



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 mai 2019*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 90 și 273 – Neplata totală sau parțială de către debitor a sumei datorate persoanei impozabile în temeiul unei operațiuni supuse TVA-ului – Bază de impozitare – Reducere – Principiile neutralității fiscale și proporționalității”

În cauza C-127/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă) prin decizia din 18 ianuarie 2018, primită de Curte la 16 februarie 2018, în procedura

A-PACK CZ s. r. o.

împotriva

Odvolací finanční ředitelství,

CURTEA (Camera întâi),

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

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul M. Aleksejev, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 ianuarie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru A-PACK CZ s. r. o., de R. Cholenský și de F. Hejl, avokáti;
- pentru Odvolací finanční ředitelství, de T. Rozehnal, în calitate de agent;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de J. Vlácil și de O. Serdula, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szaładzińska, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Salyková, de J. Jokubauskaitė și de R. Lyal, în calitate de agenți,

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

* Limba de procedură: ceha.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, precum și a articolului 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între A-PACK CZ s. r. o., pe de o parte, și Odvolací finanční ředitelství (Direcția de soluționare a contestațiilor în materie fiscală, Republica Cehă), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a-i acorda o regularizare a cuantumului taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate pentru creanțe neplătite și considerate nerecuperabile ca urmare a insolvenței debitorului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 73 din Directiva 2006/112 prevede:

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

- 4 Potrivit articolului 90 din această directivă:

„(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).”

- 5 Articolul 273 din directiva menționată 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.

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

Dreptul ceh

- 6 Dreptul de a efectua rectificarea cuantumului taxei în cazul creanțelor față de debitori aflați în procedura de insolvență a fost introdus în Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată prin Legea nr. 47/2011 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), a cărei expunere de motive indică:

„Se introduce o nouă posibilitate de rectificare a cuantumului taxei în aval în cazul creanțelor față de debitori (clienți) care fac obiectul unei proceduri de insolvență, iar aceasta ținând cont de evoluția negativă a situației economice. Prezenta propunere răspunde în mod activ la situația economică actuală și constituie o măsură de combatere a crizei, cu obiectivul de a ajuta întreprinderile al căror flux de numerar este redus de creanțele nerecuperabile deținute față de întreprinderi aflate în insolvență.

Având în vedere consecințele crizei financiare globale, există din ce în ce mai multe întreprinderi care se află în procedura de faliment și care nu mai sunt în măsură să facă față obligațiilor lor față de creditori (furnizori). Numeroși furnizori (creditori) nu mai sunt în măsură să recupereze totalitatea creanțelor pe care le dețin față de clienți (debitori). Această împrejurare are un impact negativ asupra situației economice a întreprinderilor până acum «viabile».

Pe baza acestei dispoziții, creditorul (furnizorul) va avea, prin urmare, dreptul de a rectifica cuantumul taxei în aval dacă clientul (debitorul) nu i-a plătit bunurile livrate sau serviciile furnizate și dacă instanța competentă în materia insolvenței a lansat o procedură de insolvență împotriva clientului. [...]

Propunerea este pe deplin conformă cu articolele 90 și 185 din [Directiva 2006/112]. O reglementare similară este aplicabilă în cel puțin 12 state membre ale Uniunii Europene. Acest sistem este pus în aplicare, sub diferite forme, în următoarele state membre: Belgia, Luxemburg, Danemarca, Germania, Franța, Portugalia, Irlanda, Austria, Italia, Grecia, Letonia și Regatul Unit.”

- 7 Articolul 44 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, referitor la rectificarea cuantumului taxei în ceea ce privește creanțele față de debitori care fac obiectul unei proceduri de insolvență, prevede:

„Creditorul poate efectua rectificarea cuantumului taxei în aval cel mai devreme în cursul exercițiului fiscal în cursul căruia au fost îndeplinite condițiile stabilite la alineatul 1. Nu se poate efectua o rectificare [...] în ipoteza în care debitorul a încetat să fie persoană impozabilă.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 8 A-PACK CZ este o societate cehă, persoană impozabilă în scopuri de TVA. Una dintre societățile cliente ale acesteia, Delpharmea Nutraceuticals, a.s., a făcut obiectul unei proceduri de insolvență, lansată la 27 mai 2009.
- 9 În declarația sa fiscală pentru cel de al patrulea trimestru al exercițiului fiscal 2011, A-PACK CZ a solicitat rambursarea sumei de 539 822 de coroane cehe (CZK) (aproximativ 21 000 de euro), ca urmare, printre altele, a unei rectificări a cuantumului TVA-ului pentru creanțe neachitate de această societate, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii în perioada cuprinsă între 30 octombrie 2008 și 2 februarie 2009.
- 10 Prin decizia din 17 aprilie 2012, Finanční úřad pro Prahu 9 (Biroul de finanțe Praga 9, Republica Cehă) a limitat cuantumul solicitat de A-PACK CZ la 41 211 CZK (aproximativ 1 600 de euro), pentru motivul că articolul 44 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul nu ar permite să se efectueze o rectificare a cuantumului taxei dacă debitorul a încetat să fie persoană impozabilă, cum era cazul Delpharmea Nutraceuticals începând cu 3 noiembrie 2011.

- 11 A-PACK CZ a introdus o acțiune administrativă împotriva acestei decizii în fața Direcției de soluționare a contestațiilor în materie fiscală, care a respins-o.
- 12 A-PACK CZ a sesizat Městský soud v Praze (Curtea Municipală din Praga, Republica Cehă) cu o cerere în anularea acestei decizii de respingere, pe care această instanță a respins-o.
- 13 În aceste condiții, A-PACK CZ a sesizat instanța de trimitere, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), cu un recurs împotriva acestei din urmă decizii de respingere. Ea susține că condiția privind statutul de persoană impozabilă al debitorului, prevăzută la articolul 44 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, este nu doar contrară articolului 90 din Directiva 2006/112, ci constituie și un ajutor de stat interzis.
- 14 Instanța de trimitere consideră că argumentele A-PACK CZ referitoare la existența unui ajutor de stat nu pot fi admise. În schimb, condiția referitoare la menținerea caracterului de persoană impozabilă al debitorului, prevăzută la articolul 44 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, este, în opinia sa, contrară articolului 90 din Directiva 2006/112, întrucât poate face imposibilă regularizarea bazei de impozitare a creditorului persoană impozabilă fără ca acest fapt să poată fi justificat de incertitudinea privind caracterul definitiv al neplății.
- 15 În aceste context, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 90 alineatul (2) din [Directiva 2006/112] poate fi interpretat, având în vedere principiul neutralității fiscale și principiul proporționalității, în sensul că permite statelor membre ca, pe cale de derogare, să stabilească condiții prin care, în anumite cazuri, să se excludă reducerea bazei de impozitare în caz de neplată totală sau parțială?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, legislația națională este contrară obiectivului articolului 90 din [Directiva 2006/112] dacă nu permite plătitorilor de TVA să efectueze o rectificare a cuantumului TVA-ului în situația în care a devenit exigibilă pentru o operațiune taxabilă față de un alt plătitor de TVA care a plătit doar în parte sau nu a plătit deloc pentru operațiune și care ulterior a încetat să mai aibă calitatea de plătitor de TVA?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 16 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 90 din Directiva 2006/112, considerat în lumina principiilor neutralității fiscale și proporționalității, trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că persoana impozabilă nu poate efectua rectificarea bazei de impozitare în scopuri de TVA, în caz de neplată totală sau parțială de către debitorul său a unei sume datorate în temeiul unei operațiuni supuse acestei taxe, dacă debitorul respectiv nu mai este plătitor de TVA.
- 17 În temeiul unei jurisprudențe constante a Curții, articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care vizează cazurile de anulare, de refuz, de neplată totală sau parțială sau de reducere a prețului după livrare, 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. Această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei 2006/112 potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă (a se vedea în special Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 29 și jurisprudența citată).

- 18 Desigur, articolul 90 alineatul (2) din această directivă permite statelor membre să deroge de la această normă în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operației.
- 19 Însă, astfel cum Curtea a statuat deja, această facultate de derogare, care este strict limitată la cazurile neplății totale sau parțiale, este întemeiată pe ideea că neplata contraprestației poate, în anumite circumstanțe și din cauza situației juridice existente în statul membru în cauză, să fie greu de verificat sau să fie doar provizorie (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 18, Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 17, și Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 37).
- 20 Rezultă că exercitarea unei asemenea facultăți de derogare trebuie să fie justificată pentru ca măsurile luate de statele membre pentru punerea sa în aplicare să nu bulverseze obiectivul de armonizare fiscală urmărit de Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 18, Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 18, și Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 38) și că nu le poate permite acestora să excludă pur și simplu reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în caz de neplată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctele 20 și 21).
- 21 Această concluzie este confirmată de o interpretare teleologică a articolului 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112. Astfel, deși este pertinent ca statele membre să poată combate incertitudinea privind neplata unei facturi sau caracterul definitiv al acesteia, o asemenea facultate de derogare nu se poate extinde dincolo de această incertitudine și în special la aspectul dacă o reducere a bazei de impozitare poate să nu fie efectuată în cazul neplății (Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 22, și Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 40).
- 22 În plus, admiterea posibilității statelor membre de a exclude orice reducere a bazei de impozitare a TVA-ului ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului, din care rezultă, printre altele, că, în calitatea sa de collector de taxe în contul statului, întreprinzătorul trebuie să fie degrevat în întregime de sarcina taxei datorate sau achitate în cadrul activităților sale economice, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23).
- 23 În speță, o cerință precum cea prevăzută de legislația națională în discuție în litigiul principal, care condiționează rectificarea bazei de impozitare în scopuri de TVA de împrejurarea ca debitorul să nu fi încetat să fie plătitor de TVA, nu poate fi justificată de necesitatea de a lua în considerare incertitudinea cu privire la caracterul definitiv al neplății în cauză.
- 24 Astfel, după cum arată de altfel în esență Comisia Europeană în observațiile sale scrise, împrejurarea că debitorul a încetat să fie plătitor de TVA, în contextul unei proceduri de insolvență, constituie mai degrabă, dimpotrivă, un element de natură să confirme caracterul definitiv al neplății.
- 25 În ceea ce privește aspectul dacă, astfel cum susține guvernul ceh în observațiile sale scrise, referindu-se în special la punctul 33 din Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), o asemenea cerință ar putea, cu toate acestea, să fie considerată conformă cu articolul 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112, în măsura în care urmărește obiectivele legate de asigurarea colectării corecte a TVA-ului, de evitarea fraudei și de eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale, trebuie arătat că asemenea obiective nu permit să se contravină finalității și economiei acestei dispoziții și să se justifice o derogare de la articolul 90 alineatul (1) din această directivă pentru alte motive decât cele privind incertitudinea referitoare la neplată sau la caracterul definitiv al acesteia.

- 26 De asemenea, deși articolul 273 din Directiva 2006/112, deopotrivă invocat de Republica Cehă în susținerea interpretării sale, permite statelor membre să prevadă obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a evita fraudă, dintr-o jurisprudență constantă a Curții rezultă că asemenea măsuri nu pot, în principiu, să deroge de la respectarea normelor privind baza de impozitare decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific, întrucât trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei 2006/112 și nu pot fi utilizate într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 33 și jurisprudența citată), care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația Uniunii în materie.
- 27 În speță, din dosarul prezentat Curții nu reiese că autorizarea unui creditor persoană impozabilă precum A-PACK CZ de a reduce baza sa de impozitare în scopuri de TVA atunci când se confruntă cu o situație de neplată a creanței sale de către un debitor insolvent și devenit între timp neplătitor de TVA ar prezenta un risc special de fraudă sau de evaziune fiscală. În plus, faptul de a exclude orice posibilitate de reducere a acestei baze de impozitare într-o asemenea ipoteză și de a impune acestui creditor persoană impozabilă sarcina unui quantum de TVA pe care nu l-ar fi perceput în cadrul activităților sale economice depășește, în orice caz, limitele strict necesare pentru atingerea obiectivelor prevăzute la articolul 273 din Directiva 2006/112.
- 28 Ținând seama de cele ce precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 90 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că persoana impozabilă nu poate efectua rectificarea bazei de impozitare în scopuri de TVA, în caz de neplată totală sau parțială de către debitorul său a unei sume datorate în temeiul unei operațiuni supuse acestei taxe, dacă debitorul respectiv nu mai este plătitor de TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că persoana impozabilă nu poate efectua rectificarea bazei de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA), în caz de neplată totală sau parțială de către debitorul său a unei sume datorate în temeiul unei operațiuni supuse acestei taxe, dacă debitorul nu mai este plătitor de TVA.

Semnături