

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

27 iunie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Livrare a unui bun imobil realizat înainte de aderarea Republicii Bulgaria la Uniunea Europeană – Nulitate a contractului de vânzare constatată după aderare – Obligația de regularizare a deducerii inițial operate – Interpretare – Competența Curții”

În cauza C-364/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria), prin decizia din 7 iunie 2017, primită de Curte la 13 iunie 2017, în procedura

„Varna Holideis” EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul C. G. Fernlund, președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor) și S. Rodin, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru „Varna Holideis” EOOD, de M. Popov, avocat;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de S. Petkov, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de T. Mitova, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de P. Mihaylova și de F. Clotuche-Duvieusart, în calitate de agenți,

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

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolelor 90 ?i 185 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între „Varna Holideis” EOOD, pe de o parte, ?i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direc?iei „Contesta?ii ?i practici fiscale ?i în materie de securitate social?” pentru ora?ul Varna, de pe lâng? Administra?ia central? a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Publice, Bulgaria), pe de alt? parte, în leg?tur? cu regularizarea deducerii taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) pe care a achitat?o aceast? societate în amonte cu ocazia achizi?ion?rii unui imobil cu destina?ia de hotel.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 63 din Directiva TVA este redactat dup? cum urmeaz?:

„Faptul generator intervine ?i TVA devine exigibil? atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

4 Articolul 90 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul anul?rii, al refuzului sau al nepl??ii totale sau par?iale sau în cazul în care pre?ul este redus dup? livrare, baza de impozitare se reduce, în consecin??, în condi?iile stabilite de statele membre.

(2) În cazul nepl??ii totale sau par?iale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

5 Articolul 179 din aceast? directiv? prevede:

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

[...]”

6 Articolul 184 din directiva men?ionat? are urm?torul cuprins:

„Deducerea ini?ial? este regularizat? atunci când este mai mare sau mai mic? decât cea la care are dreptul persoana impozabil?.”

7 Articolul 185 din aceea?i directiv? prevede:

„(1) Regularizarea se efectueaz? în special atunci când, dup? întocmirea declara?iei privind TVA, apar modific?ri ale factorilor utiliza?i la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anuleaz? cump?r?ri sau se ob?in reduceri de pre?.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectueaz? regulariz?ri în cazul opera?iunilor

r?mase total sau par?ial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunz?tor sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mic? valoare sau de e?antioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul opera?iunilor r?mase total sau par?ial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regulariz?rii.”

8 Potrivit articolului 186 din Directiva TVA:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 ?i 185.”

Dreptul bulgar

9 Articolul 78 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea ad?ugat?) (DV nr. 63 din 4 august 2006, denumit? în continuare „ZDDS”), în vigoare de la 1 ianuarie 2007, prevede:

„(1) În cazul modific?rii bazei de impozitare, al anul?rii unei opera?iuni ?i al modific?rii tipului opera?iunii, persoana impozabil? are obliga?ia de a regulariza cuantumul TVA?ului dedus în amonte.

(2) Regularizarea are loc în perioada fiscal? în care au intervenit circumstan?ele prev?zute la alineatul 1, prin înregistrarea în registrul de achizi?ii ?i în declara?ia privind TVA?ul aferent? perioadei fiscale corespunz?toare a documentului justificativ în sensul articolului 115 sau a unui document justificativ nou, în sensul articolului 116, prin care se efectueaz? regularizarea.”

Situa?ia de fapt din litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

10 Varna Holideis, societate cu sediul în Varna (Bulgaria), a achizi?ionat, în cursul lunii decembrie a anului 2004, un imobil cu destina?ie de hotel în acela?i ora?. Prin hot?rârea din 12 februarie 2015 (nr. 201), r?mas? definitiv? în aceea?i zi, Varhoven kasatsionen sad (Curtea Suprem? de Casa?ie, Bulgaria) a constatat nulitatea vânz?rii acestui imobil. În consecin??, aceast? instan?? a dispus ca Varna Holideis s? restituie vânz?torului imobilul men?ionat ?i ca acesta s? ramburseze pre?ul vânz?rii respective.

11 Pentru executarea acestei hot?râri, vânz?torul a trimis Varna Holideis note de credit. Aceasta din urm? a comunicat c? le refuz? ?i, la data pronun??rii de c?tre Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria) a deciziei de trimitere, 7 iunie 2017, nu solicitase înc? radierea din cartea funciar? a imobilului vizat.

12 Având în vedere hot?rârea Varhoven kasatsionen sad (Curtea Suprem? de Casa?ie) din 12 februarie 2015 (nr. 201), Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (Direc?ia teritorial? a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Publice Varna, Bulgaria) a emis o în?tiin?are de plat? referitoare la luna februarie a anului 2015, în scopul regulariz?rii TVA?ului dedus de Varna Holideis în cadrul TVA?ului care a grevat achizi?ia acestui imobil în cursul anului 2004. Aceast? în?tiin?are de plat? a fost confirmat? printr?o decizie a directorului Direc?iei „Contesta?ii ?i practici fiscale ?i în materie de securitate social?” pentru ora?ul Varna de pe lâng? Administra?ia central? a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Publice. Din aceast? decizie ar reie?i c?, de?i, cu siguran??, regularizarea TVA?ului dup? constatarea nulit??ii unei opera?iuni nu este un caz prev?zut în mod expres de dreptul bulgar, dispozi?iile acestuia care reglementeaz? cazurile de rezolu?iune pot fi aplicate prin analogie, în conformitate cu principiul neutralit??ii fiscale.

13 În cadrul ac?iunii sale la instan?a de trimitere, Varna Holideis contest? obliga?ia care i se impune de a regulariza TVA?ul în cauz?. Aceasta consider? c? dreptul bulgar prevede o

regularizare a TVA-ului în caz de rezoluțiune, dar nu în caz de anulare. Prima dintre aceste noțiuni ar corespunde situației în care un creditor pune capăt în mod retroactiv unei livrări, în timp ce a doua ar privi situații în care o operațiune nu a putut produce efecte juridice niciodată, chiar de la început. Or, dreptul fiscal bulgar nu ar reglementa această situație.

14 Instanța de trimitere arată, în această privință, că nulitatea unei operațiuni constatată printr-o decizie juridică ar putea fi calificată drept modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, în sensul articolului 185 din Directiva TVA. Această instanță consideră totuși că nulitatea unei operațiuni ar putea însemna și că nu a existat o livrare, în sensul Directivei TVA, și că, în consecință, TVA-ul nu a fost niciodată datorat. În acest caz, nu ar trebui să se efectueze o regularizare, ci să se refuze dreptul de deducere a TVA-ului.

15 În lipsa unei dispoziții exprese a dreptului bulgar, ar trebui, pentru deducerea consecințelor nulității vânzării din punct de vedere fiscal, să se aplice în mod direct Directiva TVA. Astfel, în cazul în care această directivă ar trebui să fie interpretată în sensul că nulitatea unei operațiuni determină regularizarea deducerii TVA-ului plătit în amonte, ar trebui să se examineze aspectul dacă dispozițiile relevante din această directivă se aplică în mod direct. Astfel, dacă nu ar fi operat regularizarea, ar exista un risc de pierdere a TVA-ului, din moment ce vânzătorul a restituit cumpărătorului prețul bunului vândut, precum și TVA-ul pe care acesta l-a plătit, deși acest cumpărător putea profita de beneficiul TVA-ului pe care îl dedusese.

16 În acest context, Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 90 alineatul (1) și articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că prevedea obligația regularizării cuantumului TVA-ului dedus, aferent unei livrări într-un caz precum cel din speță, în care operațiunea pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului a fost anulat prin hotărâre judecătorească definitivă, sau în sensul că, în contextul definiției prevăzute la articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată, în acest caz nu s-a realizat nicio livrare, iar obligația de plată a TVA-ului nici nu a luat naștere?

2) Articolul 185 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în lipsa unei reglementări naționale în cazul în care o operațiune este anulat prin decizie juridică, regularizarea cuantumului TVA-ului dedus se poate realiza cu aplicarea directă a articolului 90 alineatul (1) din [D]irectiva [TVA]?”

Cu privire la competența Curții

17 Potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea este competentă să interpreteze dreptul Uniunii numai în ce privește aplicarea acestuia în noul stat membru după data aderării sale la Uniunea Europeană (Ordonanța din 11 mai 2017, Exmitiani, C-286/16, nepublicată, EU:C:2017:368, punctul 12).

18 Rezultă de aici în special că Curtea nu este competentă să interpreteze directive ale Uniunii în materie de TVA atunci când perioada de colectare a taxelor în discuție în litigiul principal este anterioară aderării respectivului stat membru la Uniune (Ordonanța din 11 mai 2017, Exmitiani, C-286/16, nepublicată, EU:C:2017:368, punctul 13).

19 Potrivit deciziei de trimitere, în cursul lunii decembrie a anului 2004 și deci înainte de aderarea Republicii Bulgaria la Uniune, la 1 ianuarie 2007, Varna Holideis a achiziționat un imobil cu destinația de hotel în Varna.

20 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 63 din Directiva TVA, faptul

generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile (Hotărârea din 7 martie 2013, Efir, C-19/12, nepublicat, EU:C:2013:148, punctul 31).

21 Prin urmare, presupunând că livrarea bunului imobil în discuție în litigiul principal a fost reglementată de norme precum cele prevăzute de Directiva TVA, această livrare a avut loc, iar TVA-ul a devenit exigibil înainte de aderarea Republicii Bulgaria la Uniune.

22 În ceea ce privește dreptul de deducere prevăzut de Directiva TVA, acesta este legat direct, atât pe plan material, cât și temporal, de exigibilitatea TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri și servicii în amonte.

23 Astfel, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii. Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA 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 efectuate în amonte (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 37 și 39).

24 Potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului se exercită, în principiu, în cadrul perioadei în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 44).

25 În consecință, conform jurisprudenței amintite la punctele 17 și 18 din prezenta hotărâre, Curtea nu are competența de a răspunde la întrebările adresate, în măsura în care acestea vizează exigibilitatea TVA-ului și exercitarea dreptului de deducere.

26 În ceea ce privește regularizarea deducerilor de TVA, articolele 184-186 din Directiva TVA prevăd condițiile în care administrația fiscală îi poate solicita unei persoane impozabile o regularizare. Reiese din jurisprudența Curții că mecanismul regularizării prevăzut la aceste articole face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de Directiva TVA. Acesta urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 23).

27 Deși, cu siguranță, regularizarea nu poate modifica, *de facto*, deducerea inițială operată, ci determină o majorare sau o reducere a cuantumului TVA-ului datorat de persoana impozabilă într-o perioadă de impozitare ulterioară (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 53), totuși mecanismul de regularizare urmărește rectificarea deducerilor operate în trecut.

28 Astfel, conform articolului 184 din Directiva TVA, deducerea TVA-ului operată inițial pe baza taxei plătite în amonte este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

29 În plus, din coroborarea articolului 184 cu articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA rezultă că, în cazul în care o regularizare se dovedește necesară ca urmare a modificării uneia dintre elementele luate în considerare la calculul deducerilor, calculul cuantumului acestei regularizări trebuie să conducă la o corelare a cuantumului deducerilor efectuate în final cu cel al deducerilor pe care persoana impozabilă ar fi fost îndreptățită să le efectueze dacă modificarea respectivă ar fi fost luată în considerare (Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 27).

30 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că numai existența oricărui element ulterior datei aderării la Uniune a statului membru vizat, care se leagă de împrejurări care preced această dată și care reprezintă o consecință a acesteia, nu este suficient pentru a fundamenta competența Curții de a răspunde la întrebările preliminare cu privire la interpretarea unei directive (Ordonanța din 11 mai 2011, Semerdzhiev, C-32/10, nepublicată, EU:C:2011:288, punctul 26).

31 Prin urmare, din moment ce obligația de regularizare este legată în mod indisociabil de exigibilitatea TVA-ului datorat sau achitat în amonte sau de dreptul de deducere care rezultă din aceasta, apariția, după aderarea la Uniune a unui stat membru, a unor împrejurări care sunt, în principiu, susceptibile să întemeieze această obligație nu permite Curții să interpreteze Directiva TVA dacă livrarea de bunuri sau prestarea de servicii avut în vedere a avut loc înainte de această aderare.

32 În consecință, Curtea nu este competentă să răspundă la întrebările adresate de Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna).

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 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 șasea) declară:

Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu este competentă să răspundă la întrebările adresate de Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria).

Semnături

* Limba de procedură: bulgară.