



Repertoriul jurisprudenței

Cauza C-335/19

**E. sp. z o.o. sp. k.
împotriva
Minister Finansów**

(cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny)

Hotărârea Curții (Camera întâi) din 15 octombrie 2020

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 – Reducerea 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”

Armonizarea legislațiilor fiscale – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Bază de impozitare – Reducere în caz de neplată totală sau parțială – Măsuri naționale derogatorii – Regularizarea bazei de impozitare și a TVA-ului exigibil – Reglementare națională care condiționează reducerea bazei de impozitare de supunerea creditorului și a debitorului la plata TVA-ului, debitorul nefiind obligat să fie supus unei proceduri de insolvență – Inadmisibilitate

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

(a se vedea punctele 21-23, 33-35, 46, 48, 50 și 53 și dispozitivul)

Rezumat

E., o societate cu sediul în Polonia, plătitoare a taxei pe valoarea adăugată (TVA), desfășoară o activitate de consultanță fiscală și supune prestările de servicii furnizate în Polonia cotei normale a TVA-ului. E. a adresat unuia dintre clienții săi, înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, o factură care includea TVA-ul aferent serviciilor impozabile pe teritoriul polonez. Acest client a intrat în lichidare după expirarea termenului de plată, rămânând însă înregistrat ca persoană plătitoare de TVA. Întrucât factura nu a fost achitată, E. a adresat ministrului finanțelor o cerere de emitere 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 de legislația națională privind TVA-ul erau îndeplinite, de reducerea bazei de impozitare a TVA-ului pentru neachitarea creanței rezultate din factură.

Printr-o soluție fiscală individuală, ministrul finanțelor a dat un răspuns negativ la cererea menționată. Acesta a arătat că articolul 90 din Directiva 2006/112¹ conferă persoanelor impozabile dreptul de a reduce baza de impozitare în scopuri de TVA numai în condițiile stabilite de fiecare stat membru. Acestea sunt prevăzute de legislația națională privind TVA-ul. Potrivit ministrului, dacă una dintre aceste condiții, precum cerința potrivit căreia debitorul nu trebuie să fie supus unei proceduri de lichidare, nu este îndeplinită, persoana impozabilă nu se poate prevala de dreptul la reducere, acest drept fiindu-i conferit direct de dreptul Uniunii.

După ce a contestat fără succes soluția fiscală la instanța poloneză competentă în primă instanță, E. a formulat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), considerând că instanța de prim grad a statuat în mod eronat că dispozițiile contestate ale legislației naționale privind TVA-ul nu aduc atingere cerințelor care rezultă din dreptul Uniunii.

Dispozițiile relevante ale legislației naționale subordonează dreptul persoanei impozabile de a reduce baza de impozitare a TVA-ului în caz de creanță probabil nerecuperabilă 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. Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care vizează cazurile de anulare, de refuz și 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, cuantumul 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. 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.

Având 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, instanța de trimitere a adresat Curții întrebări preliminare privind interpretarea acestei dispoziții.

În Hotărârea din 15 octombrie 2020, Curtea a declarat că 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 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.

În această privință, Curtea a examinat dacă restricția pe care o implică condițiile prevăzute de legislația națională pentru persoane impozabile precum E. este justificată de necesitatea de a lua în considerare incertitudinea cu privire la caracterul definitiv al neplății.

¹ 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).

Curtea a statuat astfel că nu pot fi justificate de această necesitate condițiile care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului înregistrării debitorului în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA la data livrării bunului sau a prestării serviciilor, precum și în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale. Aceasta a precizat în plus că, deși este adevărat că dreptul unei persoane impozabile de a reduce baza de impozitare după încheierea unei tranzacții implică obligația celeilalte părți la această tranzacție de a regulariza, la rândul său, cuantumul TVA-ului deductibil, garanția unei reduceri simetrice a bazei de impozitare a TVA-ului datorat și a cuantumului TVA-ului deductibil nu depinde de supunerea celor două părți TVA-ului. Pe de altă parte, Curtea a statuat că cerința 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.

În ceea ce privește 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, Curtea a apreciat că, prin faptul că privează creditorul de dreptul său la reducere întrucât caracterul definitiv nerecuperabil al creanței nu poate fi stabilit înainte de finalizarea procedurii de insolvență sau de lichidare, o asemenea condiție ține seama în mod efectiv de incertitudinea inerentă caracterului definitiv al neplății. Cu toate acestea, o astfel de incertitudine 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. O asemenea modalitate ar fi la fel de eficace pentru atingerea obiectivului vizat, fiind în același timp mai puțin constrângătoare pentru creditor.

În sfârșit, Curtea a arătat că, întrucât articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 are efect direct, o persoană impozabilă precum E., care nu îndeplinește numai condițiile naționale neconforme cu această dispoziție, poate invoca dispoziția menționată în fața instanțelor naționale împotriva statului pentru a obține reducerea bazei sale de impozitare, instanța națională sesizată fiind obligată să înlăture aceste condiții neconforme în temeiul principiului supremației dreptului Uniunii.