

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-169 din 12 TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. Momentul exigibilității TVA în sistemul de TVA la încasare atunci când legiuitorul impune un termen de colectare a TVA chiar dacă sumele nu sunt încasate de la client.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

16 mai 2013

„Taxă pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 66 literele (a)-(c) – Prestări de servicii de transport și de expediere – Exigibilitate – Data încasării prețului și cel târziu în a 30-a zi de la data prestării – Emitere anterioară a facturii”

În cauza C-169/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 4 ianuarie 2012, primită de Curte la 10 aprilie 2012, în procedura

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din doamna M. Berger, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet (raportor) și E. Levits, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., de Z. Modzelewski și de M. Militz, în calitate de consilieri;
- pentru guvernul polonez, de M. Szpunar și de B. Majczyna, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Hottiaux și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 66 literele (a)-(c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/117/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 (JO L 14, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (denumită în continuare „TNT”), pe de o parte, și Minister Finansów (ministrul de finanțe), pe de altă parte, având ca obiect stabilirea momentului la care taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) devine exigibilă.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

- 3 Conform considerentului (24) al Directivei TVA:
„Conceptele de fapt generator și exigibilitate a TVA-ului este necesar să fie armonizate în cazul în care [a se citi «pentru ca»] introducerea sistemului comun privind TVA și orice modificare ulterioară a acestuia produc [a se citi «să producă»] efecte în același timp în toate statele membre.”
- 4 Potrivit articolului 63 din această directivă:
„Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”
- 5 În temeiul articolul 64 din directiva menționată:
„(1) Atunci când determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea constând în închirierea de bunuri pe o anumită perioadă de timp sau vânzarea de bunuri cu plată în rate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (b), și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective.

(2) [...]

Statele membre pot prevedea că, în anumite cazuri, altele decât cele prevăzute la [primul paragraf], livrarea continuă de bunuri sau prestarea continuă de servicii pe o anumită perioadă de timp se consideră efectuată cel puțin la expirarea unui termen de un an.”

6 Articolul 65 din Directiva TVA prevede:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.”

7 Articolul 66 din Directiva TVA prevede:

„Prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, statele membre pot prevedea ca TVA-ul să devină exigibil, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din următoarele date:

(a) cel târziu la data emiterii facturii;

(b) cel târziu la data încasării plății;

(c) atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator.

[...]”

8 Potrivit articolului 167 din această directivă:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

9 Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO L 189, p. 1) a introdus în Directiva 2006/112 un articol 167a care va trebui să fie transpus de statele membre cel târziu la 31 decembrie 2012 și care are următorul cuprins:

„Statele membre pot prevedea, în cadrul unui sistem opțional, ca dreptul de deducere al unei persoane impozabile al cărei TVA devine exigibil numai în conformitate cu articolul 66 litera (b) să fie amânat până în momentul în care TVA-ul pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate a fost plătit furnizorului său.

Statele membre care aplică sistemul opțional menționat la primul paragraf stabilesc un plafon pentru persoanele impozabile care utilizează sistemul pe teritoriul lor, plafon care se bazează pe cifra de afaceri anuală a persoanei

impozabile calculată în conformitate cu articolul 288. Acest plafon nu poate depăși 500 000 [de euro] sau echivalentul în monedă națională. Statele membre pot crește plafonul până la 2 000 000 [de euro] sau echivalentul în moneda națională după consultarea Comitetului TVA. Cu toate acestea, consultarea Comitetului TVA nu este impusă statelor membre care [aplicau] un plafon superior celui de 500 000 [de euro] sau echivalentul în moneda națională la 31 decembrie 2012.

Statele membre informează Comitetul TVA cu privire la măsurile legislative naționale adoptate în conformitate cu primul paragraf.”

Reglementarea poloneză

- 10 În temeiul articolului 19 alineatul 1, alineatul 4 și alineatul 13 punctul 2 din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”):

„1. Obligația fiscală ia naștere la momentul livrării mărfii sau al prestării serviciilor, sub rezerva alineatelor 2-21 ale prezentului articol, a articolului 14 alineatul 6, a articolului 20, precum și a articolului 21 alineatul 1.

[...]

4. Atunci când livrarea unei mărfi sau prestarea unor servicii trebuie atestată printr-o factură, obligația fiscală ia naștere la momentul emiterii facturii, însă cel târziu la 7 zile de la data livrării mărfii sau a prestării serviciilor.

[...]

13. Obligația fiscală ia naștere la momentul:

[...]

2) încasării totale sau parțiale a prețului, însă cel târziu la 30 de zile de la data prestării următoarelor servicii:

- a) transportul de persoane și de mărfuri cu trenul, cu autovehicule, cu nave maritime, cu mijloace de transport pentru navigația internă și pentru cabotaj, cu feriboturi, cu avioane și cu elicoptere;
- b) expediere și transbordare;
- c) servicii în porturile maritime și comerciale;
- d) servicii în materie de construcție și de montaj.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 11 În cadrul activității sale economice, TNT, societate cu răspundere limitată cu sediul în Varșovia (Polonia), efectuează prestări de servicii de curierat, de transport și de expediere.
- 12 TNT emite facturi cu TVA clienților săi în fiecare săptămână. În cazul anumitor clienți care achiziționează numeroase servicii, facturile sunt emise cu o frecvență convenită. Facturile cuprind în acest caz toate serviciile prestate clientului respectiv în perioada fiscală relevantă. În general, termenul pentru plata creanței înscrise în facturi este de 7, de 14 sau de 21 de zile de la data emiterii facturii. TNT ia în considerare cifra de afaceri rezultată din factura relevantă în perioada fiscală în care a fost emisă factura respectivă.
- 13 În consecință, în vederea stabilirii momentului la care ia naștere obligația fiscală, TNT nu împarte serviciile care figurează pe factură în servicii de curierat, pe de o parte, și servicii de transport și de expediere, pe de altă parte. Întrucât facturile sunt emise cel târziu în ultimele zile ale unei perioade fiscale, taxa pentru prestările de servicii efectuate în cursul lunii respective este înscrisă în registrele și în declarațiile de TVA întocmite pentru luna în care au fost prestate serviciile.
- 14 În acest cadru, TNT s-a adresat Minister Finansów pentru a obține o opinie individuală privind dispozițiile de drept fiscal aplicabile în domeniul taxei pe bunuri și servicii și în special privind problema dacă societatea în cauză avea dreptul, în temeiul articolului 19 alineatul 13 punctul 2 din Legea privind TVA-ul, să ia în considerare cifra de afaceri din perioada fiscală în care a fost emisă factura, chiar dacă nu a primit nicio plată în perioada respectivă și nici nu au trecut încă 30 de zile de la prestarea serviciului în cauză sau dacă, în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, societatea avea dreptul să considere data emiterii facturii drept dată la care a luat naștere obligația fiscală, în conformitate cu articolul 19 alineatul 4 din Legea privind TVA-ul, fără a ține seama de dispozițiile care figurează la articolul 19 alineatul 13 punctul 2 din legea menționată, care ar fi contrar articolului 66 din Directiva TVA.
- 15 În decizia din 14 decembrie 2009, Minister Finansów a considerat că punctul de vedere susținut de TNT era nefondat. În ceea ce privește serviciile de curierat prestate de TNT, Minister Finansów a considerat că obligația fiscală lua naștere în conformitate cu principiile generale prevăzute la articolul 19 alineatele 1 și 4 din Legea privind TVA-ul. În ceea ce privește restul serviciilor (de transport și de expediere), momentul la care intervine faptul generator al obligației fiscale trebuie să fie stabilit în conformitate cu normele prevăzute la articolul 19 alineatul 13 punctul 2 din Legea privind TVA-ul. Pentru aceste servicii, taxa trebuie să fie indicată

în declarația aferentă lunii în care s-a născut obligația fiscală, iar nu în declarația aferentă lunii în care a fost emisă factura care atestă prestarea acestor servicii.

- 16 TNT a formulat ulterior acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny (Tribunalul Administrativ al Voievodatului) din Varșovia. În susținerea acțiunii formulate, a susținut că avea dreptul, pentru toate serviciile prestate, fie că este vorba despre servicii de curierat, fie că este vorba despre servicii de transport și de expediere, să ia în considerare, în vederea aplicării TVA-ului, cifra de afaceri din perioada fiscală în care a fost emisă factura aferentă unui anumit serviciu, chiar dacă nu a încasat prețul în această perioadă și nici nu au trecut încă 30 de zile de la prestarea acestor servicii.
- 17 Prin hotărârea din 30 septembrie 2010, Wojewódzki Sąd Administracyjny a respins acțiunea formulată de TNT, care a introdus, în consecință, un recurs în casație la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă).
- 18 Prin intermediul recursului, TNT impută Wojewódzki Sąd Administracyjny faptul că a interpretat în mod eronat articolul 19 alineatul 13 punctul 2 literele (a) și (b) din Legea privind TVA-ul, întrucât nu a ținut seama de articolele 63-66 din Directiva TVA. În opinia TNT, articolul 66 din Directiva TVA prevede că obligația fiscală se naște în raport cu un fapt determinat, însă cel târziu la data încasării prețului. În schimb, dispozițiile naționale prevăd în mod eronat că încasarea prețului determină nașterea obligației fiscale, aceasta din urmă intervenind însă cel târziu la un moment determinat (30 de zile) de la data prestării serviciilor.
- 19 Cu ocazia examinării recursului, instanța de trimitere a exprimat îndoieli cu privire la interpretarea articolului 66 din Directiva TVA și a considerat că temeinicia motivelor invocate de TNT trebuia apreciată ținând seama de interpretarea dispozițiilor acestei directive.
- 20 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
 - „1) Articolul 66 literele (a)[-](c) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că, atunci când o persoană impozabilă emite o factură care atestă prestarea unor servicii care intră în competența conferită statului membru prin acest articol (derogare de la articolele 63[-]65 din Directiva [TVA]), exigibilitatea taxei (obligația fiscală) poate fi stabilită, în temeiul articolului 66 litera (b) din Directiva [TVA], la data încasării prețului, însă cel târziu la 30 de zile de la data prestării serviciilor?
 - 2) Articolul 66 literele (a) și (b) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune dispozițiilor naționale poloneze de la articolul 19 alineatul 13 punctul

2 literele (a) și (b) din [Legea privind TVA-ul], care prevăd că momentul nașterii obligației fiscale (faptul generator la a cărui producere intervine exigibilitatea taxei pentru anumite operațiuni), pentru serviciile de transport și de expediere, este momentul încasării totale sau parțiale a prețului, însă cel târziu la 30 de zile de la data prestării acestor servicii, și atunci când beneficiarului i se emite și îi este înmănată cel târziu în termen de șapte zile de la prestarea serviciilor o factură în care este prevăzut un termen de plată ulterior, iar beneficiarul serviciilor, fie că a plătit, fie că nu a plătit prețul aferent prestării serviciilor, are dreptul la deducerea taxei în amonte în perioada fiscală în care a primit factura?"

Cu privire la întrebările preliminare

- 21 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 66 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că TVA-ul devine exigibil, pentru serviciile de transport și de expediere, la data încasării totale sau parțiale a prețului, însă cel târziu la 30 de zile de la data prestării acestor servicii, chiar dacă factura a fost emisă mai devreme și prevede un termen de plată ulterior.
- 22 Trebuie constatat, mai întâi, că din Directiva TVA rezultă că TVA-ul devine exigibil, în principiu, chiar la momentul la care intervine faptul generator al acestei taxe. Articolul 63 din directiva menționată reflectă acest principiu fundamental, prevăzând că faptul generator al taxei intervine și TVA-ul devine exigibil la data la care sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.
- 23 Articolul 66 din Directiva TVA autorizează totuși statele membre să prevadă că TVA-ul devine exigibil după apariția faptului generator la una dintre următoarele trei date, și anume cel târziu la data emiterii facturii, cel târziu la data încasării plății sau, atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator.
- 24 În măsura în care constituie o derogare de la norma prevăzută la articolul 63 din Directiva TVA, articolul 66 din aceasta trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 martie 2013, Efir, C-19/12, punctul 31).
- 25 Deși faptul că legiuitorul a extins în mod semnificativ domeniul derogărilor admisibile permite să se presupună că acesta a intenționat să confere statelor membre o largă putere de apreciere (a se vedea Hotărârea din 26 octombrie 1995, Italitica, C-144/94, Rec., p. I-3653, punctul 15), acest lucru nu permite totuși să se

considere că un stat membru dispune de o marjă de apreciere pentru a stabili un alt moment la care taxa devine exigibilă decât unul dintre cele prevăzute la articolul 66 literele (a)-(c) din Directiva TVA.

- 26 Or, în primul rând, articolul 19 alineatul 13 punctul 2 din Legea privind TVA-ul prevede că, în ceea ce privește anumite operațiuni, în speță serviciile de transport și de expediție, obligația fiscală ia naștere la data încasării totale sau parțiale a prețului, însă cel târziu la 30 de zile de la data prestării serviciului în cauză.
- 27 În al doilea rând, trebuie arătat că, potrivit articolului 66 litera (b) din Directiva TVA, statele membre pot prevedea că TVA-ul devine exigibil, pentru anumite operațiuni sau pentru anumite categorii de persoane impozabile, „cel târziu la data încasării plății”. Această dispoziție stabilește termenele și precizează ultimul moment al exigibilității TVA-ului pentru anumite operațiuni pe care un stat membru a decis să le reglementeze în acest mod. Momentul respectiv corespunde încasării prețului aferent operațiunii.
- 28 Curtea a avut ocazia să interpreteze articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1) [devenit articolul 66 litera (a) din Directiva TVA] în sensul că, atunci când un stat membru optează pentru derogarea prevăzută de această dispoziție, și anume prevede că taxa este exigibilă cel târziu la data emiterii facturii sau a documentului folosit ca factură, acesta dispune de posibilitatea, prevăzută la a treia liniuță a articolului 10 alineatul (2) din Directiva 77/388 [devenit articolul 66 litera (c) din Directiva TVA], de a prevedea ca taxa să devină exigibilă „în cazul în care factura sau documentul folosit ca factură nu sunt emise sau sunt emise târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator” (a se vedea Hotărârea Italittica, citată anterior, punctul 22).
- 29 Trebuie subliniat de asemenea că, în aceeași hotărâre, Curtea a adăugat că, „în existența unei astfel de posibilități atunci când un stat membru optează pentru derogarea prevăzută la a doua liniuță [a articolului 10 alineatul (2) din Directiva 77/388, devenit articolul 66 litera (b) din Directiva TVA], rezultă probabil din faptul că legiuitorul [Uniunii] a considerat că interesul unui operator economic de a încasa contraprestația aferentă serviciului efectuat reprezenta o încurajare suficientă pentru a asigura plata rapidă a prestației” (a se vedea în acest sens Hotărârea Italittica, citată anterior, punctul 23).
- 30 În consecință, legiuitorul nu a prevăzut că un stat membru care alege opțiunea prevăzută la articolul 66 litera (b) din Directiva TVA are posibilitatea să stabilească

un termen în care taxa devine exigibilă. În plus, aplicarea articolului 66 litera (c) din această directivă și termenul prevăzut la acesta pot fi legate numai de aplicarea aceluiași articol litera (a), întrucât termenul este subordonat neemiterii facturii sau emiterii cu întârziere a acesteia, iar nu neîncasării sau încasării cu întârziere.

- 31 Trebuie amintit de asemenea că, astfel cum rezultă din considerentul (24) al Directivei TVA, noțiunile „fapt generator” și „exigibilitate a taxei” ar trebui să fie armonizate pentru ca punerea în aplicare și modificările ulterioare ale sistemului comun de TVA să producă efecte la aceeași dată. Legiuitorul Uniunii a intenționat să realizeze o armonizare maximă a datei la care ia naștere obligația fiscală în toate statele membre pentru a garanta o prelevare uniformă a acestei taxe.
- 32 În aceste împrejurări, situația în care obligația fiscală ia naștere cel târziu într-un termen de 30 de zile de la data prestării serviciului, în măsura în care încasarea prețului nu a avut loc anterior acestei date, nu este conformă cu Directiva TVA, întrucât o astfel de formulare ar duce la coroborarea modului de redactare a articolului 66 litera (b) din această directivă cu un termen în care taxa devine exigibilă.
- 33 În această privință, instanța de trimitere consideră că există îndoieli cu privire la problema dacă, în perioada care a precedat adoptarea articolului 167a din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45, statele membre erau autorizate să introducă un sistem în care amânarea momentului la care taxa devine exigibilă în raport cu furnizorul nu corespundea amânării momentului la care lua naștere dreptul de deducere a TVA-ului în amonte de către cumpărător, care avea dreptul de a efectua deducerea de la data primirii facturii.
- 34 Trebuie arătat că acest articol 167a fost introdus cu scopul de a permite statelor membre să instituie o derogare privind data la care poate fi exercitat dreptul de deducere de către persoanele impozabile care declară TVA-ul în cadrul unui regim opțional al contabilității de casă destinat să simplifice plata taxei pentru întreprinderile mici.
- 35 În această privință trebuie constatat că, deși articolul 167a menționat se referă direct la articolul 66 litera (b) din Directiva TVA, această dispoziție privește stabilirea momentului la care cumpărătorul poate face uz de dreptul său de deducere a TVA-ului în amonte. Or, cauza pendinte în fața instanței naționale privește în mod exclusiv problema exigibilității taxei în raport cu furnizorul.
- 36 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 66 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că TVA-ul devine exigibil, pentru serviciile de transport și de expediere, la data încasării totale sau parțiale a prețului, însă nu

mai târziu de 30 de zile de la data prestării acestor servicii, chiar dacă factura a fost emisă mai devreme și prevede un termen de plată ulterior.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 37 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Articolul 66 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/117/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă, pentru serviciile de transport și de expediere, la data încasării totale sau parțiale a prețului, însă nu mai târziu de 30 de zile de la data prestării acestor servicii, chiar dacă factura a fost emisă mai devreme și prevede un termen de plată ulterior.