CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 7 septembrie 2023 [1]

Cauza C-314/22

„Consortium Remi Group” AD
împotriva
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[cerere de decizie preliminară formulată de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Baza de impozitare – Reducerea bazei de impozitare – Neplată totală sau parțială a prețului după efectuarea operațiunii – Posibilitate de derogare a statelor membre în conformitate cu articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA – Aplicare directă a articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA – Termen de decădere – Începutul termenului – Momentul reducerii bazei de impozitare – Nicio reducere retroactivă – Dreptul la dobânzi al persoanei impozabile”

I. Introducere

1. În cadrul schimburilor comerciale se întâmplă adesea ca un client să nu își achite facturile la timp sau să nu le achite deloc. Acest lucru este deosebit de neconvenabil pentru întreprinderile care au calitatea de persoane impozabile în înțelesul Directivei TVA, întrucât, în materia TVA-ului, persoana impozabilă datorează taxa înainte ca cel obligat efectiv să o suporte (clientul) să o fi plătit către ea. În concluzie, până la momentul la care primește plata de la clienți, întreprinderea trebuie să prefinanțeze TVA-ul și să acorde astfel statului un împrumut fără dobândă. În speță, este vorba despre mai multe facturi neplătite din anii 2006-2012.

2. În consecință, foarte multe state membre prevăd în caz de neplată o regularizare corespunzătoare a TVA-ului datorat deja de întreprindere. Potrivit instanței de trimitere, dreptul bulgar nu prevede însă nicio posibilitate de reducere a bazei de impozitare în caz de neplată totală sau parțială. Această reducere este posibilă numai în cazul modificării prețului. În ceea ce privește dreptul la rambursare, dreptul fiscal prevede în plus un termen general de prescripție de cinci ani.

[1] Limba originală: germana.

3. Drept urmare, în speță se ridică în atenția Curții problema dacă legislația armonizată a Uniunii în materia TVA-ului impune prevederea unei posibilități de regularizare și, în caz afirmativ, dacă statul membru o poate limita în timp. În cazul unei limitări, se ridică o altă întrebare privind data de la care începe să curgă acest termen.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul de drept al Uniunii al prezentei cauze este constituit de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2] (denumită în continuare „Directiva TVA”).

5. Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

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

6. Articolul 66 litera (b) prevede o excepție:

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

(b) cel târziu la data încasării plății”.

7. Articolul 73 din directivă reglementează baza de impozitare și are următoarea redactare:

„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.”

8. Articolul 90 din Directiva TVA reglementează reducerea bazei de impozitare:

„(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).”

9. Articolul 184 din Directiva TVA privește regularizarea deducerii și are următorul cuprins:

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

[2] JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, modificată ultima dată prin Directiva (UE) 2022/890 a Consiliului din 3 iunie 2022 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește prelungirea perioadei de aplicare a mecanismului opțional de taxare inversă în legătură cu livrările de anumite bunuri și prestările de anumite servicii care prezintă risc de fraudă și a mecanismului de reacție rapidă împotriva fraudei în domeniul TVA – JO 2022, L 155, p. 1.

10. Articolul 185 din directivă prevede cazul neplății și dispune:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind 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.

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

11. Articolul 203 din Directiva TVA reglementează TVA-ul datorat în cazul unei facturi greșite și este redactat după cum urmează:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură."

12. Articolul 273 din Directiva TVA prevede:

„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 dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor. […]"

B. Dreptul bulgar

13. Directiva TVA a fost transpusă în Bulgaria cu efect de la 1 ianuarie 2007 prin Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDS"). Articolul 115 alineatele (1) și (3) din ZDDS prevede:

„(1) În cazul modificării bazei de impozitare sau al rezilierii unei livrări pentru care a fost emisă o factură, furnizorul este obligat să emită o notă privind această factură.

(3) O notă de debit este emisă în cazul majorării bazei de impozitare și o notă de credit este emisă în cazul reducerii bazei de impozitare sau al refuzului operațiunii."

14. Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și al securității sociale, denumit în continuare „DOPK") cuprinde dispoziții privind drepturile la rambursare fiscală. Astfel, articolul 129 alineatul (1) din DOPK prevede un termen de decădere din drepturile la rambursare. Potrivit acestei dispoziții, o cerere de compensare sau rambursare este examinată dacă este depusă până la expirarea unui termen de cinci ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a apărut motivul de rambursare, cu excepția cazului în care legea prevede altfel.

III. Litigiul principal

15. „Consortium Remi Group” AD (denumită în continuare „CRG”), cu sediul în Varna (Bulgaria), desfășoară activitatea de construcții de clădiri și instalații. Aceasta a fost înregistrată în temeiul ZDDS în 1995, dar a fost radiată la 7 martie 2019, deoarece s-a constatat că încălcase în mod sistematic obligațiile care îi reveneau în temeiul ZDDS. Prin hotărârea Varnenski Okrazhen sad (Tribunalul Regional din Varna, Bulgaria) din 18 septembrie 2020, societatea a fost declarată în stare de insolvabilitate și a fost deschisă procedura de insolvență.

16. În anii 2006-2010 și în anul 2012, CRG a emis facturi către cinci societăți bulgare pentru furnizarea de bunuri și prestarea de servicii. TVA-ul a fost indicat pe facturi și, potrivit trimiterii preliminare, a fost plătit pentru majoritatea perioadelor fiscale. Cuantumul total al TVA-ului indicat pe aceste facturi se ridică la 618 171 de leve (BGN), corespunzător sumei de aproximativ 310 000 de euro. Din cauza lipsei precizărilor, se consideră că trimiterea preliminară face referire numai la TVA-ul indicat și plătit de CRG.

17. Prin decizia rectificativă din 31 ianuarie 2011, au fost stabilite în sarcina CRG obligații de plată în temeiul ZDDS pentru perioada 1 ianuarie 2007-31 iulie 2010, inclusiv TVA-ul care fusese indicat în facturile emise către una dintre societățile menționate. CRG a introdus o acțiune împotriva deciziei de revizuire, care a fost însă respinsă printr-o hotărâre a instanței administrative de prim grad, a cărei hotărâre a fost, la rândul său, confirmată printr-o hotărâre a Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria).

18. La 7 februarie 2020, CRG a solicitat autorităților fiscale să compenseze o sumă de 1 282 582,19 BGN (aproximativ 640 000 de euro) – un cuantum principal de 618 171,16 BGN (TVA-ul indicat în facturile către destinatarii menționați în cuantum de aproximativ 310 000 de euro) și dobânzi în cuantum de 664 411,03 BGN (aproximativ 330 000 de euro, calculate din prima zi a lunii următoare emiterii facturilor până la 31 iulie 2019) – cu obligațiile sale de plată de drept public.

19. Prin decizia de compensare și rambursare din 6 martie 2020, administrația fiscală a respins compensarea cuantumurilor de TVA plătite și colectate în mod eronat, astfel cum au fost menționate. În decizie, s-a stabilit că cererea de compensare a fost depusă după expirarea termenului de decădere prevăzut la articolul 129 alineatul (1) din DOPK. În plus, CRG nici nu a dovedit că sumele respective au fost plătite sau colectate în mod eronat și nici că are creanțe certe și exigibile față de administrația fiscală.

20. CRG a contestat pe cale administrativă decizia de compensare și rambursare. În susținerea cererilor sale, a prezentat hotărâri judecătorești de deschidere a procedurilor de insolvență împotriva societăților care primiseră facturile. Trei dintre societăți fuseseră declarate în stare de insolvență și fusese dispusă începerea procedurii de valorificare a activelor acestora.

21. Din trimiterea preliminară nu reiese însă ce s-a întâmplat cu ceilalți clienți. Nu se cunoaște nici de ce nu a fost făcută nicio plată și nici dacă CRG a încercat (fără rezultat) să își recupereze creanțele dobândite în temeiul dreptului civil. Sunt de asemenea necunoscute datele la care au fost deschise procedurile de insolvență. Din trimiterea preliminară nu rezultă nici când s-au finalizat aceste proceduri de insolvență. În orice caz, este vorba despre creanțe din anii 2006-2012. Din dezbateri a rezultat că anumiți clienți au fost radiați în anii 2012, 2018 și 2020, după ce s-au încheiat procedurile de insolvență, în timp ce în cazul altora procedura de insolvență este în curs de desfășurare.

22. Decizia de compensare și rambursare a fost confirmată în întregime prin decizia Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" [Varna] pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și de securitate socială" [Varna] din cadrul Administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, denumit în continuare „directorul") din 22 mai 2020.

23. Directorul și-a întemeiat decizia și pe faptul că Bulgaria a derogat de la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA în conformitate cu articolul 90 alineatul (2) din aceasta. El a arătat că dreptul bulgar nu prevede nicio posibilitate de a reduce baza de impozitare în cazul neplății totale sau parțiale. Articolul 115 alineatele (1) și (3) din ZDDS include doar alte situații. În plus, recurenta nu a dovedit că facturile nu au fost plătite în totalitate sau parțial, ci doar ar fi susținut acest lucru. În plus, toți destinatarii facturilor în cauză ar fi dedus TVA-ul ca parte a prețului livrărilor sau prestărilor, astfel încât o rambursare a taxei facturate de furnizor sau de prestator ar duce cu siguranță la o pierdere de venituri fiscale.

24. Acțiunea introdusă de CRG la Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria) împotriva deciziei de compensare și rambursare a fost respinsă. Instanța a calculat termenul general prevăzut la articolul 129 din DOPK pentru o cerere de rambursare de la data la care TVA-ul a fost indicat în facturile în cauză și, prin urmare, a considerat că cererea de rambursare depusă la 7 februarie 2020 a fost inadmisibilă, întrucât fusese formulată tardiv. Împotriva hotărârii de primă instanță din 16 februarie 2021, CRG a introdus recurs la instanța de trimitere.

25. În cursul examinării temeiniciei recursului introdus împotriva deciziei de compensare și rambursare, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a ajuns însă la concluzia că soluționarea litigiului presupune o interpretare a normelor de drept al Uniunii Europene.

IV. Procedura în fața Curții și întrebările preliminare

26. Prin urmare, instanța învestită cu judecarea litigiului, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă), a adresat Curții la 4 mai 2022 următoarele întrebări:

1) În cazul existenței unei derogări în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, principiul neutralității și articolul 90 din această directivă se opun unei dispoziții de drept național precum cea cuprinsă în articolul 129 alineatul (1) a doua teză din Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și al asigurărilor sociale), care prevede un termen de decădere în ceea ce privește depunerea unei cereri de compensare sau de rambursare a taxei facturate de persoana impozabilă pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în cazul neplății totale sau parțiale de către destinatarul livrării sau al prestării?

2) Indiferent de răspunsul la prima întrebare, în împrejurările din procedura principală, pentru recunoașterea dreptului la reducerea bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, este o condiție obligatorie ca persoana impozabilă să rectifice factura emisă de ea în ceea ce privește TVA-ul indicat, în caz de neplată totală sau parțială a prețului livrării sau al prestării de către destinatarul facturii, înainte de a depune cererea de rambursare?

3) În funcție de răspunsurile la primele două întrebări: cum trebuie să fie interpretat articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA la determinarea momentului la care apare motivul de reducere a bazei de impozitare, atunci când există un caz de neplată totală sau parțială a prețului și nu există o dispoziție națională în acest sens ca urmare a derogării de la articolul 90 alineatul (1)?

4) Cum trebuie să fie aplicate considerațiile din Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctele 21 și 27), și Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing, (C-242/18, EU:C:2019:558, punctele 62 și 65), în contextul în care dreptul bulgar nu conține condiții specifice în ceea ce privește aplicarea derogării prevăzute la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA?

5) Principiul neutralității și articolul 90 din Directiva TVA se opun unei practici fiscale și de asigurări sociale potrivit căreia, în caz de neplată, nu este permisă regularizarea taxei facturate înainte ca anularea taxei să fie notificată destinatarului bunurilor sau al serviciilor, în cazul în care acesta este o persoană impozabilă, în scopul regularizării deducerii efectuate de acesta inițial?

6) Interpretarea articolului 90 alineatul (1) din directiva menționată permite să se considere că un eventual drept la o reducere a bazei de impozitare în caz de neplată totală sau parțială dă dreptul la rambursarea TVA-ului achitat de furnizor, majorat cu dobânzi de întârziere, și, în caz afirmativ, din ce moment?

27. În procedura în fața Curții au prezentat observații scrise cu privire la aceste întrebări administrația fiscală din Bulgaria și Comisia Europeană. Acestea au participat împreună cu Republica Bulgaria la ședința din 12 mai 2023.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la întrebările preliminare

28. Cele șase întrebări preliminare pot fi împărțite în patru grupe. Astfel, instanța de trimitere solicită să se stabilească în ce măsură poate un stat membru să se folosească de posibilitatea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA în caz de neplată totală sau parțială și dacă articolul 90 alineatul (1) este direct aplicabil (prima și a patra întrebare – secțiunea B de mai jos).

29. În cadrul celei de a treia întrebări este vorba despre data concretă de la care o persoană impozabilă poate reduce baza de impozitare în conformitate cu articolul 90 din Directiva TVA (secțiunea C de mai jos).

30. În continuare, instanța de trimitere solicită în esență să se indice modalitățile pe care le are la dispoziție persoana impozabilă pentru corectarea bazei de impozitare (a doua și a cincea întrebare). Referitor la acest aspect, este necesar să se lămurească dacă anterior corectării bazei de impozitare de către prestator trebuie rectificată și factura inițială emisă clientului sau dacă acesta din urmă trebuie cel puțin informat despre corectarea bazei de impozitare. În ultimă analiză, deducerea sa a fost prea mare, în condițiile în care nu a plătit niciodată suma facturată (secțiunea D de mai jos).

31. Prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă și de când este obligat un stat membru să plătească dobânzi de întârziere în cazul modificării bazei de impozitare. În speță, CRG cere plata dobânzilor începând de la emiterea facturii și neplata acesteia, deși baza de impozitare a fost corectată abia în februarie 2020 (secțiunea E de mai jos).

32. Se impune în prealabil să se clarifice faptul că Curtea este competentă să interpreteze dreptul Uniunii numai în ce privește aplicarea acestuia într-un nou stat membru începând de la data aderării acestuia la Uniunea Europeană [3]. În mod vădit, procedura principală vizează de asemenea livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în anul 2006, așadar anterior aderării Republicii Bulgaria la Uniunea Europeană, la data de 1 ianuarie 2007.

33. Similar clarificărilor anterioare ale Curții cu privire la regularizarea deducerii în conformitate cu articolele 184 și 185 din Directiva TVA [4], prin reducerea bazei de impozitare se urmărește regularizarea obligațiilor de plată a TVA-ului născute în trecut. Regularizarea făcută în scopul reducerii bazei de impozitare este, așadar, legată în mod indisociabil de exigibilitatea taxei. Prin urmare, nici apariția unor împrejurări după aderarea unui stat membru la Uniunea Europeană nu permite Curții să interpreteze Directiva TVA dacă livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pe care se întemeiază obligația de plată a TVA-ului a avut loc înainte de această aderare [5]. Rezultă, așadar, că, în măsura în care întrebările instanței de trimitere se referă la regularizarea TVA-ului pentru livrările de bunuri și prestările de servicii din anul 2006, Curtea nu este competentă să răspundă la acestea.

B. Domeniul de aplicare al articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA

34. Prin intermediul primei și celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească în ce măsură poate un stat membru să se folosească de posibilitatea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA. Articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că în cazul printre altele al neplății totale sau parțiale după livrare, baza de impozitare se reduce în mod corespunzător în condițiile stabilite de statele membre. Articolul 90 alineatul (2) din această directivă conferă însă statelor membre posibilitatea de a deroga de la această dispoziție în cazul neplății totale sau parțiale.

1. Există posibilitatea de a exclude reducerea bazei de impozitare?

35. Potrivit instanței de trimitere, Bulgaria a folosit posibilitatea de derogare și a exclus complet corectarea bazei de impozitare în caz de neplată totală sau parțială.

36. Această stare de drept nu este compatibilă cu Directiva TVA. Cel puțin de la momentul pronunțării hotărârii Curții în cauza Di Maura din anul 2017, este clar faptul că statelor membre, deși au posibilitatea prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA de a deroga de la corectarea bazei de impozitare, nu li s-a acordat de legiuitorul Uniunii facultatea de a o exclude

[3] Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punctul 30), și Hotărârea din 27 iunie 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punctul 17 și urm.).

[4] Hotărârea din 27 iunie 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punctul 27 și urm.).

[5] A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 iunie 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punctul 31).

pur și simplu[6]. În special, posibilitatea de derogare de la alineatul (2) există numai în cazul incertitudinii legate de caracterul definitiv al neplății unei facturi. Ea nu se referă la problema *dacă* se poate exclude reducerea bazei de impozitare în cazul neplății[7].

37. Această stare din dreptul bulgar, contrară dreptului Uniunii, poate fi, pe de o parte, înlăturată pentru viitor de către legiuitorul bulgar. Potrivit afirmațiilor din ședință, a fost adoptată o modificare corespunzătoare a legii, care a intrat în vigoare începând cu 1 ianuarie 2023. Pe de altă parte, această stare poate fi înlăturată printr-o interpretare conformă directivei, dacă și în măsura în care legislația bulgară poate fi interpretată în consecință. Acest din urmă aspect trebuie examinat de instanța de trimitere, însă pare a fi imposibil. A treia posibilitate constă în aplicarea directă a articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA în favoarea persoanei impozabile.

2. Aplicarea directă a articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA

38. Astfel cum a statuat deja Curtea în mai multe rânduri[8], articolul 90 din Directiva TVA lasă statelor membre, pe de o parte, o anumită marjă de apreciere atunci când instituie măsurile care permit stabilirea cuantumului reducerii; pe de altă parte, această împrejurare nu afectează caracterul precis și necondiționat al obligației de a lua în considerare un drept la reducerea bazei de impozitare în cazurile prevăzute la acest articol. Acesta este, prin urmare, direct aplicabil[9].

39. Pe de altă parte, într-o hotărâre din anul 2014, Curtea a considerat că, în cazul neplății prețului, persoanele impozabile nu pot invoca un drept la reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA dacă statul membru în cauză a ales să aplice derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din directiva menționată[10]. Așa fiind, CRG nu ar putea corecta baza de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA și ar depinde de invocarea împotriva Bulgariei a unui drept privind răspunderea statului.

40. Ca și instanța de trimitere, considerăm însă că se impune o nuanțare a hotărârii menționate mai sus, ținând seama de jurisprudența Curții ulterioară acestei hotărâri, în special cea în cauzele Di Maura și Uni Credit Leasing[11]. După cum arătam mai sus (punctul 36), posibilitatea de derogare prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA permite statelor membre numai în caz de neplată totală sau parțială a prețului să ia în considerare incertitudinea existentă dacă această neplată este permanentă sau doar temporară. Aceasta ar permite, de exemplu, prevederea anumitor modalități pentru determinarea datei până la care se poate vorbi despre o incertitudine doar provizorie. Ea nu permite însă excluderea de principiu a corectării bazei de impozitare.

6 Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 20), și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 21), referitoare la dispoziția precedentă cu același conținut.

7 Hotărârea din 11 noiembrie 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punctul 28), Hotărârea din 11 iunie 2020, SCT (C-146/19, EU:C:2020:464, punctul 24), Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 21), și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 22); similar, și Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 20), și Hotărârea din 22 februarie 2018, T - 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 36 și urm.).

8 Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 38), și Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 34).

9 Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 31), Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:829, punctele 51 și 52).

10 Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 23), repetat fără precizări în Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 39).

11 Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887).

41. Prin urmare, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA nu se aplică direct numai în cazul în care statul membru respectiv a înțeles să și utilizeze (în conformitate cu directiva) excepția prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA [12]. Acest caz se regăsește numai atunci când măsura derogatorie pe care a adoptat-o permite de principiu în continuare corectarea în situația neplății totale sau parțiale a prețului. Or, Bulgaria nu permite corectarea în caz de neplată și nici nu a înțeles, așadar, să utilizeze posibilitatea de derogare prevăzută de dreptul Uniunii. Rezultă că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA poate fi aplicat în mod direct.

3. Limitarea în timp a dreptului de reducere a bazei de impozitare

42. Întrucât, în afara limitelor pe care le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA – și, în opinia Curții, ale articolului 273 din directiva menționată – nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, dispozițiile menționate conferă statelor membre o marjă de apreciere în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile în fața autorităților fiscale ale respectivelor state membre pentru a reduce baza de impozitare [13].

43. Această marjă de apreciere a statelor membre cuprinde, în opinia noastră, și o limitare în timp a corectării bazei de impozitare. După cum a arătat Curtea cu mai multe ocazii, dreptul Uniunii nu impune posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a TVA-ului fără nicio limitare în timp. Dimpotrivă, acest lucru ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit [14].

44. În consecință, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA nu se opune în principiu prevederii în dreptul național a unei limitări în timp a dreptului de reducere a bazei de impozitare.

4. Condițiile pentru limitarea în timp, conformă dreptului Uniunii, a reducerii bazei de impozitare

45. Determinarea datei de la care acest termen începe să curgă ține de dreptul național, sub rezerva respectării principiilor echivalenței și efectivității [15]. Mai ales principiul efectivității impune compatibilitatea principiilor din materia TVA-ului reglementată de dreptul Uniunii cu limitarea în timp a reducerii bazei de impozitare care rezultă din articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA.

46. În primul rând, dintr-o jurisprudență constată a Curții rezultă că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA este expresia *unui principiu fundamental al Directivei TVA*. Potrivit acestuia, baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv. Din acest principiu rezultă totodată

[12] A se vedea în acest sens și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punctul 38), și Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punctul 65).

[13] Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punctul 39), Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 42), și Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 37).

[14] Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 23).

[15] Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 23); a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punctele 16 și 17, precum și jurisprudența citată), și Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 36 și 37, precum și jurisprudența citată).

că administrația fiscală nu poate percepe cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a perceput persoana impozabilă [16]. El obligă statul membru să reducă în mod corespunzător baza de impozitare [17].

47. În al doilea rând, este necesar să se țină seama de principiul neutralității fiscale. Acesta reprezintă un principiu fundamental al TVA-ului, care rezultă din caracterul său de acciză [18]. Acest principiu înseamnă printre altele că, în principiu, în calitate de colector de taxe în contul statului, întreprinderea trebuie eliberată de sarcina finală a TVA-ului [19], în măsura în care activitatea economică în sine servește efectuării de operațiuni care (în principiu) sunt supuse TVA-ului [20].

48. Cu toate acestea, potrivit articolului 63 din Directiva TVA, TVA-ul devine exigibil chiar atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Nu este decisiv dacă beneficiarul a plătit și contraprestația (așa-numita taxare a contraprestației convenite). În cazul în care însă, pe baza tehnicii impozitării, întreprinderea furnizoare sau prestatoare este constrânsă să datoreze ani întregi TVA-ul pe care nu a putut să îl colecteze, această prefinanțare afectează întreprinderea în mod semnificativ. Prin urmare, nu mai este vorba de o neutralitate completă [21] a taxei pe valoarea adăugată.

49. În al treilea rând, prefinanțarea TVA-ului afectează drepturile fundamentale ale persoanei impozabile (de exemplu libertatea de alegere a ocupației, libertatea de a desfășura o activitate comercială și dreptul fundamental la proprietate – articolele 15, 16 și 17 din Carta drepturilor fundamentale). În plus, se ridică problema unei inegalități de tratament în sensul articolului 20 din cartă în raport cu persoanele impozabile în cazul cărora taxa devine exigibilă abia la încasarea plății, în temeiul articolului 66 litera (b) din Directiva TVA (așa-numita taxare a contraprestației încasate).

50. Raportat la aceste principii ale dreptului Uniunii, o limitare permisă în timp a posibilității de a reduce baza de impozitare în conformitate cu articolul 90 din Directiva TVA presupune, așadar, începerea curgerii termenului de la data la care persoana impozabilă poate să se și prevaleze de articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA. Doar astfel se poate ține seama de aspectul că persoana impozabilă acționează „numai” în calitate de colector de taxe în contul statului [22] și că, prin urmare, nu datorează mai mult TVA decât a putut colecta efectiv. Dacă acest termen trebuie să contribuie și la securitatea juridică (a se vedea punctul 43 de mai sus), este necesar ca persoana impozabilă să poată recunoaște momentul în discuție.

16 Hotărârea din 11 noiembrie 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punctul 25), Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 41), Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 21), Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 35), și Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 15).

17 În mod expres și în Hotărârea din 3 septembrie 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 31), și în Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 26).

18 În Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 43), Curtea vorbește despre un principiu de interpretare.

19 Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 39).

20 Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 57), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 51), și Concluziile noastre prezentate în cauza Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punctul 25).

21 În același sens, a se vedea și Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 23).

22 Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21).

51. Data executării prestației sau a emiterii facturii, avută în vedere de prima instanță din procedura principală, nu este adecvată în acest scop [23]. La data respectivă, persoana impozabilă consideră de regulă că prețul convenit va fi și plătit. Ca urmare, condițiile de la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA nu sunt încă îndeplinite.

52. Elementul temporal pentru începerea curgerii termenului de decădere este ales discreționar de legiuitorul național. Acesta poate alege momentul la care baza de impozitare poate fi cel mai timpuriu (probabilitate suficientă că beneficiarul prestației nu va face plata, de exemplu neplată în pofida punerii în întârziere) sau cel mai târziu redusă (probabilitate vecină cu certitudinea că beneficiarul nu va face plata, de exemplu finalizarea procedurii de insolvență).

53. În lipsa acestei alegeri, situație care se regăsește în speță, nu poate fi avut în vedere ca început al termenului de decădere decât momentul cel mai târziu posibil. Acest lucru rezultă și din Ordonanța Curții în cauza FGSZ [24]. Când un stat membru a stabilit că dreptul creditorului de a obține o reducere a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 din Directiva TVA este supus unui termen de decădere, „acest termen trebuie să înceapă să curgă nu de la data executării obligației de plată prevăzute inițial, ci de la data la care creanța a devenit definitiv nerecuperabilă”.

54. Acest enunț poate fi transpus în prezentul caz. Singurul termen prevăzut de dreptul bulgar este termenul general de la articolul 129 alineatul (1) din DOPK, al cărui început depinde de nașterea dreptului la rambursare. Dreptul bulgar nu conține nicio dispoziție specială referitoare la data la care se naște dreptul la rambursare rezultat din reducerea bazei de impozitare în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA.

55. Dacă statul membru refuză însă să recunoască persoanei impozabile, contrar dreptului Uniunii, posibilitatea de a reduce baza de impozitare în cazul neplății, termenul general de decădere poate începe să curgă și la data cea mai târzie (punctul 52 de mai sus). Aceasta este data la care există probabilitatea vecină cu certitudinea că, astfel cum a arătat și Comisia, plata nu va mai fi deloc efectuată, cu alte cuvinte data la care se încheie procedura de insolvență. Prin urmare, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA se opune în speță unui termen de decădere care începe să curgă la o dată mai timpurie.

5. Concluzie intermediară

56. Articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA este direct aplicabil în cazul în care un stat membru a utilizat posibilitatea de derogare prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din această directivă în mod eronat, întrucât nu ține seama de incertitudinea unei neplăți definitive și exclude global posibilitatea reducerii bazei de impozitare (răspunsul la a patra întrebare).

57. Articolul 90 din Directiva TVA nu se opune însă unui termen de decădere rezonabil, cu condiția ca acesta să înceapă să curgă la data sau ulterior datei la care persoana impozabilă putea să reducă baza de impozitare în caz de neplată completă sau parțială. Termenul de decădere care curge de la prestarea serviciului sau de la emiterea facturii este însă contrar articolului 90 din

[23] În mod expres în acest sens și Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 27), cu trimitere la Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 51), și la Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 44).

[24] Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 28 și dispozitivul).

directiva menționată. Dacă această dată nu este prevăzută concret de lege, termenul de decădere poate începe să curgă abia de la data la care a existat probabilitatea vecină cu certitudinea că creanța nu mai putea fi recuperată (răspunsul la prima întrebare).

C. Momentul reducerii bazei de impozitare în cazul neplății totale sau parțiale

58. Chestiunea esențială, pe care instanța de trimitere o tratează în cuprinsul celei de a treia întrebări, este însă când poate avea loc, în favoarea persoanei impozabile, o reducere a bazei de impozitare în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA în cazul neplății totale sau parțiale.

59. În legătură cu articolul 90 din Directiva TVA, Curtea vorbește despre un „drept la reducerea bazei de impozitare”[25]. Acest drept există în favoarea persoanei impozabile. Or, persoana impozabilă poate invoca reducerea bazei de impozitare când consideră că în viitorul previzibil plata nu va mai fi efectuată. Nu există însă nicio obligație de a invoca acest drept. Ea poate să continue prefinanțarea TVA-ului, când și dacă consideră că va primi în scurt plata de la clienții săi.

60. Prin urmare, persoana impozabilă este singura care poate aprecia dacă plata va mai fi sau nu va mai fi efectuată în viitorul previzibil. Dacă acesta este cazul, atunci este relevantă și declarația sa privind data de la care se poate considera, în opinia sa, că neplata este „definitivă”. Această declarație se face în cadrul perioadei de impozitare în curs atunci.

61. În concluzie, reducerea bazei de impozitare a unei operațiuni a prestatorului depinde, așadar, de decizia și de declarația sa. Aceasta nu poate fi făcută pentru trecut, deoarece, până la momentul declarației, într-un sistem fiscal de autodeclarare (și anume, în speță, în cadrul unui sistem în care persoana impozabilă își calculează și își stabilește ea însăși datoria fiscală) se poate prezuma că persoana impozabilă pornește încă de la premisa că plata prețului va avea loc suficient de curând.

62. Contrarul ar fi valabil dacă legea națională ar prevedea o dată concretă și adecvată de la care se poate realiza în principiu o reducere a bazei de impozitare. Această situație nu se regăsește însă în speță. Prin urmare, nu există nicio dată concretă la care trebuie să se reducă baza de impozitare. Dimpotrivă, există o perioadă în care persoana impozabilă își poate invoca dreptul la reducerea bazei de impozitare.

1. Data cea mai târzie pentru reducerea bazei de impozitare

63. Astfel cum a statuat deja Curtea[26], data cea mai târzie începând de la care persoana impozabilă poate reduce baza de impozitare este data la care există certitudinea că operațiunea efectuată nu va mai fi plătită. Aceasta poate fi, de exemplu, încheierea unei proceduri de insolvență a clientului. Cu toate acestea, reducerea bazei de impozitare nu poate depinde numai de caracterul infructuos al unei proceduri colective[27].

[25] Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 19), Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 44), și Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 39).

[26] În acest sens este și Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157); a se vedea și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctele 27 și 28).

[27] Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 29).

64. În acest sens, Curtea a reținut că luarea în considerare numai a „caracterului definitiv nerecuperabil” este disproporționată [28], mai ales că plățile ulterioare pot majora din nou baza de impozitare. În plus, răspunderea obiectivă a prestatorului ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice [29]. Același lucru este valabil și pentru o prefinanțare pe termen mai lung nedelictuală a unei taxe nerecuperabile (de exemplu pe o perioadă de mai mulți ani, precum de exemplu până la finalizarea unei proceduri de insolvență). În opinia noastră, data cea mai târzie ar putea fi și data la care intervine prescripția dreptului la plată din punctul de vedere al dreptului civil. În această ordine de idei, se poate prezuma că un client care nu a plătit până acum, cu atât mai mult nu va plăti o creanță deja prescrisă.

65. Ținând seama de funcția sa de colector de taxe, de drepturile sale fundamentale și de principiul neutralității, persoana impozabilă trebuie să aibă totuși și posibilitatea de a reduce baza de impozitare la o dată mai timpurie.

2. Data cea mai timpurie pentru reducerea bazei de impozitare

66. În prezent, nu există nicio hotărâre a Curții pe baza căreia să se poată determina data cea mai timpurie de la care se poate vorbi despre o neplată totală sau parțială, care dă dreptul la reducerea bazei de impozitare în înțelesul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA. În opinia noastră, pentru a răspunde la această întrebare, este necesar să se aibă în vedere articolul 66 litera (b) și articolul 194 și următoarele din Directiva TVA coroborate cu principiul egalității de tratament (articolul 20 din cartă). Aceste dispoziții impun o posibilitate de a reduce *cât mai repede* baza de impozitare.

67. Potrivit articolului 66 litera (b) din Directiva TVA, în cazul unei anumite categorii de persoane impozabile (de exemplu în funcție de valoarea operațiunii), statele membre pot prevedea ca TVA-ul să devină exigibil la „data încasării plății” („regula taxării contraprestației încasate”). În orice caz, o parte dintre statele membre au recurs la această posibilitate. În continuare, trebuie să luăm în considerare prestațiile în cazul cărora Directiva TVA prevede sau permite un transfer al datoriei fiscale asupra persoanei căreia i-au fost prestate serviciile (a se vedea articolul 194 și următoarele din Directiva TVA). Întreprinderile care execută asemenea operațiuni, de exemplu care prestează servicii către întreprinzători stabiliți în străinătate, nu trebuie să prefinanțeze TVA-ul. Ultimele dintre sistemele menționate au în sens larg scopul simplificării administrării fiscale.

68. O întreprindere care, în cadrul taxării contraprestației convenite, mai precis în cazul în care taxa devine exigibilă independent de efectuarea plății, trebuie să achite TVA-ul în avans pentru o perioadă mai lungă de timp, ar fi defavorizată în mod evident în cadrul concurenței cu o întreprindere în cazul căreia taxa se aplică contraprestației încasate și care poate să plătească TVA-ul din încasările prețurilor. Același lucru este valabil și în cazul întreprinderilor care efectuează numai operațiuni pentru care datoria fiscală se transferă asupra clientului. O asemenea inegalitate de tratament poate fi justificată în raport cu dreptul primar, în special cu carta, numai dacă perioada de prefinanțare nu este prea lungă.

[28] Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 27).

[29] Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 42), și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 48).

69. La interpretarea articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie să se țină seama și de faptul că, din punct de vedere fiscal, baza de impozitare poate fi în continuare majorată ulterior [30]. În cazul în care ulterior (de exemplu în timpul procedurii de insolvență și după finalizarea acesteia) se va efectua o plată în favoarea întreprinderii, datoria fiscală se va majora din nou în mod corespunzător. Acest lucru rezultă și din articolul 73 din Directiva TVA, potrivit căruia baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută de la client sau de la un terț.

70. Reducerea bazei de impozitare sub rezerva unei majorări ca urmare a unei plăți efectuate mai târziu este o sarcină mai puțin dificilă față de persoana impozabilă și astfel mai proporțională decât o prefinanțare multianuală până la deschiderea sau chiar finalizarea unei proceduri de insolvență [31].

71. O diferențiere între creanțele a căror neplată este definitivă și creanțele în cazul cărora nu se regăsește această situație nu este defel posibilă în materia TVA-ului. Această imposibilitate este legată de faptul că nu poate exista o neplată „definitivă” în sensul legislației privind TVA-ul. Acest lucru este exclus de textul articolului 73 din Directiva TVA. Potrivit acestuia, baza de impozitare include și *plățile efectuate de un terț*, delimitându-se astfel de capacitatea de plată sau de existența unui debitor [32]. În plus, dreptul TVA-ului nu se întemeiază pe existența unei creanțe executabile, precum în cazul impozitării plății bacșișului [33], a plății suplimentare efectuate în mod eronat sau a plății unei datorii de onoare [34]. Există însă totdeauna numai o *anumită probabilitate a neplății*, care crește în special odată cu durata neplății și care se poate concretiza mai bine prin împrejurările neplății (a se vedea în acest sens punctul 63 și următoarele de mai sus).

72. Prin urmare, aspectul determinant poate fi numai dacă creanța nu poate fi recuperată în viitorul previzibil. O asemenea imposibilitate de recuperare poate exista și în cazul refuzului serios al debitorului de a plăti. De exemplu, în situația în care debitorul contestă existența creanței sau cuantumul acesteia, există probabilitate ridicată ca recuperarea creanței sau a unei părți a acesteia să fie imposibilă pe termen mai lung.

73. Pe de altă parte, în cazul colectării indirecte a unei taxe, statul depinde de „colectarea” TVA-ului de către persoana impozabilă. Prin urmare, este necesar să fie avute în vedere acele măsuri aflate la îndemâna persoanei impozabile și rezonabile pentru aceasta. Măsurile care pot fi impuse în acest sens unei întreprinderi din oricare stat membru, înainte de a-i permite regularizarea datoriei fiscale din cauza neplății prețului, depind și de situația de la fața locului. Pentru aceasta, Curtea nu poate oferi decât indicii.

74. Astfel, statul membru poate să impună prezentarea unor dovezi pentru probabilitatea unei perioade mai lungi a neplății. Simpla afirmație în acest sens este insuficientă. Ar fi proporțională de asemenea stabilirea unui interval adecvat al neplății [de exemplu, prin analogie cu articolul 3 alineatul (3) litera (b) din Directiva 2011/7/UE privind combaterea întârzierii în efectuarea plăților în tranzacțiile comerciale [35], după 30 de zile de la primirea facturii sau și, de exemplu,

[30] În acest sens este și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 27).

[31] În acest sens este și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctele 27 și 28).

[32] Astfel, s-a întâmplat ca o bancă să achite creanțele meșteșugarilor, al căror angajator devenise insolvabil, pentru a evita alte prejudicii de imagine – a se vedea speța de la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania, denumită în continuare „BFH”, hotărârea din 19.10.2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

[33] Hotărârea din 29 martie 2001, Comisia/Franța (C-404/99, EU:C:2001:192, punctul 40 și urm.).

[34] Hotărârea din 17 septembrie 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punctul 21 și urm.).

[35] Directiva 2011/7/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 februarie 2011 (JO 2011, L 48, p. 1).

după 14 zile de la data unei scrisori de punere în întârziere], de la care se poate considera că este vorba despre neplată în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, dacă nu există indicii în sens contrar.

75. În opinia noastră, este decisiv dacă persoana impozabilă poate dovedi față de administrația fiscală o probabilitate rezonabilă [36] pentru neplata permanentă, precum și faptul că, în pofida încercărilor sale, nu a reușit să își îndeplinească funcția de colector de taxe în contul statului. În schimb, o obligație de recuperare pe cale judiciară a unor creanțe eventual lipsite de valoare în beneficiul statului, care implică costuri semnificative, nu este compatibilă nici cu principiul neutralității și nici cu principiul proporționalității.

76. În general, încercarea recuperării creanței se impune anterior unei corectări a bazei de impozitare. Acest lucru este proporțional, în măsura în care nu există indicii că această procedură va fi oricum fără rezultat sau neperformantă din punct de vedere economic. În această privință, persoana impozabilă poate decide prin acțiunile sale care este data la care, în interiorul perioadei delimitate mai sus, înțelege să își invoce „dreptul la reducerea bazei de impozitare”.

3. Concluzie intermediară

77. În ceea ce privește data de la care persoana impozabilă poate reduce pentru prima oară (data cea mai timpurie) baza de impozitare în caz de neplată totală sau parțială în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, este relevantă situația din statul membru respectiv și împrejurările din fiecare caz în parte, pe care instanța de trimitere este obligată să le aprecieze.

78. În acest context, principiul neutralității interzice o prefinanțare disproporționat de lungă a taxei, în măsura în care persoana impozabilă (prestatorul) a luat toate măsurile rezonabile pentru a putea să își îndeplinească funcția de colector de taxe pe seama statului. Ultimul aspect presupune în principiu o somație de plată fără rezultat (punere în întârziere) a clientului. Nu este însă necesară o procedură jurisdicțională rămasă fără rezultat și nici deschiderea sau finalizarea unei proceduri de insolvență asupra patrimoniului clientului (răspunsul la a treia întrebare).

D. Modalitățile de reducere a bazei de impozitare de către persoana impozabilă

79. Articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA – și, în opinia Curții [37], și articolul 273 din directiva menționată – conferă statelor membre o marjă de apreciere în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile față de autoritățile fiscale ale statelor membre pentru a reduce baza de impozitare [38]. Totuși, măsurile menționate trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot fi, prin urmare, utilizate într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea TVA-ului [39].

[36] A se vedea Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 48).

[37] A se vedea numai Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 35), Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 42), și Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 33).

[38] Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 32), Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 42), și Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 37).

[39] Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 33), Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 43), și Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 38).

80. Prin urmare, sunt admise numai cerințe formale în privința dovezii că, după executarea operațiunii, contraprestația nu a fost obținută definitiv, parțial sau total [40].

1. Necesitatea unei rectificări a facturii?

81. Acest lucru nu include rectificarea facturii. Pentru dovada neplății este adecvată o scrisoare de punere în întârziere, o acțiune sau un refuz scris al plății *din partea clientului*, nu însă o rectificare a facturii *din partea prestatorului*.

82. În plus, după cum am arătat la punctul 71 de mai sus, articolul 90 din Directiva TVA nu presupune o neplată definitivă în sensul legislației în materie de TVA. Așa cum prevede și articolul 73, încercările de executare ulterioare realizate cu succes majorează din nou baza de calcul. Dacă prestatorul ar fi constrâns să rectifice factura, acest lucru ar putea fi apreciat din perspectiva dreptului civil ca renunțare la creanță.

83. În plus, Directiva TVA prevede necesitatea de a rectifica factura [41] numai pentru cazul în care prestatorul dorește să își onoreze obligația de plată a TVA-ului în conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA. Contrar celor afirmate de administrația fiscală bulgară în timpul ședinței, articolul 203 din directiva menționată nu este pertinent în speță. El vizează numai cazul indicării fără drept, așadar eronate și într-un cuantum prea ridicat al taxei, astfel cum a clarificat recent Curtea [42]. În speță, pe facturile inițiale nu se indică însă un cuantum eronat al TVA-ului. Acest cuantum și întreaga factură a prestatorului nu devin eronate din cauza deciziei unilaterale a clientului de a nu plăti prețul. Aceasta nu trebuie, așadar, rectificată.

84. Contrar opiniei exprimate de Bulgaria, acest aspect diferențiază prezenta cauză de cea care a stat la baza hotărârii Curții în cauza Kraft Foods Polska [43]. În cauza respectivă a fost vorba despre problema reducerii bazei de impozitare ca urmare a reducerilor de preț acordate ulterior de prestator. Or, în acea cauză s-a modificat contraprestația indicată în factură. Prin urmare, în cauza menționată a fost corectă afirmația că dovada primirii unei facturi rectificate poate constitui în principiu o posibilă modalitate în înțelesul articolului 90 din Directiva TVA [44].

85. La o lectură mai atentă a hotărârii, Curtea a avut în vedere în primul rând dovada informării clientului, pentru ca acesta să își poată regulariza eventuala deducere [45], deoarece a datorat un preț mai mic ca urmare a reducerii acordate. Clientul care nu a plătit factura datorează însă în continuare același preț. El nu trebuie informat în acest sens. El nu trebuie informat nici despre faptul că a invocat o deducere în cuantum prea ridicat (a se vedea punctul 90 de mai jos) deoarece el însuși știe că nu a plătit.

86. Întrucât rectificarea unei facturi corecte nu este rațională (nici în caz de neplată), Directiva TVA se opune unei obligații în acest sens.

[40] Similar: Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 19), Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 44), și Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 39).

[41] A se vedea Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 35), Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 49), Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 49), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 18).

[42] Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 23), cu trimitere la concluziile noastre prezentate în aceeași cauză (C-378/21, EU:C:2022:657, punctul 26).

[43] Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

[44] Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 33).

[45] Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punctele 32 și 41).

2. Necesitatea informării administrației fiscale sau a clientului?

87. Prin urmare, mai trebuie să se clarifice dacă la transpunerea articolului 90 din Directiva TVA statele membre pot să prevadă că în cazul neplății nu este permisă reducerea bazei de impozitare, înainte ca beneficiarul bunului sau al serviciului, în măsura în care este o persoană impozabilă, să fie informat în acest sens. Acesta pare să fie sensul celei de a cincea întrebări a instanței de trimitere, care menționează în mod expres că obiectivul acestei măsuri este regularizarea deducerii realizate inițial de client.

88. Astfel, după cum este descris în trimiterea preliminară, în principiu, autoritățile fiscale doresc să reducă baza de impozitare a prestatorului doar dacă deducerea a fost regularizată anterior la client. Contextul întrebării privind articolul 90 din Directiva TVA îl constituie însă articolul 184 și următoarele. În timp ce articolul 90 din Directiva TVA reglementează dreptul unui furnizor de a reduce baza de impozitare atunci când, după livrare, nu primește contraprestația prevăzută sau primește doar o parte din aceasta, articolul 185 privește regularizarea deducerilor efectuate inițial de cealaltă parte la aceeași operațiune. Prin urmare, aceste două articole reprezintă cele două fațete ale aceleiași operațiuni economice [46].

89. Totodată, cazurile de regularizare prevăzute la articolele 90 și 184 și următoarele din Directiva TVA sunt independente între ele. Ele se referă la persoane impozabile diferite [47]. Astfel, „împrejurarea că TVA-ul datorat de furnizorul persoanei impozabile nu ar fi el însuși regularizat nu are nicio influență asupra dreptului administrației fiscale […] de a solicita regularizarea TVA-ului dedus de o persoană impozabilă” [48].

90. Această obligație de rectificare din partea clientului există complet independent de o potențială informare transmisă de prestator clientului și, de regulă, chiar înainte de aceasta din urmă, întrucât deducerea ar trebui, astfel cum am arătat cu altă ocazie [49], să degreveze clientul de sarcina TVA-ului [50]. Dacă însă, precum în speță, nu s-a plătit, clientul nu este grevat cu TVA. Prin urmare, în conformitate cu articolul 184 și următoarele din Directiva TVA, acesta trebuie să regularizeze el însuși cât mai repede deducerea, pentru a evita să fie acuzat de evaziune fiscală.

91. Într-adevăr, reducerea bazei de impozitare la prestator permite *autorităților fiscale* să verifice deducerea clientului și să realizeze, după caz, o regularizare în conformitate cu articolul 184 și următoarele din Directiva TVA. În această măsură, *informația transmisă autorităților fiscale* în cadrul corectării bazei de impozitare în temeiul articolului 90 din Directiva TVA este cu siguranță de ajutor. Articolul 90 din Directiva TVA nu s-ar opune, așadar, unei alte obligații speciale a persoanei impozabile de informare a autorităților fiscale. În speță, nu este însă vorba despre o obligație de înștiințare a autorităților fiscale, ci a clientului [51].

[46] În acest sens sunt și Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 37), și Hotărârea din 22 februarie 2018, T - 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 35).

[47] Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 42), cu trimiteri exprese la Concluziile noastre prezentate în cauza E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:424, punctele 58-60), și, în mod expres, Hotărârea din 28 mai 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, punctele 41 și 43).

[48] Hotărârea din 28 mai 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, punctul 41).

[49] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, punctul 61 și urm.) și Concluziile noastre prezentate în cauza Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punctul 44 și următoarele).

[50] A se vedea și Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 64).

[51] Se pare că în Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 38), aceste obligații nu au fost separate.

92. O asemenea obligație de informare a clientului, ca modalitate din cadrul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie să fie, potrivit principiului proporționalității, de natură să permită realizarea obiectivelor atribuite directivei menționate și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective [52].

93. Informarea clientului în sensul că prestatorul intenționează să reducă baza de impozitare în conformitate cu articolul 90 din Directiva TVA indică faptul că nu a primit contraprestația după livrare. Clientul știe că nu a plătit, la fel cum știe că din această cauză nu are drept la deducere. O asemenea informare are deci, în orice caz, funcția de rapel sau de punere în întârziere. Pentru acest motiv, este îndoielnic dacă este adecvată.

94. Ținând seama de cheltuiala redusă a prestatorului, Curtea [53] a considerat totuși că obligarea la o asemenea informare este în principiu proporțională. În motivare, Curtea a argumentat însă că statul membru trebuie să aibă posibilitatea „să acționeze în timp util […] pentru a recupera TVA-ul care a putut fi dedus în amonte de același debitor [observația noastră: de client]” [54]. Rămâne însă deschis modul în care o comunicare către client care nu trebuie să îndeplinească nicio cerință de formă poate oferi statului posibilitatea de a acționa în timp util.

95. O asemenea obligație de a informa clientul este complet neadecvată atunci când comunicarea nu mai este posibilă sau rațională, deoarece, după finalizarea procedurii de insolvență, clientul a fost radiat, s-a mutat într-un loc necunoscut sau și-a regularizat deja deducerea. În plus, înștiințarea administrației fiscale cu privire la clientul respectiv în cadrul reducerii bazei de impozitare este mijlocul cel mai adecvat și mai ușor pentru ca administrația fiscală să poată controla și regulariza în timp util deducerea clientului.

3. Concluzie intermediară

96. O obligație legală potrivit căreia prestatorul trebuie să informeze clientul despre modificarea bazei de impozitare, pentru a aminti acestuia o eventuală modificare a deducerii care urmează să aibă loc în viitor, este neproporțională din cauza caracterului său neadecvat. Prin urmare, statele membre nu pot să o prevadă în cadrul articolului 90 din Directiva TVA (răspunsul la a cincea întrebare). Obligația de rectificare prealabilă a unei facturi corecte încalcă totodată Directiva TVA (răspunsul la a doua întrebare).

E. Calcularea dobânzilor asupra dreptului la rambursare ca urmare a reducerii bazei de impozitare

97. Mai trebuie, așadar, să se lămurească data de la care statul membru calculează dobânzi asupra dreptului la rambursare rezultat dintr-o reducere întemeiată a bazei de impozitare. În speță, CRG a efectuat o reducere a bazei de impozitare în anul 2020, dar solicită dobânzi pentru trecut, respectiv pentru anii în care au fost emise facturile (2006-2012).

[52] Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 47), și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 25).

[53] Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 40 și urm.).

[54] Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 38).

98. Principiul neutralității sistemului fiscal al TVA-ului impune ca pierderile financiare generate din cauza unei rambursări a unui excedent de TVA efectuat cu depășirea unui termen rezonabil să fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere [55]. Același lucru este valabil și în ceea ce privește rambursările de TVA care rezultă din reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în aplicarea articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA [56].

99. Astfel cum am menționat mai sus (punctul 51 și următoarele), persoana impozabilă are posibilitatea de a reduce baza de impozitare într-o anumită perioadă, în lipsa prevederii concrete în dreptul național. Este relevantă declarația sa privind data de la care se poate considera, în opinia sa, că neplata este „definitivă". Această declarație se face în cursul perioadei de impozitare și nu este retroactivă (a se vedea punctul 60 și următoarele de mai sus). Totuși, astfel cum în mod întemeiat au arătat în esență administrația financiară bulgară și Comisia, calcularea dobânzilor este posibilă după această declarație.

100. Anterior acestui moment, TVA-ul trebuie plătit în temeiul articolului 63 din Directiva TVA. Acesta nu se mai aplică abia din momentul în care există probabilitatea suficientă ca neplata să fie definitivă (articolul 90 din Directiva TVA). Or, persoana impozabilă este obligată să comunice finalul acestei prefinanțări și să invoce rambursarea în cadrul perioadei de impozitare. De la acea dată, administrația financiară cunoaște baza de calcul redusă și obligația de plată care îi revine. În cazul neplății, ea este în întârziere și trebuie să plătească dobânzi de întârziere.

101. Această soluție contribuie și la securitatea juridică, pentru că scutește toate părțile de un litigiu orientat spre trecut, referitor la începerea calculării dobânzilor și astfel la data primei „nerecuperabilități", în cazul în care persoana impozabilă nu a considerat în mod vădit în trecut că este necesară reducerea bazei de impozitare.

102. Prin urmare, calcularea dobânzilor asupra dreptului la rambursare determinat de reducerea bazei de impozitare nu este posibilă, de exemplu, încă de la prestarea serviciului sau emiterea facturii (la acea dată, plata nu era încă nesigură în sensul articolului 90 din Directiva TVA). Dimpotrivă, aceasta este posibilă cel mai devreme de la data la care prestatorul poate considera că plata nu va mai fi efectuată și a declarat acest lucru în perioada de impozitare (răspunsul la a șasea întrebare).

VI. Propunere privind soluția

103. Ținând seama de ansamblul considerațiilor ce precedă, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) după cum urmează:

1) Articolul 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nu se opune unui termen de decădere rezonabil, cu condiția ca acesta să înceapă să curgă la data sau ulterior datei la care persoana impozabilă putea să reducă baza de impozitare în caz de neplată totală sau parțială. Termenul de decădere care curge de la prestarea serviciului sau de la emiterea facturii este însă contrar

[55] Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții (C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 40), Hotărârea din 14 mai 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369), și Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 25).

[56] Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții (C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 41). A se vedea și Concluziile noastre prezentate în cauza technoRent International și alții (C-844/19, EU:C:2021:58, punctul 31).

articolului 90 din directiva menționată. În lipsa unei prevederi concrete în lege, termenul de decădere poate începe să curgă abia de la data la care a existat probabilitatea vecină cu certitudinea că creanța nu mai putea fi recuperată.

2) Obligația de rectificare a unei facturi corecte ca o condiție pentru reducerea bazei de impozitare în cazul neplății prețului încalcă dispozițiile Directivei 2006/112.

3) În ceea ce privește data de la care persoana impozabilă poate reduce pentru prima oară baza de impozitare în caz de neplată totală sau parțială în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, este relevantă situația din statul membru respectiv și împrejurările din fiecare caz în parte, pe care instanța de trimitere este obligată să le aprecieze. În acest context, principiul neutralității interzice o prefinanțare disproporționat de lungă a taxei, în măsura în care persoana impozabilă (prestatorul) a luat toate măsurile rezonabile pentru a putea să își îndeplinească funcția de colector de taxe pe seama statului. Ultimul aspect presupune în principiu o somație de plată fără rezultat (punere în întârziere) a clientului. Nu este însă necesară o procedură jurisdicțională rămasă fără rezultat și nici deschiderea sau finalizarea unei proceduri de insolvență asupra patrimoniului clientului.

4) Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 este direct aplicabil în cazul în care un stat membru a utilizat posibilitatea de derogare prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din această directivă în mod eronat întrucât nu ține seama de incertitudinea unei neplăți definitive și exclude global posibilitatea reducerii bazei de impozitare.

5) O obligație legală potrivit căreia prestatorul trebuie să informeze clientul, în caz de neplată (totală sau parțială) a prețului de către acesta, despre modificarea bazei de impozitare, pentru a-i aminti o eventuală modificare a deducerii care urmează să aibă loc în viitor, este neproporțională din cauza caracterului său neadecvat. Prin urmare, statele membre nu pot să o prevadă în cadrul articolului 90 din Directiva TVA.

6) Calcularea dobânzilor asupra dreptului la rambursare ca urmare a reducerii bazei de impozitare este posibilă cel mai devreme de la data la care prestatorul poate considera că plata nu va mai fi efectuată și a declarat acest lucru în perioada de impozitare.