

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-335 din 2019, E. sp. z o.o. sp. k. Reducerea bazei impozabile pentru TVA când beneficiarul livrării/prestării de servicii nu achită prețul și nici nu este în insolvență sau faliment.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

15 octombrie 2020

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 – Reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA – Neplată totală sau parțială a prețului – Condiții impuse de o reglementare națională pentru exercitarea dreptului la reducere – Condiție potrivit căreia debitorul nu trebuie să fie supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare – Condiție potrivit căreia creditorul și debitorul trebuie să fie persoane impozabile în scopuri de TVA”

În cauza C-335/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 6 decembrie 2018, primită de Curte la 24 aprilie 2019, în procedura

E. sp. z o.o. sp. k.

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnii M. Safjan și N. Jääskinen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru E. sp. z o.o. sp. k., de A. Bartosiewicz, conseiller fiscal;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și M. Siekierzyńska, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 4 iunie 2020,

pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între E. sp. z o.o. sp. k., pe de o parte, și Minister Finansów (ministrul finanțelor, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu soluții fiscale individuale emise de acesta din urmă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 63 din Directiva 2006/112 prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

4 Articolul 73 din această directivă prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

5 Articolul 90 din directiva menționată este redactat după cum urmează:

„(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 Articolul 184 din aceeași directivă prevede:

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

7 Articolul 185 din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind [taxa pe valoarea adăugată (TVA)], 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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

8 Potrivit articolului 273 din această directivă:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul polonez

9 Articolul 89a din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004, în versiunea aplicabilă litigiului principal (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„1. Persoana impozabilă poate regulariza baza de impozitare și TVA-ul datorat pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe teritoriul național în cazul creanțelor care au fost considerate ca fiind probabil nerecuperabile. Regularizarea se referă atât la baza de impozitare, cât și la valoarea TVA-ului aferent părții din creanță care a fost considerată ca fiind probabil nerecuperabilă.

1a. O creanță este considerată ca fiind probabil nerecuperabilă în cazul în care nu a fost achitată sau cesionată, în orice mod, în termen de 150 de zile de la data scadenței acesteia, menționată în contract sau pe factură.

2. Dispozițiile alineatului 1 se aplică în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

1) livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este efectuată în favoarea unei persoane impozabile în sensul articolului 15 alineatul 1, identificată în scopuri de TVA, care nu este supusă unei proceduri de insolvență sau de lichidare;

[...]

3) cu o zi înainte de data depunerii declarației fiscale în care figurează regularizarea menționată la alineatul 1:

a) creditorul și debitorul sunt persoane impozabile identificate în scopuri de TVA;

b) debitorul nu este supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare;

[...]

5) de la data emiterii facturii care face dovada creanței nu au trecut doi ani, calculați începând de la sfârșitul anului în care aceasta a fost emisă;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]

3. Regularizarea menționată la alineatul 1 poate fi efectuată prin declarația fiscală aferentă perioadei pentru care creanța a fost considerată ca fiind probabil nerecuperabilă, cu condiția ca, până la data depunerii de către creditor a declarației fiscale pentru perioada respectivă, creanța să nu fi fost achitată sau cesionată în nicio formă.

4. În cazul în care, după depunerea declarației fiscale prin care a fost efectuată regularizarea prevăzută la alineatul 1, creanța a fost achitată sau cesionată în orice formă, creditorul este obligat să majoreze baza de impozitare și quantumul taxei datorate în decontarea aferentă perioadei în care creanța a fost achitată sau cesionată. În cazul în care creanța a fost achitată parțial, baza de impozitare și quantumul taxei datorate trebuie majorate cu privire la partea respectivă.

[...]”

10 Articolul 89b din Legea privind TVA-ul prevede:

„1. În cazul neachitării creanței cuprinse într-o factură care face dovada unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii efectuate pe teritoriul național în termen de 150 de zile de la data la care obligația de plată a devenit scadentă, specificată în contract sau pe factură, debitorul este obligat să regularizeze quantumul TVA-ului dedus aferent facturii respective într-o declarație aferentă perioadei în care a expirat termenul de 150 de zile de la data la care obligația de plată a devenit scadentă, specificată în contract sau pe factură.

1a. Dispozițiile alineatului 1 nu se aplică dacă debitorul a achitat creanța cel târziu în ultima zi a perioadei de calcul în care a expirat termenul de 150 de zile de la data la care obligația de plată respectivă a devenit scadentă.

2. În cazul achitării parțiale a creanței în termen de 150 de zile de la data la care obligația de plată a devenit scadentă, specificată în contract sau pe factură, regularizarea se va aplica TVA-ului aferent intrărilor corespunzător părții neachitate din creanță. Dispozițiile alineatului 3 se aplică *mutatis mutandis*.

[...]

4. În cazul achitării creanței după efectuarea regularizării menționate la alineatul 1, persoana impozabilă are dreptul de a majora quantumul TVA-ului aferent intrărilor, în declarația aferentă perioadei în care a fost achitată creanța, cu quantumul TVA-ului menționat la alineatul 1. În cazul achitării parțiale a creanței, TVA-ul aferent intrărilor poate fi majorat corespunzător părții achitate.

[...]”

Litigiu principal și întrebările preliminare

11 E., o societate cu răspundere limitată de drept polonez cu sediul în Polonia și plătitoare de TVA, desfășoară o activitate de consultanță fiscală adresată, printre altele, unor entități impozabile în scopuri de TVA care nu au legătură cu aceasta. E. supune prestările de servicii astfel furnizate în Polonia cotei normale a TVA-ului.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

12 E. a adresat unuia dintre clienții săi o factură care includea TVA-ul aferent serviciilor de consultanță fiscală impozabile pe teritoriul polonez. La momentul prestării serviciilor, acest client era înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și nu era supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare. Cu toate acestea, clientul respectiv a intrat în lichidare în termenul de 150 de zile de la data la care obligația de plată a devenit scadentă, rămânând însă înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Întrucât această factură nu a fost nici achitată, nici cesionată în orice formă, E. a adresat ministrului finanțelor, înainte de expirarea termenului de doi ani de la data emiterii facturii menționate, o cerere de emiteră a unei soluții fiscale individuale pentru a afla dacă, în pofida intrării în lichidare a clientului său după executarea prestării de servicii în cauză, putea beneficia, ca urmare a faptului că celelalte condiții impuse la articolul 89a din Legea privind TVA-ul erau îndeplinite, de reducerea bazei de impozitare a TVA-ului pentru neachitarea creanței rezultate din aceeași factură.

13 Prin soluția fiscală individuală din 12 ianuarie 2015, ministrul finanțelor a dat un răspuns negativ la cererea lui E. Acesta a arătat printre altele că articolul 90 din Directiva 2006/112 conferă persoanelor impozabile dreptul de a reduce baza de impozitare a TVA-ului numai în condițiile stabilite de fiecare stat membru, ceea ce Republica Polonă a prevăzut la articolul 89a din Legea privind TVA-ul. Astfel, dacă una dintre condițiile prevăzute la acest articol nu este îndeplinită, persoana impozabilă nu ar fi îndreptățită să se prevaleze de dreptul la reducere, acest drept fiindu-i conferit direct de dreptul Uniunii.

14 Instanța de trimitere precizează că E. a solicitat de asemenea emiterea altor trei soluții fiscale individuale cu privire la conformitatea condițiilor prevăzute la articolul 89a din Legea privind TVA-ul în diferitele împrejurări de fapt în care acest articol se poate aplica. Din dosarul de care dispune Curtea reiese că nici aceste cereri nu au condus la răspunsuri favorabile. Instanța de trimitere arată că, dată fiind conexitatea, a conexas cele patru cauze referitoare la soluțiile fiscale individuale în litigiu.

15 E. a contestat fără succes respectivele soluții fiscale individuale la instanța poloneză competentă în primă instanță. Ulterior, aceasta a declarat recurs la instanța de trimitere, considerând că instanța de prim grad a statuat în mod eronat că dispozițiile contestate ale Legii privind TVA-ul nu aduc atingere cerințelor care rezultă din dreptul Uniunii.

16 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la marja de apreciere acordată statelor membre pentru a stabili, în dreptul lor național, condițiile de aplicare a dispozițiilor articolului 90 din Directiva 2006/112. Având în vedere în special Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), aceasta ridică problema dacă cerințele prevăzute la articolul 89a alineatul 2 din Legea privind TVA-ul sunt legale.

17 Instanța de trimitere precizează că legiuitorul polonez a adoptat, cu titlu de măsură de transpunere a articolului 185 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, articolul 89b din Legea privind TVA-ul într-un mod prin care să se impună debitorului obligația de a regulariza cuantumul TVA-ului deductibil, corelativă dreptului creditorului de a efectua, în condițiile prevăzute la articolul 89a din Legea privind TVA-ul, reducerea bazei de impozitare. Astfel, condițiile prevăzute la articolul 89a din Legea privind TVA-ul, în special cea referitoare la supunerea creditorului și a debitorului la plata TVA-ului, ar asigura simetria mecanismelor fiscale în scopul unei bune colectări a taxei.

18 Instanța de trimitere precizează în plus că cerința potrivit căreia, în temeiul articolului 89a alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, debitorul nu trebuie să fie supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare permite să se asigure coerența sistemului juridic polonez, evitându-se, printre altele,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

să se aducă atingere ordinii de satisfacere a creanțelor creditorilor prevăzute de dreptul falimentului. Astfel, în ipoteza în care Curtea ar statua că articolul 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112 se opune unor condiții precum cele prevăzute la articolul 89a alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, instanța de trimitere ridică problema dacă ar trebui să se pronunțe în sensul înlăturării normelor naționale aplicabile în materie de faliment.

19 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile Directivei 2006/112[...] – în special articolul 90 alineatul (2) – ținând seama de principiile neutralității fiscale și proporționalității, permit instituirea în dreptul intern a unei limitări a posibilității de reducere a bazei de impozitare în cazul neplății totale sau parțiale în considerarea statutului fiscal special al debitorului și al creditorului?

2) În special, dreptul Uniunii nu se opune introducerii în dreptul intern a unei reglementări care să ofere posibilitatea de a beneficia de o «reducere pentru creanțe nerecuperabile» cu condiția ca, la data prestării serviciului sau al livrării bunurilor și în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale în scopul de a beneficia de această reducere:

- debitorul să nu fie supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare;
- creditorul și debitorul să fie persoane identificate în scopuri de TVA?”

Cu privire la întrebările preliminare

20 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 90 din Directiva 2006/112 se opune unei reglementări naționale care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului condiției ca, la data livrării bunului sau a prestării de servicii, precum și în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale prin care se urmărește să se beneficieze de această reducere, debitorul să fie înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și să nu fie supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare și ca, în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale, creditorul să fie încă înregistrat el însuși ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

21 În această privință, trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care vizează cazurile de anulare, de refuz, de neplată totală sau parțială sau cazul în care prețul este redus după livrarea care a determinat plata taxei, obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, quantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, după încheierea unei tranzacții, contrapartida sau o parte din aceasta nu este încasată de persoana impozabilă. Această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei 2006/112 potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate percepe cu titlu de TVA un quantum mai mare decât cel pe care l-a perceput persoana impozabilă (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 17 și jurisprudența citată).

22 Pe de altă parte, potrivit articolului 273 din Directiva 2006/112, statele membre pot impune obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

23 Întrucât, în afara limitelor pe care le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) și ale articolului 273 din Directiva 2006/112 nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, trebuie să se constate că dispozițiile menționate le conferă acestora din urmă o marjă de apreciere, în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile în fața autorităților fiscale, pentru a reduce baza de impozitare (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 32 și jurisprudența citată).

24 Din jurisprudența Curții reiese însă că măsurile de natură să evite fraudă sau evaziunea fiscală nu pot, în principiu, să deroge de la respectarea normelor privind baza de impozitare decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, măsurile menționate trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei 2006/112 și nu pot fi utilizate, prin urmare, într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 33 și jurisprudența citată).

25 În consecință, se impune ca formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile pentru a exercita, în fața autorităților fiscale, dreptul de a efectua o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA să fie limitate la cele care permit să se justifice că, ulterior încheierii tranzacției, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă percepută. În această privință, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica faptul că această situație se regăsește în cazul formalităților impuse de statul membru în cauză (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 34 și jurisprudența citată).

26 Articolul 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112 permite statelor membre să deroge, în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii, de la norma prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din această directivă.

27 Astfel, dacă neplata totală sau parțială a prețului operațiunii intervine fără să fi avut loc rezoluțiunea ori anularea contractului, cumpărătorul sau locatarul rămâne obligat la plata prețului convenit, iar vânzătorul sau prestatorul dispune în continuare, în principiu, de creanța sa, de care se poate prevala în justiție. Având în vedere că nu se poate exclude însă posibilitatea ca această creanță să devină în fapt definitiv nerecuperabilă, legiuitorul Uniunii a intenționat să lase fiecărui stat membru posibilitatea de a stabili dacă situația de neplată a prețului, care, prin ea însăși, contrar rezoluțiunii sau anulării contractului, nu repune părțile în situația lor inițială, dă dreptul la reducerea corespunzătoare a bazei de impozitare, în condițiile pe care le stabilește sau dacă o astfel de reducere nu este admisă în această situație (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 16 și jurisprudența citată).

28 Astfel cum Curtea a statuat deja, această posibilitate de derogare este întemeiată pe ideea că neplata contraprestației poate, în anumite circumstanțe și ca urmare a situației juridice existente în statul membru în cauză, să fie dificil de verificat sau să fie doar provizorie (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 19 și jurisprudența citată).

29 Rezultă că exercitarea unei asemenea posibilități de derogare trebuie să fie justificată pentru ca măsurile luate de statele membre pentru punerea sa în aplicare să nu bulverseze obiectivul de armonizare fiscală urmărit de Directiva 2006/112 și că nu le poate permite acestora să excludă pur și simplu reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în caz de neplată (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 20 și jurisprudența citată).

30 În special, deși este pertinent ca statele membre să poată combate incertitudinea privind neplata unei facturi sau caracterul definitiv al acesteia, o asemenea posibilitate de derogare nu se poate extinde

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

dincolo de această incertitudine și în special la aspectul dacă o reducere a bazei de impozitare poate să nu fie efectuată în cazul neplății (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 21 și jurisprudența citată).

31 În plus, admiterea posibilității statelor membre de a exclude orice reducere a bazei de impozitare a TVA-ului ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului, din care rezultă, printre altele, că, în calitatea sa de collector de taxe în contul statului, întreprinzătorul trebuie să fie degrevat în întregime de sarcina taxei datorate sau achitate în cadrul activităților sale economice, ele însele supuse la plata TVA-ului (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 22 și jurisprudența citată).

32 În speță, condițiile prevăzute la articolul 89a alineatul 2 punctul 1 și punctul 3 literele a) și b) din Legea privind TVA-ul se analizează în același timp ca reprezentând stabilirea de către Republica Polonă, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, a formalităților pe care trebuie să le îndeplinească persoanele impozabile pentru a putea exercita dreptul la reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în cazul neplății totale sau parțiale a prețului și, în ceea ce privește persoanele impozabile care, precum E., nu pot reduce această bază de impozitare din cauza faptului că nu îndeplinesc aceste condiții, ca reprezentând exercitarea, de către Republica Polonă, a facultății de derogare prevăzute la articolul 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112. Rezultă că trebuie să se examineze dacă restricția pe care o implică aceste condiții pentru persoane impozabile precum E. este justificată de necesitatea de a lua în considerare incertitudinea cu privire la caracterul definitiv al neplății.

33 În ceea ce privește, în primul rând, condiția care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului împrejurării ca debitorul să fi fost înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA la data livrării bunului sau a prestării serviciilor, trebuie să se considere că o astfel de condiție nu poate fi justificată de necesitatea de a lua în considerare incertitudinea cu privire la caracterul definitiv al neplății. Astfel, faptul că debitorul este sau nu persoană impozabilă în scopuri de TVA la data livrării bunului sau a prestării serviciilor nu permite, în sine, să se considere că creanța riscă să nu fie recuperată. Aceasta cu atât mai mult cu cât, astfel cum arată Comisia Europeană în observațiile sale scrise, pot fi livrate bunuri și pot fi prestate servicii unor persoane care nu sunt persoane impozabile în scopuri de TVA, precum entități scutite de TVA sau consumatori, fără ca acest lucru să afecteze obligația creditorului de a colecta TVA-ul în numele statului și dreptul creditorului respectiv de a regulariza *a posteriori* baza de impozitare.

34 În ceea ce privește, în al doilea rând, condiția care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului împrejurării ca debitorul să fie încă înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale, trebuie să se sublinieze, pe lângă împrejurarea amintită la punctul anterior din prezenta hotărâre, potrivit căreia debitorul nu este în mod necesar o persoană impozabilă, că, la punctul 28 din Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), Curtea a statuat că articolul 90 din Directiva 2006/112 se opune unei legislații naționale care prevede că persoana impozabilă nu poate efectua reducerea bazei de impozitare, în caz de neplată totală sau parțială de către debitorul său a unei sume datorate în temeiul unei operațiuni supuse TVA-ului, dacă debitorul respectiv nu mai este plătitor de TVA.

35 În ceea ce privește, în al treilea rând, condiția care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului împrejurării ca creditorul să fie încă înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale, trebuie să se considere că această condiție nu este justificată de necesitatea de a lua în considerare incertitudinea cu privire la caracterul definitiv al neplății. Astfel, întrucât existența creanței și obligația debitorului de a o plăti nu depind de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

menținerea calității de persoană impozabilă a creditorului, faptul că acesta din urmă este sau nu persoană impozabilă în scopuri de TVA în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale nu permite, în sine, să se considere că creanța riscă să nu fie recuperată.

36 Considerațiile dezvoltate la punctele 32-35 din prezenta hotărâre nu sunt infirmate de argumentul expus de guvernul polonez în observațiile sale scrise, potrivit căruia, ținând seama de legătura care unește articolul 90 din Directiva 2006/112 și articolele 184 și 185 din această directivă, și anume interdependența dintre TVA-ul datorat de creditor, în calitate de vânzător sau de prestator, și TVA-ul deductibil de către debitor, în calitate de cumpărător sau de beneficiar al prestației, cerința referitoare la supunerea creditorului și a debitorului la plata TVA-ului permite să se asigure o reducere simetrică a quantumului bazei de impozitare care servește la calculul TVA-ului datorat, prevăzut la articolul 89a din Legea privind TVA-ul, și a quantumului TVA-ului deductibil, prevăzut la articolul 89b din Legea privind TVA-ul, precum și, prin urmare, coerența și buna funcționare a sistemului TVA-ului, cu respectarea principiului neutralității.

37 Este adevărat că Curtea a statuat că, deși articolul 90 din Directiva 2006/112 reglementează dreptul furnizorului sau al prestatorului de a reduce baza de impozitare atunci când, ulterior încheierii unei tranzacții, nu primește contraprestația prevăzută sau primește doar o parte din aceasta, articolul 185 din această directivă privește regularizarea deducerilor efectuate inițial de cealaltă parte la aceeași tranzacție, aceste două articole reprezentând astfel cele două fațete ale aceleiași operațiuni economice și trebuind să fie interpretate în mod coerent (Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 35).

38 În special, atunci când un stat membru prevede, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, că, în anumite condiții, o persoană impozabilă poate reduce baza de impozitare ulterior încheierii unei tranzacții, acesta trebuie să aplice, în scopul garantării principiului neutralității fiscale, articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 pentru ca cealaltă parte la aceeași tranzacție să regularizeze, la rândul său, quantumul TVA-ului deductibil. Este tocmai ceea ce a făcut legiuitorul polonez prin adoptarea articolelor 89a și 89b din Legea privind TVA-ul.

39 Cu toate acestea, garanția unei reduceri simetrice a bazei de impozitare a TVA-ului datorat și a quantumului TVA-ului deductibil nu depinde de supunerea celor două părți la plata TVA-ului. Astfel, nici dreptul creditorului de a reduce baza de impozitare, nici obligația debitorului de a reduce quantumul TVA-ului deductibil nu depind de menținerea calității de persoană impozabilă.

40 În ceea ce privește, *primo*, creditorul, trebuie să se considere că, având în vedere că acesta era persoană impozabilă în momentul în care s-a efectuat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, dată la care, în temeiul articolului 63 din Directiva 2006/112, intervine faptul generator al taxei și taxa devine exigibilă, acesta rămâne obligat la plata TVA-ului pe care l-a colectat în contul statului, independent de faptul că și-a pierdut între timp calitatea de persoană impozabilă. În plus, ținând seama de faptul că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 21 din prezenta hotărâre, baza de impozitare, astfel cum este definită la articolul 73 din Directiva 2006/112, este constituită din contrapartida primită efectiv, acest creditor poate, chiar și după ce și-a pierdut calitatea de persoană impozabilă, să regularizeze baza de impozitare așa încât aceasta să reflecte contrapartida primită în mod real, iar administrația fiscală să nu perceapă cu titlu de TVA o sumă mai mare decât cea percepută de creditorul menționat. Astfel, dreptul creditorului de a reduce baza de impozitare în scopul regularizării nu depinde de menținerea calității sale de persoană impozabilă.

41 În ceea ce privește, *secundo*, debitorul, trebuie amintit că orice persoană care are calitatea de persoană impozabilă și care acționează ca atare în momentul dobândirii unui bun sau al unei prestări

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

de servicii dispune de un drept de deducere pentru acest bun sau serviciu prestat și că, în lipsa situațiilor de fraudă sau de abuz și sub rezerva unor eventuale regularizări potrivit condițiilor prevăzute la articolul 185 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit (Hotărârea din 2 iunie 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, punctul 32, și Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 46). În aceste condiții, quantumul TVA-ului deductibil trebuie să poată fi regularizat de orice persoană care nu mai are calitatea de persoană impozabilă, dar care deținea această calitate la momentul nașterii dreptului de deducere. Astfel, obligația debitorului de a reduce quantumul TVA-ului deductibil nu depinde de menținerea calității sale de persoană impozabilă.

42 În ceea ce privește faptul că, odată efectuate regularizările bazei de impozitare și ale TVA-ului deductibil, TVA-ul datorat în prezent de debitor riscă să nu fie plătit statului din cauza faptului că debitorul este supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare, este suficient să se arate, astfel cum a procedat doamna avocată generală la punctele 58-60 din concluziile sale, că corelația existentă între regularizarea bazei de impozitare și cea a TVA-ului deductibil nu implică în mod necesar că aceste regularizări trebuie să aibă loc în același moment. Astfel, această corelație nu împiedică statele membre ca, ținând seama de lipsa unui criteriu temporal la articolul 185 alineatul (2) a doua teză din Directiva 2006/112, să impună regularizarea TVA-ului deductibil imediat ce debitorul se află în situație de neplată și chiar înainte de deschiderea unei proceduri de insolvență sau de lichidare în ceea ce îl privește, așa încât să prevină astfel orice risc de pierdere financiară pentru stat.

43 Pe de altă parte, o cerință precum cea în discuție în litigiul principal, referitoare la supunerea creditorului și a debitorului la plata TVA-ului, nu poate fi justificată nici prin prevenirea neregulilor sau a abuzurilor, nici în lumina dispozițiilor articolului 273 din Directiva 2006/112.

44 Astfel, trebuie să se arate, pe de o parte, că obiectivul de prevenire a neregulilor și a abuzurilor nu permite să se încalce finalitatea și economia articolului 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112, astfel cum au fost prezentate la punctele 26-30 din prezenta hotărâre, și să se justifice o derogare de la articolul 90 alineatul (1) din această directivă pentru alte motive decât cele privind incertitudinea referitoare la neplată sau la caracterul definitiv al acesteia (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 25).

45 Pe de altă parte, ținând seama de jurisprudența amintită la punctul 24 din prezenta hotărâre cu privire la articolul 273 din Directiva 2006/112, din dosarul de care dispune Curtea nu reiese că autorizarea unui creditor precum E. să își reducă baza de impozitare a TVA-ului în pofida pierderii, *a posteriori*, a calității sale de persoană impozabilă sau a calității de persoană impozabilă a debitorului ar prezenta un risc special de fraudă sau de evaziune fiscală. Aceasta cu atât mai mult cu cât, după cum s-a amintit la punctele 40 și 41 din prezenta hotărâre, dreptul de a regulariza baza de impozitare și obligația de a regulariza quantumul TVA-ului deductibil nu depind de menținerea calității de persoană impozabilă nici a creditorului, nici a debitorului. În orice caz, faptul de a exclude orice posibilitate de reducere a bazei de impozitare într-o asemenea ipoteză și de a impune acestui creditor sarcina unui quantum de TVA pe care nu l-ar fi perceput în cadrul activităților sale economice depășește limitele strict necesare pentru atingerea obiectivelor prevăzute la articolul 273 din Directiva 2006/112 (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 27).

46 În ceea ce privește, în al patrulea rând, condiția care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului împrejurării ca debitorul să nu fie supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare la data livrării bunului sau a prestării serviciilor și în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale, trebuie să se constate că, prin privirea creditorului de dreptul său la reducere ca urmare a faptului că nu poate fi stabilit înainte de finalizarea procedurii de insolvență sau de lichidare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

caracterul definitiv nerecuperabil al creanței, o asemenea condiție ține seama în mod efectiv de incertitudinea inerentă caracterului definitiv al neplății.

47 Totuși, trebuie amintit că, în conformitate cu principiul proporționalității, care face parte dintre principiile generale ale dreptului Uniunii, mijloacele folosite pentru punerea în aplicare a Directivei 2006/112 trebuie să fie de natură să permită realizarea obiectivelor atribuite directivei menționate și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective (Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 25).

48 Or, trebuie să se constate că incertitudinea legată de caracterul definitiv al neplății ar putea fi de asemenea luată în considerare prin acordarea reducerii bazei de impozitare în scopuri de TVA atunci când creditorul semnalează, înainte de finalizarea procedurii de insolvență sau de lichidare, o probabilitate rezonabilă că datoria nu va fi onorată, chiar cu riscul ca această bază de impozitare să fie reevaluată în sensul majorării în ipoteza în care ar interveni totuși plata. Ar reveni astfel autorităților naționale sarcina de a determina, cu respectarea principiului proporționalității și sub controlul instanței, dovezile unei durate prelungite probabile a neplății care trebuie furnizate de creditor în funcție de particularitățile dreptului național aplicabil. O asemenea modalitate ar fi la fel de eficace pentru atingerea obiectivului vizat, fiind în același timp mai puțin constrângătoare pentru creditor, care asigură prefinanțarea TVA-ului colectându-l în contul statului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 27).

49 De altfel, trebuie subliniat în această privință că, pe de o parte, articolul 89a alineatul 1a din Legea privind TVA-ul prevede tocmai un criteriu temporal la finalul căruia creanța este considerată probabil nerecuperabilă și, pe de altă parte, în temeiul articolului 89a alineatul 4 din această lege, creditorul trebuie să majoreze baza de impozitare și cuantumul TVA-ului exigibil atunci când, ca urmare a reducerii bazei de impozitare, creanța este în final plătită sau cesionată. Coroborate, aceste dispoziții constituie, în sine, o măsură adecvată care răspunde, astfel cum s-a amintit la punctul anterior din prezenta hotărâre, cerințelor principiului proporționalității.

50 Constatarea efectuată la punctul 48 din prezenta hotărâre este valabilă *a fortiori* în contextul procedurilor de insolvență sau de lichidare, în care certitudinea caracterului definitiv nerecuperabil al creanței nu poate fi dobândită, în principiu, decât după o perioadă îndelungată. Un asemenea termen este, în orice caz, de natură să facă întreprinzătorii supuși acestei legislații să suporte, atunci când se confruntă cu neplata unei facturi, un dezavantaj de trezorerie în raport cu concurenții lor din alte state membre, care ar fi în mod vădit de natură să bulverseze obiectivul de armonizare fiscală urmărit de Directiva 2006/112 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 28).

51 În ceea ce privește faptul, invocat de instanța de trimitere, că cerința menționată la punctul 46 din prezenta hotărâre permite să se asigure coerența sistemului juridic polonez evitând în special să se aducă atingere ordinii satisfacerii creanțelor creditorilor în dreptul falimentului, trebuie amintit că, pe de o parte, articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2016/112 îndeplinește condițiile pentru a produce un efect direct (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 34) și că, pe de altă parte, principiul supremației dreptului Uniunii presupune că orice instanță națională sesizată în cadrul competenței sale are, în calitate de organ al unui stat membru, obligația să lase neaplicată orice dispoziție națională contrară unei dispoziții de drept al Uniunii care are efect direct în litigiul cu care este sesizată (Hotărârea din 24 iunie 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, punctul 61).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

52 Rezultă că, atunci când nu îndeplinește numai condițiile stabilite de reglementarea națională, care nu sunt conforme cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, o persoană impozabilă precum E. poate invoca această dispoziție în fața instanțelor naționale împotriva statului pentru a obține reducerea bazei sale de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 35), instanței naționale sesizate revenindu-i sarcina de a înlătura aceste condiții neconforme. Este lipsit de relevanță faptul că, procedând astfel, sunt afectate alte dispoziții ale dreptului național, întrucât, în caz contrar, obligația instanțelor naționale de a lăsa neaplicată o dispoziție de drept intern contrară unei dispoziții a dreptului Uniunii care produce un efect direct ar fi golită de substanță, aducându-se astfel atingere principiului supremației dreptului Uniunii.

53 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 90 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului condiției ca, la data livrării bunului sau a prestării serviciilor, precum și în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale prin care se urmărește să se beneficieze de această reducere, debitorul să fie înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și să nu fie supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare și ca, în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale, creditorul să fie încă înregistrat el însuși ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

54 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 întâi) declară:

Articolul 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care subordonează reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) condiției ca, la data livrării bunului sau a prestării serviciilor, precum și în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale prin care se urmărește să se beneficieze de această reducere, debitorul să fie înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și să nu fie supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare și ca, în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale, creditorul să fie încă înregistrat el însuși ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.