

62020CJ0487

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

10 februarie 2022 (*1)

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 179 și 183 – Dreptul de deducere a TVA-ului – Modalități – Compensarea sau rambursarea excedentului de TVA – Obligații de plată suplimentare – Principiul neutralității fiscale – Principiile echivalenței și efectivității”

În cauza C-487/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Alba Iulia (România), prin decizia din 22 septembrie 2020, primită de Curte la 2 octombrie 2020, în procedura

Philips Orștie SRL

împotriva

Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul J. Passer, președintele Camerei a șaptea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, și domnii F. Biltgen (raportor) și N. Wahl, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru Philips Orștie SRL, de M. Boian, D.-D. Dascălu și E. C. Antonescu, avocați;

—

pentru guvernul român, de E. Gane și L.-E. Bașagoi, în calitate de agenți;

—

pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 179 primul paragraf și a articolului 183 primul paragraf 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, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiilor echivalenței, efectivității și neutralității fiscale.

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Philips Orștie SRL, pe de o parte, și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (România), pe de altă parte, în legătură cu modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Articolul 179 din Directiva TVA prevede:

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

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să își exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.”

4

Articolul 183 din această directivă prevede:

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

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

5

Articolul 252 din directiva menționată prevede următoarele:

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

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

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele

respective s? nu dep??easc? un an.”

Dreptul român

6

În conformitate cu articolul 157 alineatul (2) litera b1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedur? fiscal? din 20 iulie 2015 (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015) (denumit în continuare „Codul de procedur? fiscal?”), nu sunt considerate obliga?ii fiscale restante „obliga?iile fiscale stabilite în acte administrative fiscale contestate potrivit legii, care sunt garantate potrivit articolelor 210-211 sau articolului 235”.

7

Articolul 233 din Codul de procedur? fiscal?, intitulat „Suspendarea execut?rii silite”, prevede printre altele:

„[...]

(21) Executarea silit? se suspend? sau nu începe în oricare din urm?toarele situa?ii:

a)

pentru crean?ele fiscale stabilite printr-o decizie de organul fiscal competent, dac? debitorul notific? organul fiscal, ulterior comunic?rii deciziei, cu privire la depunerea unei scrisori de garan?ie/poli?e de asigurare de garan?ie potrivit articolului 235. Executarea silit? continu? sau începe dac? debitorul nu depune scrisoarea de garan?ie/poli?a de asigurare de garan?ie în termen de 45 de zile de la data comunic?rii deciziei prin care sunt stabilite crean?ele fiscale;

b)

pentru crean?ele fiscale stabilite în acte administrative fiscale contestate potrivit legii ?i garantate potrivit articolelor 210-211. Executarea silit? continu? sau începe dup? ce actele administrative fiscale au r?mas definitive în sistemul c?ilor administrative de atac sau judiciare.

(22) Pe toat? perioada suspend?rii execut?rii silite potrivit alineatului (21), crean?ele fiscale ce fac obiectul suspend?rii nu se sting, cu excep?ia situa?iei în care debitorul opteaz? pentru stingerea acestora potrivit articolului 165 alineatul (8).

[...]”

8

Articolul 235 alineatele (1) ?i (5) din Codul de procedur? fiscal? are urm?torul cuprins:

„(1) În cazul contesta?iilor formulate împotriva actelor administrative fiscale prin care se stabilesc crean?e fiscale, potrivit prezentului cod, inclusiv pe timpul solu?ion?rii ac?iunii în contencios administrativ, executarea silit? se suspend? sau nu începe pentru obliga?iile fiscale contestate dac? debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garan?ie/poli??? de asigurare de garan?ie la nivelul obliga?iilor fiscale contestate ?i neachitate la data depunerii garan?iei. Valabilitatea scrisorii de garan?ie/poli?ei de asigurare de garan?ie trebuie s? fie de minimum 6 luni de la data emiterii.

[...]

(5) Pe toată perioada suspendării executării silite potrivit prezentului articol, creanțele fiscale ce fac obiectul suspendării nu se sting, cu excepția situației în care debitorul optează pentru stingerea acestora potrivit articolului 165 alineatul (8).”

9

Articolul 303 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal din 8 septembrie 2015 (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015) (denumit în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform articolului 316, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la articolul 323.

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la articolul 323, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele fiscale prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. Prin excepție:

a)

în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data aprobării unei înlesniri la plată nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată, pentru care a fost aprobat înlesnirea la plată;

b)

în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data înscrierii organului fiscal la masa credală potrivit Legii nr. 85/2014 nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014.

(5) Prin excepție de la prevederile alineatelor (3) și (4), diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție sau sumele neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă sau la taxa de plată cumulată, după caz, rezultate în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei, în vederea determinării sumei negative a taxei, cumulată, sau, după caz, a taxei de plată, cumulată.

(6) Prin decontul de taxă prevăzut la articolul 323, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alineatele (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

[...]"

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10

În luna septembrie 2016, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis o decizie de impunere (denumită în continuare „decizia de impunere”) prin care a fost stabilită în sarcina Philips Orștie obligația de plată a sumei de 31628916 lei românești (RON) (aproximativ 6325783 de euro) reprezentând TVA și obligații fiscale accesorii.

11

Întrucât sumele stabilite prin această decizie de impunere nu erau suspendate la executare, Philips Orștie a completat în decontul aferent lunii septembrie 2016 o sumă de 21799334 RON (aproximativ 4359866 de euro), reprezentând „diferențe de TVA de plată stabilite prin decizia de impunere neachitate până la data depunerii decontului de TVA”, fără a solicita rambursarea acesteia. După compensare, rămănea de achitat de către Philips Orștie suma de 12096916 RON (aproximativ 2419383 de euro).

12

Pe de altă parte, Philips Orștie a formulat la 4 noiembrie 2016 o contestație fiscală împotriva deciziei de impunere, contestând legalitatea acesteia pentru cuantumul de 21799334 RON (aproximativ 4359866 de euro). Cu ocazia formulării acestei contestații, Philips Orștie a depus o scrisoare de garanție bancară, emisă în aceeași zi, cu privire la o sumă de 31577059 RON (aproximativ 6315412 euro). Această scrisoare de garanție bancară a fost prelungită prin acte adiționale subsecvente până la data de 4 martie 2020.

13

Între luna noiembrie 2016 și luna martie 2019, Philips Orștie a depus deconturi de TVA în cuprinsul cărora nu a completat, la rândul 38 al acestora, ca obligații restante, diferențele de TVA de plată, astfel cum figurau în decizia de impunere și neachitate până la data depunerii acestor deconturi, solicitând totodată rambursarea TVA-ului. Această societate aprecia că, în raport cu dispozițiile articolului 233 și ale articolului 235 alineatele (1) și (5) din Codul de procedură fiscală, aceste diferențe nu puteau fi calificate drept „restante” și nu puteau face parte din „TVA-ul de

plat? cumulat”, astfel cum este acesta definit la articolul 303 alineatul (4) din Codul fiscal. Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili a emis decizii de rambursare a TVA?ului f?r? a formula obiec?ii în privin?a modului de completare a deconturilor men?ionate ?i a interpret?rii de c?tre Philips Or??tie a normelor incidente.

14

Printr?o hot?râre din 5 martie 2019, Curtea de Apel Bucure?ti (România) a admis ac?iunea formulat? de Philips Or??tie împotriva deciziei de impunere ?i a anulat TVA?ul stabilit suplimentar în valoare de 21799334 RON (aproximativ 4359866 de euro). Din cererea de decizie preliminar? reiese c?, la momentul la care a fost adresat? aceast? cerere, hot?rârea men?ionat? nu era definitiv?.

15

În deconturile sale de TVA aferente lunilor aprilie ?i mai 2019, Philips Or??tie a procedat în acela?i mod, ?i anume nu a completat la rândul 38 al acestora diferen?ele de TVA de plat? stabilite în decizia de impunere ?i neachitate pân? la data depunerii acestor deconturi.

16

Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili a informat societatea Philips Or??tie c? aprecia c? rândul 38 al deconturilor din lunile aprilie ?i mai 2019, referitor la TVA?ul de plat? în cuantum de 12096916 RON (aproximativ 2419383 de euro), era completat eronat ?i a emis dou? decizii de corectare a acestor deconturi prin care a modificat cuantumul TVA?ului de plat? indicat în acestea, în sensul includerii în TVA?ul de plat? cumulat a sumei de 21799334 RON (aproximativ 4359866 de euro), cu efect direct asupra cuantumului TVA?ului de rambursat.

17

Dup? ce contesta?ia sa administrativ? împotriva acestor decizii a fost respins?, Philips Or??tie a sesizat instan?a de trimitere cu o ac?iune împotriva deciziilor men?ionate, sus?inând printre altele c?, întrucât Codul de procedur? fiscal? recunoa?te efectul suspensiv de executare al obliga?iilor fiscale stabilite prin acte de impunere care au fost contestate, dar pentru care a fost depus? o scrisoare de garan?ie bancar?, aceea?i regul? trebuie s? se aplice ?i în cazul în care aceste obliga?ii de plat? vizeaz? TVA?ul suplimentar de plat? stabilit prin decizii de impunere contestate, iar aceasta cu atât mai mult cu cât aceast? interpretare a fost confirmat? de organele fiscale între lunile noiembrie 2016 ?i martie 2019. Aceast? societate a sus?inut de asemenea c?, de?i este adev?rat c? statele membre dispun de o marj? de apreciere în cadrul transpunerii dispozi?iilor Directivei TVA, ele au obliga?ia de a respecta principiile generale aplicabile, ?i anume principiile echivalen?ei, efectivit??ii ?i neutralit??ii TVA?ului, astfel cum au fost definite de jurispruden?a Cur?ii în materie, care nu sunt îns? respectate în spe?? de dreptul român.

18

Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili a sus?inut, la rândul s?u, c? mecanismul de stabilire a TVA?ului de plat? sau de rambursat este un mecanism special, iar dispozi?iile articolului 303 alineatele (4) ?i (5) din Codul fiscal au caracter special fa?? de cele ale articolelor 157, 233 ?i 235 din Codul de procedur? fiscal?, care sunt aplicabile numai în cazul celorlalte tipuri de taxe ?i impozite. Prin urmare, depunerea unei scrisori de garan?ie bancar? nu ar fi suficient? pentru a exclude din calculul „TVA?ului de plat? cumulat” a obliga?iilor fiscale stabilite printr?o decizie de impunere contestat?.

În aceste condiții, Curtea de Apel Alba Iulia (România) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Prevederile articolului 179 [primul paragraf] și ale articolului 183 [primul paragraf] din Directiva [TVA] coroborate cu principiile echivalenței, efectivității și neutralității pot fi interpretate ca opunându-se unei reglementări/practici naționale care impune diminuarea TVA-ului de rambursat prin includerea în calculul TVA-ului de plată a unor sume reprezentând obligații suplimentare de plată stabilite printr-o decizie de impunere, anulat prin hotărâre judecătorească nedefinitivă, în condițiile în care aceste obligații suplimentare sunt garantate printr-o scrisoare de garanție bancară, iar normele procesuale fiscale naționale recunosc efectul suspensiv de executare al acestei garanții pentru celelalte taxe și impozite?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 179 primul paragraf și articolul 183 primul paragraf din Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale, echivalenței și efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care permite administrației fiscale a unui stat membru să refuze rambursarea TVA-ului stabilit suplimentar și plătit în urma unei decizii de impunere contestate de persoana impozabilă în cauză și care a făcut obiectul unei decizii judecătorești nedefinitive în favoarea acestei persoane impozabile, deși aceasta din urmă dispune de o garanție bancară cu privire la cuantumul TVA-ului în discuție, iar, în conformitate cu dreptul procedural național, în ceea ce privește alte impozite și taxe, constituirea unei astfel de garanții bancare permite obținerea unei astfel de rambursări.

Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Curtea are obligația să răspundă la această întrebare întemeindu-se pe reglementarea națională și pe cadrul factual definite de instanța de trimitere, care este singura competentă în această privință, și să îi furnizeze acesteia din urmă toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot să îi permită să aprecieze conformitatea reglementării menționate cu dispozițiile Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 38).

Prin urmare, în speță, nu este necesar să se examineze argumentația invocată de guvernul român, potrivit căreia Philips Orștie ar fi avut alte opțiuni decât cele pe care le-a ales pentru a-și valorifica drepturile și care nu ar fi presupus o sarcină financiară suplimentară pentru ea. Astfel, existența unor asemenea opțiuni în dreptul român nu a fost evocată de instanța de trimitere și nu este de competența Curții să revină asupra interpretării dreptului național furnizate de instanța de trimitere.

În continuare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat. Articolul 183 primul paragraf din această directivă precizează

c?, atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA-ului datorat, există un excedent care poate fi reportat în perioada următoare sau poate fi rambursat.

24

De altfel, Curtea a statuat în mod repetat că, deși punerea în aplicare a dreptului la rambursarea excedentului de TVA prevăzut la articolul 183 din Directiva TVA vine, în principiu, de autonomia procedurală a statelor membre, nu este mai puțin adevărat că această autonomie este încadrată de principiile echivalenței și efectivității (Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 29 și jurisprudența citată).

25

În ce privește posibilitatea, conferită de articolul 183 din Directiva TVA, de a prevedea ca excedentul de TVA să fie reportat în perioada fiscală următoare sau să fie rambursat, Curtea a precizat că, deși statele membre dispun de o anumită libertate în stabilirea modalităților de rambursare a excedentului de TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, fiindcă când ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, astfel de modalități trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanțelor rezultate 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 (Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 33 și jurisprudența citată).

26

În plus, reiese din jurisprudența Curții că articolul 183 din Directiva TVA nu poate fi interpretat în sensul că se opune în mod necesar unei reglementări naționale care prevede modalități de rambursare a excedentului de TVA care combină cele două modalități de restituire a excedentului de TVA prevăzute la acest articol 183, respectiv reportarea în perioada următoare și rambursarea acestui excedent, sau care prevede reportarea acestuia nu în perioada fiscală următoare, ci în mai multe perioade fiscale, cu condiția ca limitele prevăzute la articolul 252 alineatul (2) din Directiva TVA să fie respectate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 47-49).

27

În schimb, o reglementare națională în temeiul căreia persoana impozabilă trebuie să suporte o parte a sarcinii financiare a excedentului de TVA pe o perioadă considerată ca nefiind rezonabilă aduce atingere principiului neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, punctul 27).

28

În spe??, în ceea ce prive?te principiul neutralit??ii fiscale, este necesar s? se constate c?, în lipsa indic?rii, în cererea de decizie preliminar?, a perioadei exacte în care o persoan? impozabil? nu poate, în temeiul legisla?iei române, s? ob?in? rambursarea excedentului de TVA pe care îl poate solicita în leg?tur? cu o perioad? fiscal? determinat?, revine instan?ei de trimitere, singura competent? s? se pronun?e asupra faptelor, sarcina de a decide dac? aceast? legisla?ie impune efectiv persoanei impozabile, pe o perioad? considerat? ca nefiind rezonabil?, în sensul jurispruden?ei Cur?ii, sarcina financiar? a excedentului de TVA sau a unei p?r?i a acestuia.

29

În ceea ce prive?te principiile echivalen?ei ?i efectivit??ii, la care s?a f?cut deja referire la punctul 24 din prezenta hot?râre, trebuie amintit c? modalit??ile procedurale referitoare la ac?iunile destinate s? asigure protec?ia drepturilor conferite justi?iabililor de dreptul Uniunii nu trebuie s? fie mai pu?in favorabile decât cele aplicabile ac?iunilor similare de drept intern (principiul echivalen?ei) ?i nici s? fie concepute astfel încât s? fac? imposibil? în practic? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii (principiul efectivit??ii) (a se vedea printre altele Hot?rârea 30 iunie 2016, Câmpian, C?200/14, EU:C:2016:494, punctul 39 ?i jurispruden?a citat?).

30

Este cert c? instan?a de trimitere, singura care cunoa?te direct modalit??ile de exercitare a ac?iunilor în restituire formulate împotriva statului, este cea c?reia îi revine sarcina s? verifice dac? modalit??ile procedurale destinate s? asigure în dreptul intern protec?ia drepturilor conferite justi?iabililor de dreptul Uniunii sunt conforme cu principiul echivalen?ei ?i s? examineze atât obiectul, cât ?i elementele esen?iale ale ac?iunilor de natur? intern? presupuse a fi similare. În acest scop, instan?a na?ional? trebuie s? verifice similitudinea ac?iunilor respective din punctul de vedere al obiectului lor, al cauzei lor ?i al elementelor lor esen?iale (Hot?rârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail ?i al?ii, C?591/10, EU:C:2012:478, punctul 31, precum ?i jurispruden?a citat?).

31

Curtea poate îns?, în vederea verific?rii pe care instan?a na?ional? va trebui s? o efectueze, s? îi furnizeze acesteia anumite elemente legate de interpretarea dreptului Uniunii.

32

În spe??, în cererea sa de decizie preliminar?, instan?a de trimitere arat? c? regimul general al obliga?iilor fiscale pentru taxele ?i impozitele na?ionale, astfel cum este prev?zut la articolele 157, 233 ?i 235 din Codul de procedur? fiscal?, consacr? regula potrivit c?reia, în cazul în care o decizie de impunere este contestat?, dar se depune o scrisoare de garan?ie bancar? pentru totalitatea obliga?iilor care se refer? la aceasta, caracterul executoriu al acestei decizii de impunere se suspend?, iar stingerea acestor obliga?ii se poate realiza, cu anticipa?ie, numai în m?sura în care debitorul solicit? acest lucru. În schimb, în materie de TVA, aceste dispozi?ii nu ar fi aplicabile, iar articolul 303 alineatele (4) ?i (5) din Codul fiscal nu ar prevedea o asemenea norm?, astfel încât depunerea unei scrisori de garan?ie bancar? nu ar avea ca efect suspendarea exigibilit??ii obliga?iilor fiscale reprezentând TVA.

33

Pentru a demonstra c? principiul echivalen?ei este respectat, guvernul român sus?ine, pe de o parte c?, dac? Philips Or??tie ar fi urm?rit suspendarea efectelor deciziei de impunere, ea ar fi

avut posibilitatea s? solicite instan?ei administrative aceast? suspendare în condi?iile prev?zute la articolele 14 ?i 15 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1154 din 7 decembrie 2004), în versiunea aplicabil? litigiului principal. Pe de alt? parte, nerecunoa?terea unui astfel de efect suspensiv în materie de TVA, în condi?iile recunoa?terii acestuia pentru alte obliga?ii fiscale, nu ar fi de natur? s? repun? în discu?ie respectarea principiului echivalen?ei, întrucât aceast? suspendare nu are implica?ii asupra deductibilit??ii TVA?ului ?i asupra stingerii obliga?iilor fiscale în sine. Modalit??ile procedurale aplicate în materie de TVA nu ar fi, a?adar, mai pu?in favorabile decât cele aplicabile obliga?iilor fiscale ce decurg din dreptul na?ional, întrucât, în orice caz, obliga?ia de plat? nu este stins?, ci doar suspendat?.

34

Astfel, pentru a determina dac? principiul echivalen?ei este respectat în cauza principal?, instan?ei de trimitere îi va reveni sarcina s? aprecieze, în primul rând, dac? ac?iunile c?rora li se aplic? modalit??i procedurale pe care guvernul român le consider? ca fiind analoage celor prev?zute la articolele 157, 233 ?i 235 din Codul de procedur? fiscal? sunt, din punctul de vedere al cauzei lor, al obiectului lor, precum ?i al elementelor lor esen?iale, similare cu o ac?iune întemeiat? pe drepturile conferite de dreptul Uniunii precum ac?iunea principal?.

35

Se pare c? nu aceasta este situa?ia, astfel cum a ar?tat chiar instan?a de trimitere, în ceea ce prive?te ac?iunile având ca obiect obliga?iile de plat? a TVA?ului care decurg din decizii de impunere contestate ?i posibilit??ile de a ob?ine o suspendare a exigibilit??ii acestor obliga?ii, aspect a c?rui verificare revine îns? acestei instan?e.

36

În al doilea rând, instan?a men?ionat? va trebui s? stabileasc? dac? modalit??ile procedurale aplicabile ac?iunilor na?ionale pe care le?a identificat ca fiind similare cu ac?iunea în discu?ie în litigiul principal nu sunt, în realitate, mai favorabile decât cele aplicabile în litigiul cu care a fost sesizat?, în temeiul articolului 303 alineatele (4) ?i (5) din Codul fiscal. Or, trebuie s? se constate c? din descrierea dreptului na?ional efectuat? de instan?a de trimitere în cererea de decizie preliminar? reiese c?, în spe??, persoanele impozabile dispun, în materie de TVA, de mijloace procedurale mai pu?in favorabile decât cele de care dispun în cazul unor drepturi conferite de dreptul na?ional în ceea ce prive?te alte impozite ?i taxe decât TVA?ul. Instan?ei de trimitere îi revine sarcina s? efectueze verific?rile necesare pentru a garanta respectarea principiului echivalen?ei în ceea ce prive?te reglementarea aplicabil? litigiului cu care este sesizat?.

37

În ceea ce prive?te principiul efectivit??ii, este suficient s? se constate c?, în spe??, acest principiu nu pare a fi în discu?ie, întrucât, aspect a c?rei verificare revine instan?ei de trimitere, nu reiese din dosarul de care dispune Curtea ?i, de altfel, nu s?a sus?inut c? reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal face excesiv de dificil? sau imposibil? în practic? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii. În consecin?ă, nu este necesar? pronun?area în aceast? privin?ă.

38

Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? c? articolul 179 primul paragraf ?i articolul 183 primul paragraf din Directiva TVA, precum ?i principiul echivalen?ei

trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede modalități procedurale referitoare la acțiuni care au ca obiect rambursarea TVA-ului, întemeiate pe o încălcare a sistemului comun de TVA, mai puțin favorabile decât cele aplicabile acțiunilor similare întemeiate pe o încălcare a dreptului intern referitor la alte impozite și taxe decât TVA-ul.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39

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 opta) declară:

Articolul 179 primul paragraf și articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul echivalenței trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede modalități procedurale referitoare la acțiuni care au ca obiect rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA), întemeiate pe o încălcare a sistemului comun de TVA, mai puțin favorabile decât cele aplicabile acțiunilor similare întemeiate pe o încălcare a dreptului intern referitor la alte impozite și taxe decât TVA-ul.

Passer

Biltgen

Wahl

Pronunțat astfel în ședință publică la Luxemburg, la 10 februarie 2022.

Grefier

A. Calot Escobar

Președinte

K. Lenaerts

(*1) Limba de procedură: română.