



Repertoriul jurisprudenței

Cauza C-337/13

**Almos Agrárkülkereskedelmi Kft
împotriva
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága**

(cerere de decizie preliminară formulată de Kúria)

„Trimitere preliminară — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE —
Articolul 90 — Reducerea bazei de impozitare — Întinderea obligațiilor statelor membre —
Efect direct”

Sumar – Hotărârea Curții (Camera a șaptea) din 15 mai 2014

1. *Armonizarea legislațiilor fiscale — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Bază de impozitare — Reducere în caz de anulare, reziliere, rezoluțiune sau reducere de preț — Reglementare națională care nu prevede o reducere în caz de neplată a prețului — Admisibilitate — Condiții — Aplicare de către un stat membru a derogării prevăzute în caz de neplată totală sau parțială a prețului*

[Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 90 alin. (1) și art. 2]

2. *Armonizarea legislațiilor fiscale — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Bază de impozitare — Articolul 90 alin. (1) din Directiva 2006/112 — Reducere în caz de anulare, reziliere, rezoluțiune sau reducere de preț — Efect direct*

[Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 90 alin. (1)]

3. *Armonizarea legislațiilor fiscale — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Bază de impozitare — Reducere în caz de anulare, reziliere, rezoluțiune sau reducere de preț — Reglementare națională care condiționează o asemenea reducere de îndeplinirea anumitor formalități — Admisibilitate — Condiții — Proportionalitate*

[Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 90 alin. (1) și art. 273]

1. Dispozițiile articolului 90 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei dispoziții naționale care nu prevede reducerea bazei de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în caz de neplată a prețului dacă este pusă în aplicare derogarea prevăzută la alineatul (2) al acestui articol. Dispoziția menționată trebuie să vizeze însă astfel toate situațiile în care, potrivit alineatului (1) al articolului respectiv, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

Cu siguranță, acest articol 90 alineatul (1) reprezintă expresia unui principiu fundamental al directivei menționate, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv, și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de taxă pe valoarea adăugată un quantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă.

Cu toate acestea, alineatul (2) al aceluiași articol permite statelor membre să deroge de la norma menționată mai sus în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii. Or, această dispoziție națională trebuie privită drept rezultatul exercitării de către statul membru a posibilității de derogare care i-a fost acordată în temeiul acestui articol.

În această privință, dacă neplata totală sau parțială a prețului de cumpărare intervine fără să fi avut loc rezoluțiunea ori anularea contractului, cumpărătorul rămâne obligat la plata prețului convenit, iar vânzătorul, deși nu mai este proprietarul bunului, dispune în continuare, în principiu, de creanța sa, de care se poate prevala în justiție. Din moment ce nu se poate exclude însă ca această creanță să devină de fapt definitiv nerecuperabilă, legiuitorul Uniunii a intenționat să lase fiecărui stat membru posibilitatea de a stabili dacă situația de neplată a prețului de cumpărare, care, prin ea însăși, contrar rezoluțiunii sau anulării contractului, nu repune părțile în situația lor inițială, dă dreptul la reducere, în consecință, în condițiile pe care le stabilește sau dacă o astfel de reducere nu este admisă în această situație.

(a se vedea punctele 22-25 și 28 și dispozitiv 1)

2. Persoanele impozabile pot invoca în fața instanțelor naționale articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată împotriva statului pentru a obține reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive apar, din punctul de vedere al conținutului, ca fiind necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect.

În această privință, o dispoziție din dreptul Uniunii este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre.

Or, deși acest articol lasă statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când instituie măsurile care permit stabilirea quantumului reducerii, această împrejurare nu afectează însă caracterul precis și necondiționat al obligației de a lua în considerare reducerea bazei de impozitare în cazurile prevăzute la articolul respectiv. Acesta îndeplinește, prin urmare, condițiile pentru a produce un efect direct.

(a se vedea punctele 31, 32, 34 și 40 și dispozitiv 2)

3. Deși statele membre pot prevedea că exercitarea dreptului la reducerea unei baze de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea anumitor formalități care permit să se justifice în special că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată de persoana impozabilă și că aceasta putea invoca una dintre situațiile prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, măsurile astfel adoptate nu pot depăși ceea ce este necesar pentru această justificare, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

Cu siguranță, întrucât, în afara limitelor pe care acestea le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) și ale articolului 273 din directiva menționată nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, se impune constatarea că dispozițiile menționate 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 ale respectivelor state pentru a reduce baza de impozitare.

Cu toate acestea, măsurile de natură să evite fraudă și 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, în consecință, utilizate într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea taxei pe valoarea adăugată.

(a se vedea punctele 37, 38 și 40 și dispozitiv 2)