferent de această condiție. Or, a subordona condiției plății rambursarea unui

excedent de TVA deductibil, rambursare care constituie astfel etapa următoare nașterii dreptului menționat, poate avea aceleași efecte asupra dreptului de deducere ca și aplicarea aceleiași condiții în momentul nașterii acestui drept. Așadar, este de natură să repună în discuție efectul util al dreptului de deducere menționat.

53 Prin urmare, plata contraprestației datorate pentru operațiunea din care rezultă TVA-ul deductibil nu poate constitui o condiție, în sensul articolului 183 din Directiva 2006/112, pe care statele membre o pot stabili pentru rambursarea excedentului de TVA deductibil.

54 Rezultă din ansamblul considerațiilor care preced că articolul 183 din Directiva 2006/112 nu permite statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului la rambursarea unui excedent de TVA deductibil de plata cuantumului datorat pentru operațiunea în cauză. Astfel, excluzând rambursarea unui excedent de TVA în măsura în care contraprestația datorată, TVA inclus, pentru operațiunea din care rezultă TVA-ul deductibil nu a fost încă achitat, Republica Ungară a depășit limitele libertății de care dispun statele membre în temeiul articolului 183 menționat.

55 În plus, trebuie să se arate că această excludere a rambursării unui astfel de excedent de TVA conduce la situația în care anumite persoane impozabile a căror declarație fiscală menționează sistematic excedente sunt constrânse să raporteze de mai multe ori acest excedent în perioada fiscală următoare. În această privință, trebuie amintit că o raportare a unui excedent de TVA în mai multe perioade fiscale următoare celei în care a apărut acest excedent nu este în mod necesar incompatibilă cu articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3, citată anterior, punctul 49). Cu toate acestea, dat fiind că reglementarea națională în cauză prevede perioade fiscale cuprinse între o lună și un an, ea poate avea consecința că anumite persoane impozabile nu obțin, din cauza raportării repetate a unui excedent, o rambursare a acestuia într-un termen rezonabil.

56 Prin urmare, trebuie să se constate că Republica Ungară,

- 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 raporteze 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 raporteze de mai multe ori acest excedent în perioada fiscală următoare,

nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul acestei directive.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Ungare la plata cheltuielilor de judecată, iar Republica Ungară a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

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

1) Republica Ungară,

- prin obligarea persoanelor impozabile a căror declarație fiscală menționează un excedent, în sensul articolului 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, pentru o anumită perioadă fiscală să raporteze 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 raporteze de mai multe ori acest excedent în perioada fiscală următoare,

nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul acestei directive.

2) Obligă Republica Ungară la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături

* Limba de procedură: maghiară.