

62019CJ0335

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

15 octombrie 2020 (*1)

[Text îndreptat prin Ordonanța din 26 noiembrie 2020]

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

În cauza C-335/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 6 decembrie 2018, primită de Curte la 24 aprilie 2019, în procedura

E. sp. z o.o. sp. k.

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera întâi),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru E. sp. z o.o. sp. k., de A. Bartosiewicz, conseiller fiscal;

—

pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

—

pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și M. Siekierzyńska, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 4 iunie 2020,

prezentă

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea 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 E. sp. z o.o. sp. k., pe de o parte, și Minister Finansów (ministrul finanțelor, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu soluții fiscale individuale emise de acesta din urmă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Articolul 63 din Directiva 2006/112 prevede:

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

4

Articolul 73 din această directivă 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.”

5

Articolul 90 din directiva menționată este redactat după cum urmează:

„(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).”

6

Articolul 184 din aceeași directivă prevede:

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

7

Articolul 185 din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind [taxa pe valoarea adăugată (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 totale 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 totale sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

8

Potrivit articolului 273 din această directivă:

„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 între 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 polonez

9

Articolul 89a din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004, în versiunea aplicabilă litigiului principal (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„1. Persoana impozabilă poate regulariza baza de impozitare și TVA-ul datorat pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe teritoriul național în cazul creanțelor care au fost considerate ca fiind probabil nerecuperabile. Regularizarea se referă atât la baza de impozitare, cât și la valoarea TVA-ului aferent părții din creanță care a fost considerată ca fiind probabil nerecuperabilă.

1a. O creanță este considerată ca fiind probabil nerecuperabilă în cazul în care nu a fost achitat sau cesionat, în orice mod, în termen de 150 de zile de la data scadenței acesteia, menționat în contract sau pe factură.

2. Dispozițiile alineatului 1 se aplică în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

1)

livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este efectuată în favoarea unei persoane impozabile în sensul articolului 15 alineatul 1, identificată în scopuri de TVA, care nu este supusă unei proceduri de insolvență sau de lichidare;

[...]

3)

cu o zi înainte de data depunerii declarației fiscale în care figurează regularizarea menționată la alineatul 1:

a)

creditorul și debitorul sunt persoane impozabile identificate în scopuri de TVA;

b)

debitorul nu este supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare;

[...]

5)

de la data emiterii facturii care face dovada creanței nu au trecut doi ani, calculați începând de la sfârșitul anului în care aceasta a fost emisă;

[...]

3. Regularizarea menționată la alineatul 1 poate fi efectuată prin declarația fiscală aferentă perioadei pentru care creanța a fost considerată ca fiind probabil nerecuperabilă, cu condiția ca, până la data depunerii de către creditor a declarației fiscale pentru perioada respectivă, creanța să nu fi fost achitată sau cesionată în nicio formă.

4. În cazul în care, după depunerea declarației fiscale prin care a fost efectuată regularizarea prevăzută la alineatul 1, creanța a fost achitată sau cesionată în orice formă, creditorul este obligat să majoreze baza de impozitare și cuantumul taxei datorate în decontarea aferentă perioadei în care creanța a fost achitată sau cesionată. În cazul în care creanța a fost achitată parțial, baza de impozitare și cuantumul taxei datorate trebuie majorate cu privire la partea respectivă.

[...]”

10

Articolul 89b din Legea privind TVA-ul prevede:

„1. În cazul neachitării creanței cuprinse într-o factură care face dovada unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii efectuate pe teritoriul național în termen de 150 de zile de la data la care obligația de plată a devenit scadentă, specificată în contract sau pe factură, debitorul este obligat să regularizeze cuantumul TVA-ului dedus aferent facturii respective într-o declarație aferentă perioadei în care a expirat termenul de 150 de zile de la data la care obligația de plată a devenit scadentă, specificată în contract sau pe factură.

1a. Dispozițiile alineatului 1 nu se aplică dacă debitorul a achitat creanța cel târziu în ultima zi a

perioadei de calcul în care a expirat termenul de 150 de zile de la data la care obliga?ia de plat? respectiv? a devenit scadent?.

2. În cazul achit?rii par?iale a crean?ei în termen de 150 de zile de la data la care obliga?ia de plat? a devenit scadent?, specificat? în contract sau pe factur?, regularizarea se va aplica TVA?ului aferent intr?rilor corespunz?tor p?r?ii neachitate din crean??. Dispozi?iile alineatului 1a se aplic? mutatis mutandis.

[...]

4. În cazul achit?rii crean?ei dup? efectuarea regulariz?rii men?ionate la alineatul 1, persoana impozabil? are dreptul de a majora cuantumul TVA?ului aferent intr?rilor, în declara?ia aferent? perioadei în care a fost achitat? crean?a, cu cuantumul TVA?ului men?ionat la alineatul 1. În cazul achit?rii par?iale a crean?ei, TVA?ul aferent intr?rilor poate fi majorat corespunz?tor p?r?ii achitate.

[...]”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

11

E., o societate cu r?spundere limitat? de drept polonez cu sediul în Polonia ?i pl?titoare de TVA, desf??oar? o activitate de consultan?? fiscal? adresat?, printre altele, unor entit??i impozabile în scopuri de TVA care nu au leg?tur? cu aceasta. E. supune prest?rile de servicii astfel furnizate în Polonia cotei normale a TVA?ului.

12

E. a adresat unuia dintre clien?ii s?i o factur? care includea TVA?ul aferent serviciilor de consultan?? fiscal? impozabile pe teritoriul polonez. La momentul prest?rii serviciilor, acest client era înregistrat ca persoan? impozabil? în scopuri de TVA ?i nu era supus unei proceduri de insolven?? sau de lichidare. Cu toate acestea, clientul respectiv a intrat în lichidare în termenul de 150 de zile de la data la care obliga?ia de plat? a devenit scadent?, r?mânând îns? înregistrat ca persoan? impozabil? în scopuri de TVA. Întrucât aceast? factur? nu a fost nici achitat?, nici cesionat? în orice form?, E. a adresat ministrului finan?elor, înainte de expirarea termenului de doi ani de la data emiterii facturii men?ionate, o cerere de emiterie a unei solu?ii fiscale individuale pentru a afla dac?, în pofida intr?rii în lichidare a clientului s?u dup? executarea prest?rii de servicii în cauz?, putea beneficia, ca urmare a faptului c? celelalte condi?ii impuse la articolul 89a din Legea privind TVA?ul erau îndeplinite, de reducerea bazei de impozitare a TVA?ului pentru neachitarea crean?ei rezultate din aceea?i factur?.

13

Prin solu?ia fiscal? individual? din 12 ianuarie 2015, ministrul finan?elor a dat un r?spuns negativ la cererea lui E. Acesta a ar?tat printre altele c? articolul 90 din Directiva 2006/112 confer? persoanelor impozabile dreptul de a reduce baza de impozitare a TVA?ului numai în condi?iile stabilite de fiecare stat membru, ceea ce Republica Polon? a prev?zut la articolul 89a din Legea privind TVA?ul. Astfel, dac? una dintre condi?iile prev?zute la acest articol nu este îndeplinit?, persoana impozabil? nu ar fi îndrept??it? s? se prevaleze de dreptul la reducere, acest drept fiindu?i conferit direct de dreptul Uniunii.

14

Instan?a de trimitere precizeaz? c? E. a solicitat de asemenea emiteria altor trei solu?ii fiscale

individuale cu privire la conformitatea condițiilor prevăzute la articolul 89a din Legea privind TVA-ul în diferitele împrejurări de fapt în care acest articol se poate aplica. Din dosarul de care dispune Curtea reiese că nici aceste cereri nu au condus la răspunsuri favorabile. Instanța de trimitere arată că, dată fiind conexitatea, a conexat cele patru cauze referitoare la soluțiile fiscale individuale în litigiu.

15

E. a contestat fără succes respectivele soluții fiscale individuale la instanța poloneză competentă în primă instanță. Ulterior, aceasta a declarat recurs la instanța de trimitere, considerând că instanța de prim grad a statuat în mod eronat că dispozițiile contestate ale Legii privind TVA-ul nu aduc atingere cerințelor care rezultă din dreptul Uniunii.

16

Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la marja de apreciere acordată statelor membre pentru a stabili, în dreptul național, condițiile de aplicare a dispozițiilor articolului 90 din Directiva 2006/112. Având în vedere în special Hotărârea din 15 mai 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), aceasta ridică problema dacă cerințele prevăzute la articolul 89a alineatul 2 din Legea privind TVA-ul sunt legale.

17

Instanța de trimitere precizează că legiuitorul polonez a adoptat, cu titlu de măsură de transpunere a articolului 185 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, articolul 89b din Legea privind TVA-ul într-un mod prin care să se impună debitorului obligația de a regulariza cuantumul TVA-ului deductibil, corelativ dreptului creditorului de a efectua, în condițiile prevăzute la articolul 89a din Legea privind TVA-ul, reducerea bazei de impozitare. Astfel, condițiile prevăzute la articolul 89a din Legea privind TVA-ul, în special cea referitoare la supunerea creditorului și a debitorului la plata TVA-ului, ar asigura simetria mecanismelor fiscale în scopul unei bune colectări a taxei.

18

Instanța de trimitere precizează în plus că cerința potrivit căreia, în temeiul articolului 89a alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, debitorul nu trebuie să fie supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare permite să se asigure coerența sistemului juridic polonez, evitându-se, printre altele, să se aducă atingere ordinii de satisfacere a creanțelor creditorilor prevăzute de dreptul falimentului. Astfel, în ipoteza în care Curtea ar statua că articolul 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112 se opune unor condiții precum cele prevăzute la articolul 89a alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, instanța de trimitere ridică problema dacă ar trebui să se pronunțe în sensul înlăturării normelor naționale aplicabile în materie de faliment.

19

În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

Dispozițiile Directivei 2006/112[...] – în special articolul 90 alineatul (2) – ținând seama de principiile neutralității fiscale și proporționalității, permit instituirea în dreptul intern a unei limitări a posibilității de reducere a bazei de impozitare în cazul neplății totale sau parțiale în

considerarea statutului fiscal special al debitorului și al creditorului?

2)

În special, dreptul Uniunii nu se opune introducerii în dreptul intern a unei reglementări care să ofere posibilitatea de a beneficia de o «reducere pentru creanțe nerecuperabile» cu condiția ca, la data prestării serviciului sau al livrării bunurilor și în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale în scopul de a beneficia de această reducere:

—

debitorul să nu fie supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare;

—

creditorul și debitorul să fie persoane identificate în scopuri de TVA.”

Cu privire la întrebările preliminare

20

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 se opune unei reglementări naționale care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului condiției ca, la data livrării bunului sau a prestării de servicii, 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.

21

În această privință, trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care vizează cazurile de anulare, de refuz, 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. 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 percepe cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a perceput persoana impozabilă (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 17 și jurisprudența citată).

22

Pe de altă parte, potrivit articolului 273 din Directiva 2006/112, statele membre pot impune obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

23

Întrucât, în afara limitelor pe care le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) și ale articolului 273 din Directiva 2006/112 nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, trebuie să se constate că dispozițiile menționate le conferă acestora din urmă o marjă de apreciere, în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile în fața autorităților fiscale, pentru a reduce baza de impozitare (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratative, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 32 și jurisprudența citată).

24

Din jurisprudența Curții reiese însă că măsurile de natură să evite fraudă sau evaziunea fiscală nu pot, în principiu, să deroge de la respectarea normelor privind baza de impozitare decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, măsurile menționate trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei 2006/112 și nu pot fi utilizate, prin urmare, într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratative, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 33 și jurisprudența citată).

25

În consecință, se impune ca formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile pentru a exercita, în fața autorităților fiscale, dreptul de a efectua o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA să fie limitate la cele care permit să se justifice că, ulterior încheierii tranzacției, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă percepută. În această privință, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica faptul că această situație se regăsește în cazul formalităților impuse de statul membru în cauză (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratative, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 34 și jurisprudența citată).

26

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.

27

Astfel, dacă neplata totală sau parțială a prețului operațiunii intervine fără să fi avut loc rezoluțiunea ori anularea contractului, cumpărătorul sau locatarul rămâne obligat la plata prețului convenit, iar vânzătorul sau prestatorul dispune în continuare, în principiu, de creanța sa, de care se poate prevala în justiție. Având în vedere că nu se poate exclude însă posibilitatea ca această creanță să devină în fapt definitiv nerecuperabilă, legiuitorul Uniunii a intenționat să lase fiecărei stat membru posibilitatea de a stabili dacă situația de neplată a prețului, care, prin ea însăși, contrar rezoluțiunii sau anulării contractului, nu repune părțile în situația lor inițială, dă dreptul la reducerea corespunzătoare a bazei de impozitare, în condițiile pe care le stabilește sau dacă o astfel de reducere nu este admisă în această situație (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 16 și jurisprudența citată).

28

Astfel cum Curtea a statuat deja, această posibilitate de derogare este întemeiată pe ideea că neplata contraprestației poate, în anumite circumstanțe și ca urmare a situației juridice existente în statul membru în cauză, să fie dificil de verificat sau să fie doar provizorie (Hotărârea din 8 mai 2019, A*PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 19 și jurisprudența citată).

Rezultă că exercitarea unei asemenea posibilități de derogare trebuie să fie justificată pentru că măsurile luate de statele membre pentru punerea sa în aplicare să nu bulverseze obiectivul de armonizare fiscală urmărit de Directiva 2006/112 și că nu le poate permite acestora să excludă pur și simplu reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în caz de neplată (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 20 și jurisprudența citată).

În special, deși este pertinent ca statele membre să poată combate incertitudinea privind neplata unei facturi sau caracterul definitiv al acesteia, o asemenea posibilitate 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 neplătirii (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 21 și jurisprudența citată).

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 calitate de colector 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 (Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 22 și jurisprudența citată).

În speță, condițiile prevăzute la articolul 89a alineatul 2 punctul 1 și punctul 3 literele a) și b) din Legea privind TVA-ul se analizează în același timp ca reprezentând stabilirea de către Republica Polonă, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, a formalităților pe care trebuie să le îndeplinească persoanele impozabile pentru a putea exercita dreptul la reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în cazul neplătirii totale sau parțiale a prețului și, în ceea ce privește persoanele impozabile care, precum E., nu pot reduce această bază de impozitare din cauza faptului că nu îndeplinesc aceste condiții, ca reprezentând exercitarea, de către Republica Polonă, a facultății de derogare prevăzute la articolul 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112. Rezultă că trebuie să se examineze dacă restricția pe care o implică aceste condiții pentru persoane impozabile precum E. este justificată de necesitatea de a lua în considerare incertitudinea cu privire la caracterul definitiv al neplătirii.

În ceea ce privește, în primul rând, condiția care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului împrejurării ca debitorul să fi fost înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA la data livrării bunului sau a prestării serviciilor, trebuie să se considere că o astfel de condiție nu poate fi justificată de necesitatea de a lua în considerare incertitudinea cu privire la caracterul definitiv al neplătirii. Astfel, faptul că debitorul este sau nu persoană impozabilă în scopuri de TVA la data livrării bunului sau a prestării serviciilor nu permite, în sine, să se considere că creanța riscă să nu fie recuperată. Aceasta cu atât mai mult cu cât, astfel cum arată Comisia Europeană în observațiile sale scrise, pot fi livrate bunuri și pot fi prestate servicii unor persoane care nu sunt persoane impozabile în scopuri de TVA, precum entități scutite de TVA sau consumatori, fără ca acest lucru să afecteze obligația creditorului de a colecta TVA-ul în numele statului și dreptul creditorului respectiv de a regulariza a posteriori baza de impozitare.

34

În ceea ce privește, în al doilea rând, condiția care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului împrejurării ca debitorul să fie încă înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale, trebuie să se sublinieze, pe lângă împrejurarea amintită la punctul anterior din prezenta hotărâre, potrivit căreia debitorul nu este în mod necesar o persoană impozabilă, că, la punctul 28 din Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), Curtea a statuat că articolul 90 din Directiva 2006/112 se opune unei legislații naționale care prevede că persoana impozabilă nu poate efectua reducerea bazei de impozitare, în caz de neplată totală sau parțială de către debitorul său a unei sume datorate în temeiul unei operațiuni supuse TVA-ului, dacă debitorul respectiv nu mai este plătitor de TVA.

35

În ceea ce privește, în al treilea rând, condiția care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului împrejurării ca creditorul să fie încă înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale, trebuie să se considere că această condiție nu este justificată de necesitatea de a lua în considerare incertitudinea cu privire la caracterul definitiv al neplătirii. Astfel, întrucât existența creanței și obligația debitorului de a o plăti nu depind de menținerea calității de persoană impozabilă a creditorului, faptul că acesta din urmă este sau nu persoană impozabilă în scopuri de TVA în ziua precedentă datei depunerii regularizării declarației fiscale nu permite, în sine, să se considere că creanța riscă să nu fie recuperată.

36

Considerațiile dezvoltate la punctele 32-35 din prezenta hotărâre nu sunt infirmate de argumentul expus de guvernul polonez în observațiile sale scrise, potrivit căruia, ținând seama de legătura care unește articolul 90 din Directiva 2006/112 și articolele 184 și 185 din această directivă, și anume interdependența dintre TVA-ul datorat de creditor, în calitate de vânzător sau de prestator, și TVA-ul deductibil de către debitor, în calitate de cumpărător sau de beneficiar al prestației, cerința referitoare la supunerea creditorului și a debitorului la plata TVA-ului permite să se asigure o reducere simetrică a cuantumului bazei de impozitare care servește la calculul TVA-ului datorat, prevăzut la articolul 89a din Legea privind TVA-ul, și a cuantumului TVA-ului deductibil, prevăzut la articolul 89b din Legea privind TVA-ul, precum și, prin urmare, coerența și buna funcționare a sistemului TVA-ului, cu respectarea principiului neutralității.

37

Este adevărat că Curtea a statuat că, deși articolul 90 din Directiva 2006/112 reglementează dreptul furnizorului sau al prestatorului de a reduce baza de impozitare atunci când, ulterior încheierii unei tranzacții, nu primește contraprestația prevăzută sau primește doar o parte din aceasta, articolul 185 din această directivă privește regularizarea deducerilor efectuate inițial de cealaltă parte la aceeași tranzacție, aceste două articole reprezentând astfel cele două fațete ale aceleiași operațiuni economice și trebuind să fie interpretate în mod coerent (Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 35).

38

În special, atunci când un stat membru prevede, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, că, în anumite condiții, o persoană impozabilă poate reduce baza de impozitare ulterior încheierii unei tranzacții, acesta trebuie să aplice, în scopul garantării principiului neutralității fiscale, articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 pentru ca cealaltă parte la aceeași tranzacție să regularizeze, la rândul său, cuantumul TVA-ului deductibil. Este tocmai ceea ce a făcut legiuitorul polonez prin adoptarea articolelor 89a și 89b din Legea privind TVA-ul.

39

Cu toate acestea, 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 la plata TVA-ului. Astfel, nici dreptul creditorului de a reduce baza de impozitare, nici obligația debitorului de a reduce cuantumul TVA-ului deductibil nu depind de menținerea calității de persoană impozabilă.

40

În ceea ce privește, primo, creditorul, trebuie să se considere că, având în vedere că acesta era persoană impozabilă în momentul în care s-a efectuat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, dat fiind că, în temeiul articolului 63 din Directiva 2006/112, intervine faptul generator al taxei și taxa devine exigibilă, acesta rămâne obligat la plata TVA-ului pe care l-a colectat în contul statului, independent de faptul că și-a pierdut între timp calitatea de persoană impozabilă. În plus, ținând seama de faptul că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 21 din prezenta hotărâre, baza de impozitare, astfel cum este definită la articolul 73 din Directiva 2006/112, este constituită din contrapartida primită efectiv, acest creditor poate, chiar și după ce și-a pierdut calitatea de persoană impozabilă, să regularizeze baza de impozitare așa încât aceasta să reflecte contrapartida primită în mod real, iar administrația fiscală să nu perceapă cu titlu de TVA o sumă mai mare decât cea percepută de creditorul menționat. Astfel, dreptul creditorului de a reduce baza de impozitare în scopul regularizării nu depinde de menținerea calității sale de persoană impozabilă.

41

În ceea ce privește, secundo, debitorul, trebuie amintit că orice persoană care are calitatea de persoană impozabilă și care acționează ca atare în momentul dobândirii unui bun sau al unei prestări de servicii dispune de un drept de deducere pentru acest bun sau serviciu prestat și că, în lipsa situațiilor de fraudă sau de abuz și sub rezerva unor eventuale regularizări potrivit condițiilor prevăzute la articolul 185 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit (Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punctul 32, și Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 46). În aceste condiții, cuantumul TVA-ului deductibil trebuie să poată fi regularizat de orice persoană care nu mai are calitatea de persoană impozabilă, dar care deinea această calitate la momentul nașterii dreptului de deducere. Astfel, obligația debitorului de a reduce

cuantumul TVA?ului deductibil nu depinde de men?inerea calit??ii sale de persoan? impozabil?.

42

În ceea ce prive?te faptul c?, odat? efectuate regulariz?rile bazei de impozitare ?i ale TVA?ului deductibil, TVA?ul datorat în prezent de debitor risc? s? nu fie pl?tit statului din cauza faptului c? debitorul este supus unei proceduri de insolven?? sau de lichidare, este suficient s? se arate, astfel cum a procedat doamna avocat? general? la punctele 58-60 din concluziile sale, c? corela?ia existent? între regularizarea bazei de impozitare ?i cea a TVA?ului deductibil nu implic? în mod necesar c? aceste regulariz?ri trebuie s? aib? loc în acela?i moment. Astfel, această corela?ie nu împiedic? statele membre ca, ?inând seama de lipsa unui criteriu temporal la articolul 185 alineatul (2) a doua teză din Directiva 2006/112, s? impun? regularizarea TVA?ului deductibil imediat ce debitorul se afl? în situa?ie de neplat? ?i chiar înainte de deschiderea unei proceduri de insolven?? sau de lichidare în ceea ce îl prive?te, a?a încât s? previn? astfel orice risc de pierdere financiar? pentru stat.

43

Pe de alt? parte, o cerin?? precum cea în discu?ie în litigiul principal, referitoare la supunerea creditorului ?i a debitorului la plata TVA?ului, nu poate fi justificat? nici prin prevenirea neregulilor sau a abuzurilor, nici în lumina dispozi?iilor articolului 273 din Directiva 2006/112.

44

Astfel, trebuie s? se arate, pe de o parte, c? obiectivul de prevenire a neregulilor ?i a abuzurilor nu permite s? se încalce finalitatea ?i economia articolului 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112, astfel cum au fost prezentate la punctele 26-30 din prezenta hot?râre, ?i s? se justifice o derogare de la articolul 90 alineatul (1) din această directiv? pentru alte motive decât cele privind incertitudinea referitoare la neplat? sau la caracterul definitiv al acesteia (Hot?rârea din 8 mai 2019, A?PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punctul 25).

45

Pe de alt? parte, ?inând seama de jurispruden?a amintit? la punctul 24 din prezenta hot?râre cu privire la articolul 273 din Directiva 2006/112, din dosarul de care dispune Curtea nu reiese c? autorizarea unui creditor precum E. s? î?i reduc? baza de impozitare a TVA?ului în pofida pierderii, a posteriori, a calit??ii sale de persoan? impozabil? sau a calit??ii de persoan? impozabil? a debitorului ar prezenta un risc special de fraud? sau de evaziune fiscal?. Aceasta cu atât mai mult cu cât, dup? cum s?a amintit la punctele 40 ?i 41 din prezenta hot?râre, dreptul de a regulariza baza de impozitare ?i obliga?ia de a regulariza cuantumul TVA?ului deductibil nu depind de men?inerea calit??ii de persoan? impozabil? nici a creditorului, nici a debitorului. În orice caz, faptul de a exclude orice posibilitate de reducere a bazei de impozitare într-o asemenea ipoteză ?i de a impune acestui creditor sarcina unui cuantum de TVA pe care nu l?ar fi perceput în cadrul activit??ilor sale economice dep??e?te limitele strict necesare pentru atingerea obiectivelor prev?zute la articolul 273 din Directiva 2006/112 (Hot?rârea din 8 mai 2019, A?PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punctul 27).

46

În ceea ce prive?te, în al patrulea rând, condi?ia care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA?ului împrejur?rii ca debitorul s? nu fie supus unei proceduri de insolven?? sau de lichidare la data livr?rii bunului sau a prest?rii serviciilor ?i în ziua precedent? datei depunerii regulariz?rii declara?iei fiscale, trebuie s? se constate c?, prin privarea creditorului de dreptul s?u

la reducere ca urmare a faptului c? nu poate fi stabilit înainte de finalizarea procedurii de insolven?? sau de lichidare caracterul definitiv nerecuperabil al crean?ei, o asemenea condi?ie ?ine seama în mod efectiv de incertitudinea inerent? caracterului definitiv al nepl??ii.

47

Totu?i, trebuie amintit c?, în conformitate cu principiul propor?ionalit??ii, care face parte dintre principiile generale ale dreptului Uniunii, mijloacele folosite pentru punerea în aplicare a Directivei 2006/112 trebuie s? fie de natur? s? permit? realizarea obiectivelor atribuite directivei men?ionate ?i nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective (Hot?rârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 25).

48

Or, trebuie s? se constate c? incertitudinea legat? de caracterul definitiv al nepl??ii ar putea fi de asemenea luat? în considerare prin acordarea reducerii bazei de impozitare în scopuri de TVA atunci când creditorul semnaleaz?, înainte de finalizarea procedurii de insolven?? sau de lichidare, o probabilitate rezonabil? c? datoria nu va fi onorat?, chiar cu riscul ca aceast? baz? de impozitare s? fie reevaluat? în sensul major?rii în ipoteza în care ar interveni totu?i plata. Ar reveni astfel autorit??ilor na?ionale sarcina de a determina, cu respectarea principiului propor?ionalit??ii ?i sub controlul instan?ei, dovezile unei durate prelungite probabile a nepl??ii care trebuie furnizate de creditor în func?ie de particularit??ile dreptului na?ional aplicabil. O asemenea modalitate ar fi la fel de eficace pentru atingerea obiectivului vizat, fiind în acela?i timp mai pu?in constrâng?toare pentru creditor, care asigur? prefinan?area TVA?ului colectându?l în contul statului (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 27).

49

De altfel, trebuie subliniat în aceast? privin?? c?, pe de o parte, articolul 89a alineatul 1a din Legea privind TVA?ul prevede tocmai un criteriu temporal la finalul c?ruia crean?a este considerat? probabil nerecuperabil? ?i, pe de alt? parte, în temeiul articolului 89a alineatul 4 din aceast? lege, creditorul trebuie s? majoreze baza de impozitare ?i cuantumul TVA?ului exigibil atunci când, ca urmare a reducerii bazei de impozitare, crean?a este în final pl?tit? sau cesionat?. Coroborate, aceste dispozi?ii constituie, în sine, o m?sur? adecvat? care r?spunde, astfel cum s?a amintit la punctul anterior din prezenta hot?râre, cerin?elor principiului propor?ionalit??ii.

50

Constatarea efectuat? la punctul 48 din prezenta hot?râre este valabil? a fortiori în contextul procedurilor de insolven?? sau de lichidare, în care certitudinea caracterului definitiv nerecuperabil al crean?ei nu poate fi dobândit?, în principiu, decât dup? o perioad? îndelungat?. Un asemenea termen este, în orice caz, de natur? s? fac? întreprinz?torii supu?i acestei legisla?ii s? suporte, atunci când se confrunt? cu neplata unei facturi, un dezavantaj de trezorerie în raport cu concuren?ii lor din alte state membre, care ar fi în mod v?dit de natur? s? bulverseze obiectivul de armonizare fiscal? urm?rit de Directiva 2006/112 (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 28).

51

[Astfel cum a fost îndreptat prin Ordonan?a din 26 noiembrie 2020] În ceea ce prive?te faptul, invocat de instan?a de trimitere, c? cerin?a men?ionat? la punctul 46 din prezenta hot?râre permite s? se asigure coeren?a sistemului juridic polonez evitând în special s? se aduc? atingere ordinii satisfacerii crean?elor creditorilor în dreptul falimentului, trebuie amintit c?, pe de o parte,

articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 îndeplinește condițiile pentru a produce un efect direct (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 34) și că, pe de altă parte, principiul supremației dreptului Uniunii presupune că orice instanță națională sesizată în cadrul competenței sale are, în calitate de organ al unui stat membru, obligația să lase neaplicată orice dispoziție națională contrară unei dispoziții de drept al Uniunii care are efect direct în litigiul cu care este sesizată (Hotărârea din 24 iunie 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, punctul 61).

52

Rezultă că, atunci când nu îndeplinește numai condițiile stabilite de reglementarea națională, care nu sunt conforme cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, o persoană impozabilă precum E. poate invoca această dispoziție în fața instanțelor naționale împotriva statului pentru a obține reducerea bazei sale de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 35), instanței naționale sesizate revenindu-i sarcina de a înlătura aceste condiții neconforme. Este lipsit de relevanță faptul că, procedând astfel, sunt afectate alte dispoziții ale dreptului național, întrucât, în caz contrar, obligația instanțelor naționale de a lăsa neaplicată o dispoziție de drept intern contrară unei dispoziții a dreptului Uniunii care produce un efect direct ar fi golită de substanță, aducându-se astfel atingere principiului supremației dreptului Uniunii.

53

Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 90 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că 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.

Cu privire la cheltuielile de judecată

54

Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 reglementări naționale care subordonează reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) 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

declara?iei fiscale, creditorul s? fie înc? înregistrat el însu?i ca persoan? impozabil? în scopuri de TVA.

Semn?turi

(*1) Limba de procedur?: polona.