

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a zecea)

13 februarie 2019(*)

„Trimitere preliminar? – Armonizarea legisla?iilor fiscale – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducerea TVA?ului – Determinarea persoanei impozabile obligate la plata TVA?ului – Aplicarea retroactiv? a unei m?suri de derogare – Principiul securit??ii juridice”

În cauza C?434/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Zalaegerszeg, Ungaria), prin decizia din 29 iunie 2017, primit? de Curte la 18 iulie 2017, în procedura

Human Operator Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a zecea),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edintele Cur?ii, îndeplinind func?ia de pre?edinte al Camerei a zecea, ?i domnii F. Biltgen ?i E. Levits (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér ?i de G. Koós, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de V. Bottka, de A. Sipos ?i de L. Lozano Palacios, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea Deciziei de punere în aplicare (UE) 2015/2349 a Consiliului din 10 decembrie 2015 privind autorizarea Ungariei de a aplica o m?sur? de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe

valoarea adăugată (JO 2015, L 330, p. 53, denumită în continuare „decizia de punere în aplicare”) coroborată cu articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013 (JO 2013, L 201, p. 4) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Human Operator Zrt., pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția pentru contestații din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria, denumită în continuare „direcția de contestații”), pe de altă parte, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) de către o persoană impozabilă destinatar al unor prestații de servicii supuse TVA-ului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 193 din Directiva TVA prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202.”

4 Potrivit articolului 199 din această directivă:

„(1) Statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

(a) lucrări de construcții, inclusiv servicii de reparații, curățenie, întreținere, transformare și demolare legate de bunuri imobile, precum și livrarea de lucrări de construcții considerate ca o livrare de bunuri în temeiul articolului 14 alineatul (3);

(b) punerea la dispoziție a personalului ce participă la activități prevăzute la litera (a);

[...]”

5 Articolul 395 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă.”

Decizia de punere în aplicare

6 Prin scrisorile înregistrate de serviciile Comisiei Europene la 23 decembrie 2014 și la 8 mai 2015, Ungaria a solicitat autorizarea de a introduce o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA în ceea ce privește persoana care îi revine obligația plății TVA-ului, în vederea combaterii anumitor practici frauduloase în sectorul întreprinderilor de muncă temporară. Prin decizia de punere în aplicare, Consiliul a aprobat această cerere.

7 Potrivit articolului 1 din decizia de punere în aplicare:

„Prin derogare de la articolul 193 din [Directiva TVA], Ungaria este autorizată să prevadă că persoana răspunzătoare de plata TVA este persoana impozabilă care beneficiază de punerea la

dispoziție de personal, angajat în alte activități decât cele care intră sub incidența articolului 199 alineatul (1) litera (a) din [Directiva TVA].”

8 Potrivit articolului 2 din decizia de punere în aplicare, această din urmă decizie expiră la 31 decembrie 2017.

Dreptul maghiar

9 Articolul 60 din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), are următorul cuprins:

„(1) În cazul livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru care cumpărătorul bunului sau beneficiarul serviciului este obligat la plata taxei, aceasta va fi calculată după cum urmează:

- a) în momentul primirii facturii sau a oricărui alt document care atestă executarea operațiunii;
- b) în momentul plății contraprestației sau
- c) în cea de a cincisprezecea zi de la efectuarea operațiunii.

(2) Dintre opțiunile prevăzute la alineatul (1), va fi aplicabilă cea aferentă evenimentului care survine primul.”

10 Articolul 142 din această lege prevede:

„(1) Taxa trebuie achitată de persoana care achiziționează bunul sau de beneficiarul serviciului:
[...]

c) în cazul prestării de servicii de punere la dispoziție de lucrători temporari, de detașare de lucrători, de punere la dispoziție a personalului sau al utilizării serviciilor de încadrare în muncă a studenților, pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii – inclusiv în situațiile în care nu este necesară o autorizație de construcție sau o procedură de notificare a autorității de urbanism.
[...]

(3) Alineatul (1) este aplicabil în cazurile în care:

- a) toate părțile care intervin în executarea operațiunii sunt persoane impozabile înregistrate pe teritoriul național și
- b) niciuna dintre părțile care intervin în executarea operațiunii nu are un statut juridic reglementat de prezenta lege în temeiul căruia nu este obligată să plătească taxa.”

[...]”

11 Articolul 294 alineatul (1) din legea menționată prevede:

„Articolul 142 alineatul (1) litera c) din prezenta lege [...], cu excepțiile stabilite la alineatele (2) și (3), se aplică operațiunilor executate începând de la 1 ianuarie 2015 sau după această dată.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 Human Operator este o societate comercială cu sediul social în Ungaria, ce are ca obiect plasarea de forță de muncă, punerea la dispoziție de lucrători temporari și orice altă punere la dispoziție de resurse umane.

13 În vederea furnizării acestor servicii către clienții săi, Human Operator a recurs, prin intermediul unor contracte de prestări de servicii, la alte societăți comerciale, care și-au pus lucrătorii la dispoziția clienților Human Operator.

14 Human Operator a acceptat facturile primite de la aceste societăți, întocmite potrivit regimului normal de taxare, care menționau, ca obiect al serviciilor vizate, „altă punere la dispoziție de resurse umane” și care indicau TVA-ul, pe care Human Operator l-a dedus.

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adóigazgatósága (Direcția Fiscală și Vamală din județul Vas din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „autoritatea fiscală de prim nivel”) a efectuat un control la Human Operator pentru a verifica declarațiile privind TVA-ul aferente lunii ianuarie a anului 2015.

16 Ca urmare a acestui control, autoritatea fiscală de prim nivel a emis, la 22 august 2016, o decizie prin care a constatat o diferență de TVA de 46 065 000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 150 000 de euro) și a obligat-o pe Human Operator la plata acestui quantum.

17 Autoritatea fiscală de prim nivel a considerat că, în temeiul articolului 60 din Legea privind TVA-ul, Human Operator era obligată să plătească TVA pentru toate operațiunile aferente declarațiilor privind luna ianuarie a anului 2015 și a determinat quantumul TVA-ului datorat luând drept bază de calcul quantumurile indicate pe facturile acceptate de Human Operator referitoare la prestările de servicii în discuție în litigiul principal.

18 Autoritatea fiscală de prim nivel s-a întemeiat în această privință pe decizia de punere în aplicare, care abilitază guvernul maghiar, prin derogare de la articolul 193 din Directiva TVA, să impună taxarea inversă, care este prevăzută la articolul 142 alineatul (1) litera (c) din Legea privind TVA-ul. Autoritatea fiscală menționată a dedus din această dispoziție, astfel cum a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015, că această taxare inversă era aplicabilă începând de la această dată, cu atât mai mult cu cât guvernul maghiar, în cererea sa menționată la punctul 6 din prezenta hotărâre, ceruse în mod expres ca derogarea solicitată să se aplice începând de la data menționată.

19 Printr-o decizie din 25 ianuarie 2017, direcția de contestații, sesizată de Human Operator, a confirmat decizia menționată la punctul 16 din prezenta hotărâre.

20 Autoritatea fiscală de prim nivel a efectuat alte controale la Human Operator, care priveau alte perioade, și a emis șase alte decizii care acopereau perioada 1 februarie 2015-31 iulie 2015. Prin aceste decizii, ea a obligat Human Operator să achite un quantum total de 387 714 000 HUF (aproximativ 1,27 milioane de euro) cu titlu de TVA aferent acestei perioade.

21 La 13 ianuarie și la 25 ianuarie 2017, direcția de contestații, sesizată din nou de Human Operator, a confirmat deciziile autorităților fiscale de prim nivel vizate la punctul anterior.

22 Considerând c?, în lipsa unor dispoziții exprese privind aplicarea sa retroactiv?, decizia de punere în aplicare nu putea fi aplicat? de guvernul maghiar înainte de notificarea c?tre Ungaria a acestei decizii, care a avut loc la 11 decembrie 2015, Human Operator a formulat, în fa?a instan?ei de trimitere, o ac?iune îndreptat? împotriva deciziilor men?ionate la punctele 19 ?i 21 din prezenta hot?râre.

23 Potrivit acestei instan?e, solu?ionarea litigiului principal necesit? determinarea datei de intrare în vigoare a deciziei de punere în aplicare ?i, prin urmare, a datei începând cu care autoriza?ia prev?zut? în aceast? decizie a devenit aplicabil?.

24 În aceste condi?ii, Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Zalaegerszeg, Ungaria) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„[Decizia de punere în aplicare] trebuie interpretat? în sensul c? se opune practicii existente în Ungaria, conform c?reia se consider? c? dispozi?ia din legisla?ia na?ional?, autorizat? în temeiul deciziei de punere în aplicare men?ionate, care prevede o derogare de la articolul 193 din [Directiva TVA], ?i care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015, este aplicabil? începând de la aceast? dat?, în condi?iile în care decizia de punere în aplicare nu con?ine nicio dispozi?ie privind retroactivitatea efectelor sau a aplicabilit??ii sale, dar, în cererea sa de autorizare a derog?rii, Ungaria a indicat aceast? dat? drept dat? ini?ial? de aplicare?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

25 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? dreptul Uniunii se opune unei reglement?ri na?ionale care prevede aplicarea unei m?suri de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA înainte ca actul Uniunii care autorizeaz? derogarea men?ionat? s? fi fost notificat statului membru care a cerut?o, în condi?iile în care, pe de o parte, actul Uniunii men?ionat tace cu privire la intrarea sa în vigoare sau la data de începere a aplic?rii sale, iar, pe de alt? parte, statul membru men?ionat a exprimat dorin?a ca derogarea men?ionat? s? se aplice cu efect retroactiv.

26 În aceast? privin??, articolul 1 din decizia de punere în aplicare permite Ungariei s? deroge de la norma general? de taxare, prev?zut? la articolul 193 din Directiva TVA, prev?zând c? persoana r?spunz?toare de plata TVA este persoana impozabil? care beneficiaz? de punerea la dispozi?ie de personal, angajat în alte activit??i decât cele care intr? sub inciden?a articolului articolul 199 alineatul (1) litera (a) din aceast? directiv?.

27 Astfel, articolul 142 alineatul (1) litera (c) din Legea privind TVA-ul prevede c? beneficiarul serviciului este obligat la plata TVA-ului în cazul prest?rii de servicii de punere la dispozi?ie de lucr?tori temporari, de deta?are de lucr?tori, de punere la dispozi?ie a personalului sau al utiliz?rii serviciilor de încadrare în munc? a studen?ilor, pentru livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii. Aceast? dispozi?ie a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015 ?i, potrivit deciziei de trimitere, autorit??ile fiscale maghiare o aplic? de la aceast? dat?.

28 Or, decizia de punere în aplicare, care permite o astfel de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA, nu a fost notificat? guvernului maghiar decât la 11 decembrie 2015.

29 În plus, această decizie nu face nicio mențiune cu privire la data intrării sale în vigoare sau cu privire la data la care derogarea pe care o prevede începe să se aplice. Aceasta nu precizează nici perioada pe care se întind efectele sale, limitându-se să prevadă data expirării sale, care este stabilită pentru 31 decembrie 2017.

30 În această privință, este necesar să se arate, mai întâi, că, în ceea ce privește articolul 199 din Directiva TVA, care permite statelor membre să recurgă, în situațiile prevăzute la alineatul (1) literele (a)-(g), la mecanismul de taxare inversă, în temeiul căruia persoana obligată la plata TVA-ului este persoana impozabilă destinatară a operațiunii supuse TVA-ului, Curtea a statuat că această dispoziție constituie o excepție de la principiul care figurează la articolul 193 din această directivă și că, prin urmare, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte, care nu poate însă determina lipsirea acesteia de efectele sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punctele 23 și 31, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 25).

31 În continuare, în lipsa, în decizia de punere în aplicare, a unor dispoziții de stabilire a datei sale de intrare în vigoare sau a unei date de începere a aplicării derogării pe care aceasta o prevede, trebuie să se recurgă, pentru a determina efectul său în timp, la principiile de interpretare general recunoscute, având în vedere atât termenii, cât și scopul și economia acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 1981, Meridionale Industria Salumi și alții, 212/80-217/80, EU:C:1981:270, punctul 8).

32 Astfel, conform articolului 297 alineatul (2) al treilea paragraf TFUE, care constituie o regulă generală în ceea ce privește intrarea în vigoare a deciziilor care se adresează unui destinatar, astfel de decizii produc efecte prin notificarea către destinatarii lor. În speță, având în vedere că decizia de punere în aplicare a fost notificată guvernului maghiar la 11 decembrie 2015, este necesar să se considere că aceasta a intrat în vigoare la această dată.

33 Această constatare nu poate fi infirmată de observațiile guvernului maghiar. Contrar a ceea ce sugerează acest guvern, sunt lipsite de relevanță pentru stabilirea datei de la care decizia de punere în aplicare a produs efecte, în primul rând, faptul că Comisia, în propunerea sa de decizie de punere în aplicare a Consiliului privind autorizarea Ungariei de a aplica o măsură de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112 [COM(2015) 557 final], a indicat în mod expres că ar fi fost informat că Ungaria începuse să aplice derogarea solicitată fără să aștepte adoptarea deciziei de punere în aplicare, în al doilea rând, faptul că articolul 2 din această decizie a stabilit data de expirare a acesteia la 31 decembrie 2017 și, în al treilea rând, faptul că, într-o scrisoare adresată Ungariei de Comisie, aceasta din urmă a precizat că intenționează să dea curs cererii acestui stat membru în ceea ce privește durata de aplicare a derogării solicitate și a prevăzut să se stabilească această durată la trei ani.

34 Astfel, trebuie amintit că principiul securității juridice, care face parte dintre principiile generale ale dreptului Uniunii, impune în special ca normele de drept să fie clare, precise și previzibile în privința efectelor lor (Hotărârea din 18 noiembrie 2008, Förster, C-158/07, EU:C:2008:630, punctul 67).

35 Imperativul securității juridice se impune cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate presupune obligații financiare, pentru a le permite celor interesați să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor care le sunt impuse de aceasta (Hotărârea din 29 aprilie 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punctul 34 și jurisprudența citată).

36 S-a statuat de asemenea c?, în vederea respectării principiului securității juridice și al protecției încrederii legitime, normele de fond din dreptul Uniunii trebuie, în principiu, interpretate în sensul c? nu au în vedere decât situații ulterioare intrării lor în vigoare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 septembrie 2002, Falck și Acciaierie di Bolzano/Comisia, C-74/00 P și C-75/00 P, EU:C:2002:524, punctul 119). Astfel, principiul securității juridice se opune, ca regulă generală, stabilirii punctului de pornire a efectelor în timp ale unui act al Uniunii înainte de publicarea sau de notificarea sa, după caz, Curtea considerând c?, în mod excepțional, situația putea fi diferită atunci când un obiectiv de interes general o impune și atunci când încrederea legitimă a persoanelor interesate este respectată în mod corespunzător (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 septembrie 1982, Amylum/Consiliul, 108/81, EU:C:1982:322, punctul 4, Hotărârea din 26 aprilie 2005, „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punctul 33 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 28 noiembrie 2006, Parlamentul European/Consiliul, C-413/04, EU:C:2006:741, punctul 75 și jurisprudența citată).

37 În consecință, având în vedere norma prevăzută la articolul 297 alineatul (2) al treilea paragraf TFUE și în lipsa oricărei indicații în decizia de punere în aplicare privind aplicarea sa retroactivă, nu se poate concluziona c? această decizie s-ar putea aplica retroactiv. Rezultă c? guvernul maghiar nu era în măsură să introducă taxarea inversă pentru serviciile care nu sunt menționate la articolul 199 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA înainte de a notifica Ungariei decizia de punere în aplicare de autorizare a acestei taxări inverse.

38 Pe de altă parte, pentru a da un răspuns util instanței de trimitere în ceea ce privește determinarea persoanei obligate la plata TVA-ului în circumstanțele în discuție în litigiul principal, trebuie amintit c?, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, este posibil ca acestea să fie invocate în fața instanțelor naționale împotriva statului membru vizat fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punctul 56 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 31 și jurisprudența citată). Curtea a statuat de asemenea c? o dispoziție din dreptul Uniunii este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 32 și jurisprudența citată).

39 În speță, articolul 193 din Directiva TVA prevede c? TVA-ul se plătește de orice persoană imposibilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii imposibilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și cu articolul 202 din această directivă.

40 În consecință, statul membru nu dispune de nicio marjă de apreciere în ceea ce privește condițiile de aplicare în timp a normei generale instituite la articolul 193 din Directiva TVA.

41 Având în vedere c? nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a derogării prevăzute la articolul 199 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, persoanele impozabile pot, aadar, invoca articolul 193 din această directivă în fața instanțelor naționale împotriva statului membru în cauză. Astfel, în speță, norma generală, prevăzută la articolul 193 din directiva menționată, este aplicabilă și, prin urmare, persoanele impozabile care au efectuat prestările de servicii în discuție în litigiul principal sunt cele care sunt obligate la plata TVA-ului pentru perioada anterioară intrării în vigoare a deciziei de punere în aplicare.

42 Având în vedere ceea ce preced?, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că dreptul Uniunii se opune unei reglementări naționale care prevede aplicarea unei măsuri de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA înainte ca actul Uniunii care autorizează derogarea menționată să fi fost notificat statului membru care a cerut-o, în condițiile în care actul Uniunii menționat tace cu privire la intrarea sa în vigoare sau la data de începere a aplicării sale, chiar dacă statul membru menționat a exprimat dorința ca derogarea menționată să se aplice cu efect retroactiv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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 zecea) declară:

Dreptul Uniunii se opune unei reglementări naționale care prevede aplicarea unei măsuri de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013, înainte ca actul Uniunii care autorizează derogarea menționată să fi fost notificat statului membru care a cerut-o, în condițiile în care actul Uniunii menționat tace cu privire la intrarea sa în vigoare sau la data de începere a aplicării sale, chiar dacă statul membru menționat a exprimat dorința ca derogarea menționată să se aplice cu efect retroactiv.

Semnături

* Limba de procedură: maghiara.