

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a ?aptea)

12 septembrie 2024(*)

„ Trimitere preliminar? – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 273 ?i 395 – Decizia de punere în aplicare (UE) 2019/310 – Combaterea fraudei în materie de TVA – Mecanismul de plat? defalcat? – Contul TVA al unei persoane impozabile aflate în faliment – Transferul fondurilor depuse în acest cont la cererea lichidatorului ”

În cauza C?709/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wroc?aw, Polonia), prin decizia din 22 septembrie 2022, primit? de Curte la 17 noiembrie 2022, în procedura

Syndyk Masy Upad?o?ci A

împotriva

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu,

cu participarea:

Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przedsi?biorców,

CURTEA (Camera a ?aptea),

compus? din domnul N. Wahl, îndeplinind func?ia de pre?edinte de camer?, domnul J. Passer ?i doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), judec?tori,

avocat? general?: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu, de K. Tudrujek;
- pentru Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przedsi?biorców, de P. Chrupek, radca prawny;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia European?, de M. Herold, K. Herrmann ?i J. Jokubauskait?, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatei generale în ?edin?a din 11 aprilie 2024,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), a Deciziei de punere în aplicare (UE) 2019/310 a Consiliului din 18 februarie 2019 de autorizare a Poloniei s? introduc? o m?sur? special? de derogare de la articolul 226 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2019, L 51, p. 19), a articolului 17 alineatul (1), a articolului 41 alineatul (1), a articolului 51 alineatul (1) ?i a articolului 52 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumit? în continuare „carta”), a articolului 2 ?i a articolului 4 alineatul (3) TUE, precum ?i a principiilor propor?ionalit??ii, neutralit??ii taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) ?i securit??ii juridice.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Syndyk Masy Upad?o?ci A (lichidatorul A, denumit în continuare „lichidatorul A”), pe de o parte, ?i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu (directorul Camerei de administra?ie fiscal? din Wroc?aw, Polonia) (denumit în continuare „directorul administra?iei fiscale”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu decizia acestuia din urm? de a refuza deblocarea fondurilor depuse în contul TVA al unei persoane impozabile aflate în faliment.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

3 Potrivit articolului 206 din Directiva 2006/112:

„Orice persoan? impozabil? obligat? la plata TVA are obliga?ia de a pl?ti valoarea net? a TVA cu ocazia depunerii declara?iei privind TVA prev?zute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o alt? dat? pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor pl??i provizorii anticipate.”

4 Articolul 226 din aceast? directiv? prevede:

„F?r? a aduce atingere dispozi?iilor speciale prev?zute de prezenta directiv?, este necesar s? se men?ioneze doar urm?toarele detalii în scopuri [de] TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 ?i 221:

[...]”

5 Articolul 273 din directiva men?ionat? prevede:

„Statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA ?i a preveni evaziunea, sub rezerva cerin?ei de tratament egal al opera?iunilor interne ?i opera?iunilor efectuate între statele membre de c?tre persoane impozabile ?i cu condi?ia ca respectivele obliga?ii s? nu genereze, în comer?ul între statele membre, unele formalit??i în leg?tur? cu trecerea frontierelor.

Op?iunea prev?zut? la primul paragraf nu poate fi considerat? ca baz? de plecare pentru a impune obliga?ii de facturare suplimentare fa?? de cele stabilite la capitolul 3.”

6 Articolul 395 alineatul (1) din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Consiliul [Uniunii Europene], hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei [Europene], poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă.

Măsurile destinate simplificării procedurii de colectare a TVA nu pot influența, decât în mică măsură, valoarea globală a încasărilor din impozite ale statelor membre, colectate în stadiul consumului final.”

Regulamentul (UE) 2015/848

7 Potrivit articolului 1 alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul (UE) 2015/848 al Parlamentului European și al Consiliului din 20 mai 2015 privind procedurile de insolvență (JO 2015, L 141, p. 19):

„Prezentul regulament se aplică procedurilor colective publice, inclusiv procedurilor provizorii, care se întemeiază pe legislația privind insolvența și în cadrul cărora, în scopul salvării, al ajustării datoriilor, al reorganizării sau al lichidării:

- (a) activele unui debitor sunt indisponibilizate integral sau parțial și este desemnat un practician în insolvență;
- (b) activele și activitatea unui debitor fac obiectul controlului sau supravegherii de către o instanță sau
- (c) o suspendare temporară a unei proceduri de executare individuale este acordată de o instanță sau prin efectul legii, pentru a permite desfășurarea de negocieri între debitor și creditorii acestuia, cu condiția ca procedura în cazul căreia se dispune suspendarea: să prevadă măsuri adecvate de protecție a masei creditoare și, dacă nu se ajunge la un acord, să preceadă unaia dintre procedurile menționate la litera (a) sau (b).”

Decizia de punere în aplicare 2019/310

8 Decizia de punere în aplicare 2019/310 a fost adoptată, astfel cum reiese din referirile sale, în temeiul Tratatului FUE, precum și al Directivei 2006/112 și în special al articolului 395 alineatul (1) din aceasta din urmă.

9 Considerentele (1), (3), (4), (7), (9), (11) și (12) ale Deciziei de punere în aplicare 2019/310 au următorul cuprins:

„(1) Prin scrisoarea înregistrată de Comisie la 15 mai 2018, Polonia a solicitat o autorizație de a introduce o măsură specială de derogare de la articolul 226 din Directiva [2006/112] pentru a aplica un mecanism de plată defalcat (denumit în continuare «măsură specială»). Măsură specială ar trebui să impună includerea unei declarații speciale potrivit căreia taxa pe valoarea adăugată (TVA) trebuie plătită în contul blocat de TVA al furnizorului pentru facturile emise în legătură cu livrarea de bunuri și prestarea de servicii care prezintă risc de fraudă și care, în general, cad sub incidența mecanismului de taxare inversă și a răspunderii solidare în Polonia.
[...]

[...]

(3) Polonia a adoptat deja numeroase măsuri pentru combaterea fraudei. Aceasta a introdus mecanismul de taxare inversă și răspunderea solidară a furnizorului și a clientului, fișierul standard de audit, norme mai stricte pentru înregistrarea în scopuri de TVA și radierea persoanelor impozabile, creșterea numărului de audituri, printre altele. Cu toate acestea, Polonia consideră că măsurile respective sunt insuficiente pentru a preveni fraudă în materie de TVA.

(4) Polonia este de părere că aplicarea măsurii speciale va elimina fraudă în materie de TVA. Dat fiind faptul că, potrivit mecanismului de plată defalcată, valoarea TVA-ului depus într-un cont separat de TVA al unui furnizor (persoană impozabilă) poate fi utilizat exclusiv în scopuri restrânse, și anume pentru plata TVA-ului datorat autorităților fiscale sau plata TVA-ului corespunzător facturilor primite de la furnizori, acest sistem este o garanție mai bună că autoritățile fiscale vor încasa întreaga valoare a TVA-ului care ar trebui transferat de persoana impozabilă către Trezoreria Statului din Polonia.

[...]

(7) În cazul excedentului de taxă aferent intrărilor în raport cu taxa aferent ieșirilor, care este recunoscut de furnizor în declarația de TVA ca sumă rambursabilă, plata unei astfel de rambursări este în mod normal efectuată în termen de 60 de zile în contul curent al furnizorului. Cu toate acestea, Polonia a informat Comisia că, în cazul tranzacțiilor care fac obiectul măsurii speciale, la cererea unui furnizor care deține un cont blocat de TVA, rambursarea urmează să aibă loc în termen de 25 de zile.

[...]

(9) Măsura specială urmează să fie aplicată tuturor furnizorilor, inclusiv furnizorilor care nu sunt stabiliți în Polonia, deoarece aceștia au obligația de a deține un cont bancar operat în conformitate cu legislația bancară din Polonia. În acest sens, Polonia a confirmat faptul că, în ceea ce privește furnizorii, aceștia nu vor suporta costuri suplimentare în legătură cu obligația deschiderii unui cont bancar în Polonia, deoarece respectivii furnizori vor putea deschide și deține un cont bancar pentru plata TVA-ului în Polonia cu titlu gratuit.

[...]

(11) Comisia este de părere că măsura specială în legătură cu livrările de bunuri și prestările de servicii care prezintă risc de fraudă poate genera rezultate concrete în ceea ce privește combaterea fraudei fiscale în materie de TVA. [...]

(12) Având în vedere caracterul inedit și domeniul larg de aplicare al măsurii speciale, este important să se asigure urmărirea necesară. În special, este nevoie ca această urmărire să se concentreze pe impactul măsurii speciale asupra nivelului fraudei în materie de TVA și asupra persoanelor impozabile în ceea ce privește rambursările de TVA, sarcina administrativă, costurile ce revin persoanelor impozabile, printre altele. Prin urmare, Polonia trebuie să prezinte un raport privind impactul măsurii speciale în termen de 18 luni de la intrarea în vigoare a măsurii speciale pe teritoriul său.

10 Articolul 1 din această decizie de punere în aplicare prevede:

„Prin derogare de la articolul 226 din Directiva 2006/112[...], Polonia este autorizată să introducă o declarație specială potrivit căreia TVA se plătește în contul separat blocat de TVA al furnizorului, deschis în Polonia, pentru facturile emise în legătură cu livrarea de bunuri și prestarea de servicii enumerate în anexa la prezenta decizie, efectuate între persoane impozabile, dacă plățile

aferente acestor operațiuni sunt realizate prin transferuri bancare electronice.”

11 Potrivit articolului 3 al doilea paragraf, decizia de punere în aplicare menționat? era aplicabil? de la 1 martie 2019 până la 28 februarie 2022.

12 Decizia de punere în aplicare (UE) 2022/559 a Consiliului din 5 aprilie 2022 de modificare a Deciziei de punere în aplicare (UE) 2019/310 în ceea ce privește autorizarea acordat? Poloniei de a continua să aplice măsura special? de derogare de la articolul 226 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2022, L 108, p. 51) a prelungit autorizația acordat? prin Decizia de punere în aplicare 2019/310 până la 28 februarie 2025.

Dreptul polonez

Legea privind TVA-ul

13 Articolul 106e alineatul 1 punctul 18a din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2021, poziția 685), cu modificările ulterioare (denumit? în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„[F]acturile privind livrarea bunurilor sau a serviciilor prevăzute în anexa 15 la lege către persoana impozabil?, al căror quantum total datorat depășește 15 000 [de zlot?i polonezi (PLN)] sau echivalentul său exprimat în moned? străin?, conțin mențiunea «mecanism de plat? defalcat?» [...]”

14 Articolul 108a din această lege prevede:

„1. Persoanele impozabile care au primit o factur? în care se menționează valoarea taxei pot utiliza mecanismul de plat? defalcat? la plata sumei datorate indicate pe factur?.

1a. Persoanele impozabile sunt obligate să aplice acest mecanism atunci când efectuează plăți pentru bunurile sau serviciile achiziționate, menționate în anexa nr. 15 la lege, documentate printr-o factur? în care suma total? datorat? depășește suma de 15 000 PLN sau echivalentul acesteia exprimat în moned? străin?. [...]

[...]

2. Mecanismul de plat? defalcat? const? în:

1) plata sumei corespunzătoare totalității sau unei părți din taxa rezultat? din factura primit? în contul de TVA;

2) plata întregii sume corespunzătoare valorii de vânzare net? sau a unei părți din aceasta, care rezult? din factura primit? într-un cont bancar sau într-un cont al unei cooperative de credit de care este legat un cont de TVA sau în plata acesteia în alt mod.”

15 Potrivit articolului 108b din legea menționat?:

„1. La cererea persoanei impozabile, directorul oficiului fiscal autorizează, prin decizie, transferul fondurilor reunite în contul de TVA indicat de persoana impozabil? în contul bancar sau în contul unei cooperative de credit, indicate de persoana impozabil?, de care este legat respectivul cont de TVA.

[...]

3. Directorul autorității fiscale emite o decizie în termen de 60 de zile de la primirea cererii. [...]
[...]

5. Directorul oficiului fiscal refuză, prin decizie, transferul fondurilor reunite în contul TVA:

1) în caz de restanțe la plata impozitelor de către persoana impozabilă și de restanțe la plată prevăzute la articolul 62b alineatul 2 punctul 2 litera a) din [ustawa – Prawo bankowe (Legea bancară)] din 29 august 1997 [(Dz. U. din 1997, nr. 140, poziția 939), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Legea bancară”)], atunci când cuantumul fondurilor menționate corespunde arieratelor menționate, cu dobânzi de întârziere, la data deciziei;

2) există motive întemeiate pentru a considera că:

a) obligația fiscală referitoare la impozitele și la creanțele prevăzute la articolul 62b alineatul 2 punctul 2 litera a) din [Legea bancară] nu va fi executată, în special atunci când contribuabilul se abține în mod constant să plătească impozitele datorate sau ia măsuri constând în cesiunea de active care ar putea împiedica sau zădărnici executarea obligațiilor fiscale, sau

b) există impozite și creanțe restante prevăzute la articolul 62b alineatul 2 punctul 2 litera a) din [Legea bancară] sau se stabilește o datorie fiscală suplimentară.

[...]”

Legea bancară

16 Articolul 62b alineatul 2 din Legea bancară prevede:

„Contul de TVA poate fi debitat numai dacă:

[...]

2) în scopul plății:

a) în contul oficiului fiscal:

– a [TVA-ului], inclusiv [TVA-ul] pentru bunurile importate, taxa suplimentară, precum și dobânzile de întârziere aplicate [TVA-ului] sau taxei suplimentare;

– a impozitului pe profit și a avansului în acest scop, precum și a dobânzilor de întârziere aferente impozitului pe profit sau avansului în acest scop;

– a impozitului pe venitul persoanelor fizice și a avansului în acest scop, precum și a dobânzilor de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor fizice și avansului în acest scop;

– a accizelor, a plății anticipate a accizelor, a plăților zilnice, precum și a dobânzilor de întârziere la accize și la plata anticipată a accizelor;

– a taxelor vamale și a dobânzilor de întârziere aferente;

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

17 La 28 iunie 2021, lichidatorul A a solicitat Naczelnik Urzędu Skarbowego w O. (directorul Oficiului de Impozite din O., Polonia) să transfere fondurile reunite din contul de TVA al unei persoane impozabile aflate în faliment în contul masei credale. Ca motiv al cererii sale, acesta a arătat că suma de 104 915 PLN (aproximativ 23 600 de euro) trebuia transferată în contul comunei O. (Polonia) pentru a plăti impozitul funciar datorat de această persoană impozabilă pentru luna iulie a anului 2021.

18 Prin decizia din 26 august 2021, directorul Administrației Fiscale din O. a respins această cerere.

19 Sesizat cu un apel formulat de lichidatorul A împotriva acestei decizii, directorul administrației fiscale a confirmat-o prin decizia din 30 noiembrie 2021.

20 Lichidatorul A a formulat o acțiune împotriva acestei din urmă decizii la Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław, Polonia), care este instanța de trimitere.

21 Această instanță amintește că reglementarea poloneză și, mai concret, articolul 106e alineatul 1 și articolele 108a-108f din Legea privind TVA-ul, precum și articolele 62a-62e din Legea bancară prevăd mecanismul de plată defalcat. Acest mecanism ar consta în separarea plății TVA-ului datorat de cea a sumei impozabile datorate. Astfel, atunci când un furnizor de bunuri sau un prestator de servicii intră sub incidența dispozițiilor privind plata defalcată, ar fi obligat să dețină, pe lângă contul său bancar obișnuit, un cont bancar blocat și separat în scopuri de TVA. Acest cont ar fi rezervat colectării TVA-ului plătit de clienții săi și plății TVA-ului către propriii furnizori, precum și plății altor creanțe publice, dar numai a celor ale trezoreriei publice. În acest caz, cumpărătorul sau clientul ar plăti suma impozabilă furnizorului într-un cont bancar obișnuit, în timp ce TVA-ul datorat pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar fi plătit în contul bancar blocat în scopuri de TVA deținut de acest furnizor. Această modalitate de plată ar rezulta numai din voința plătitorului și nu ar fi automată. Deblocarea fondurilor reunite în contul de TVA al unei persoane impozabile ar necesita consimțământul autorităților fiscale.

22 Mecanismul de plată defalcată ar fi fost introdus de legiuitorul polonez în conformitate cu Decizia de punere în aplicare 2019/310, prin care Consiliul a autorizat Republica Polonă să introducă, pentru perioada cuprinsă între 1 martie 2019 și 28 februarie 2022, o măsură specială de derogare de la articolul 226 din Directiva 2006/112.

23 În această privință, instanța de trimitere arată că Decizia de punere în aplicare 2019/310 conține norme diferite de cele prevăzute în Decizia de punere în aplicare (UE) 2017/784 a Consiliului din 25 aprilie 2017 de autorizare a Republicii Italiene pentru aplicarea unei măsuri speciale de derogare de la articolele 206 și 226 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Deciziei de punere în aplicare (UE) 2015/1401 (JO 2017, L 118, p. 17).

24 Astfel, spre deosebire de Decizia de punere în aplicare 2019/310, Decizia de punere în aplicare 2017/784 ar prevedea, prin derogare de la articolul 206 din Directiva 2006/112, posibilitatea de a stabili un sistem național în cadrul căruia plata TVA-ului datorat pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii este efectuată de beneficiar într-un cont bancar separat și blocat, deținut de administrația fiscală italiană.

25 Instanța de trimitere ridică problema dacă o măsură națională care prevede o obligație a

cumpărătorului unui bun sau al unui serviciu de a transfera TVA-ul datorat furnizorului acestui bun sau prestatorului acestui serviciu într-un cont bancar separat și blocat, de înut de acest furnizor, nu constituie o derogare de la articolul 206 din Directiva 2006/112 și, prin urmare, dacă această măsură nu trebuie notificată, în temeiul articolului 395 din această directivă. Or, o încercare a obligației de notificare ar constitui un viciu de procedură și ar determina inaplicabilitatea normelor în cauză, astfel încât acestea nu ar putea fi invocate împotriva particularilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 februarie 2016, Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, punctul 67).

26 În opinia acestei instanțe, în conformitate cu articolul 206 din Directiva 2006/112, persoana impozabilă este obligată să plătească TVA nu după fiecare operațiune taxabilă pe care o efectuează, ci la sfârșitul fiecărei perioade impozabile. Prin urmare, cuantumul net al TVA-ului, menționat în prima teză a articolului menționat, ar corespunde sumei TVA-ului aferent tuturor operațiunilor impozabile efectuate de persoana impozabilă în perioada fiscală, din care ar fi dedus TVA-ul achitat pentru toate operațiunile realizate în perioada menționată, inclusiv pentru cele realizate anterior operațiunilor efectuate de această persoană impozabilă. În aceste condiții, persoana impozabilă menționată ar trebui să poată dispune în mod liber de plățile anterioare pe care le-a primit de la clienții săi. Cu toate acestea, în cazul unui cont de TVA precum cel în discuție în cauza cu care este sesizată instanța menționată, fondurile ar fi blocate înainte de nașterea datoriei privind TVA-ul față de autoritățile publice.

27 Desigur, articolul 206 din Directiva 2006/112 ar permite statelor membre să perceapă o plată provizorie anticipată a TVA-ului. Expresia „plată anticipată” ar însemna plata parțială a unei sume care ar fi exigibilă mai târziu, și anume valoarea netă a TVA-ului calculat pentru o întreagă perioadă fiscală. Cu toate acestea, ar fi dificil să se considere că valoarea TVA-ului plătit de cumpărătorul unui bun sau al unui serviciu furnizorului său în temeiul unei operațiuni determinate, astfel cum este prevăzut de reglementarea poloneză care prevede mecanismul de plată defalcată, constituie o plată provizorie anticipată în sensul articolului 206 din Directiva 2006/112, conform jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 9 septembrie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Achiziții intracomunitare de motorină) (C-855/19, EU:C:2021:714, punctul 33). În plus, situația din cauza cu care este sesizată instanța de trimitere ar fi diferită de cea care a făcut obiectul Hotărârii din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), în care un executor judecătoresc a fost considerat un terț care a plătit taxa aferentă ieșirilor, iar nu un furnizor.

28 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă măsura națională în cauză nu depășește obiectivul combaterii fraudei în materie de TVA, care decurge din articolele 273 și 395 din Directiva 2006/112, precum și din Decizia de punere în aplicare 2019/310.

29 În special, aceasta ridică problema dacă obligația unei persoane impozabile de a obține o autorizație din partea autorităților fiscale în ceea ce privește alocarea fondurilor care figurează în contul său de TVA în alte scopuri decât plata unor datorii față de trezoreria publică, în special în beneficiul unui alt creditor public precum o comună, se înscrie în limitele combaterii fraudei în materie de TVA.

30 În ceea ce privește situația unor persoane impozabile în faliment, precum cea din cauza cu care este sesizată instanța de trimitere, ar fi cu atât mai dificil să se recunoască faptul că obligația prevăzută de măsura în cauză urmărește să combată fraudă în materie de TVA, dat fiind că autorizarea transferului de fonduri reunite în contul de TVA a fost solicitată de un lichidator al falimentului care acționează sub controlul unui judecător însărcinat cu falimentul.

31 În plus, instanța de trimitere urmărește să afle dacă, având în vedere faptul că, în speță, persoana impozabilă în faliment nu desfășoară o activitate economică, neefectuând astfel operațiuni care generează TVA, și că lichidatorul A a indicat că această persoană impozabilă nu

avea, de la declararea falimentului, obliga?ii restante de TVA în curs, blocarea fondurilor în contul de TVA nu aduce atingere principiului neutralit??ii TVA?ului.

32 Aceast? instan?? are de asemenea îndoieli cu privire la conformitatea mecanismului de plat? defalcat? cu dreptul de proprietate garantat de articolul 17 din cart?.

33 Astfel, legiuitorul polonez nu ar fi reglementat efectele acestui mecanism în cadrul Legii privind falimentul. În aceast? situa?ie, ar fi dificil s? se considere c? exist? norme clare ?i precise care s? permit? unui lichidator s? desf??oare procedura de faliment ?i s? prevad? comportamentul autorit??ilor fiscale.

34 Or, conform articolului 2 TUE, într?un stat de drept, operatorii economici ar trebui s? poat? a?tepta în mod legitim din partea autorit??ilor publice ca interven?ia în drepturile lor fundamentale s? fie limitat? în mod rezonabil ?i s? nu ?in? seama numai de interesele trezoreriei publice.

35 În aceste condi?ii, Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wroc?aw) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Dispozi?iile [Deciziei de punere în aplicare 2019/310] ?i dispozi?iile Directivei [2006/112], în special articolele 395 ?i 273, precum ?i principiile propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii trebuie interpretate în sensul c? se opun reglement?rii ?i practicii na?ionale care, în împrejur?rile din spe??, nu permit administratorului judiciar s? transfere fondurile de?inute în contul de TVA al persoanei impozabile (mecanism de plat? defalcat?) într?un cont bancar indicat de acest [administrator]?

2) Articolul 17 alineatul (1) din cart? privind dreptul de proprietate coroborat cu articolul 51 alineatul (1) ?i cu articolul 52 alineatul (1) din cart? trebuie interpretat în sensul c? se opune dispozi?iei ?i practicii na?ionale care, în împrejur?rile din spe??, nepermi?ând [administratorului] judiciar s? autorizeze transferul fondurilor de?inute în contul de TVA al persoanei impozabile (mecanism de plat? defalcat?), conduc, în consecin??, la înghe?area mijloacelor financiare ce reprezint? proprietate a persoanei impozabile aflate în [insolven??] din contul de TVA men?ionat anterior ?i, în consecin??, împiedic? astfel [acest] administrator judiciar s? î?i îndeplineasc? atribu?iile în cursul procedurii de insolven???

3) Principiul statului de drept care decurge din articolul 2 TUE ?i principiul securit??ii juridice care decurge din acesta, principiul cooper?rii loiale care decurge din articolul 4 alineatul (3) TUE ?i principiul bunei administr?ri care decurge din articolul 41 alineatul (1) din cart?, având în vedere contextul ?i obiectivele Deciziei [de punere în aplicare] 2019/310 ?i dispozi?iile Directivei 2006/112, trebuie interpretate în sensul c? se opun practicii na?ionale care, nepermi?ând [administratorului] judiciar s? autorizeze transferul fondurilor de?inute în contul de TVA al persoanei impozabile (mecanism de plat? defalcat?), duce la z?d?rnicirea obiectivelor procedurii de insolven?? definite de instan?a de insolven?? ca fiind de competen?a Poloniei în sensul articolului 3 alineatul (1) din [Regulamentul 2015/848] ?i, în consecin??, conduce la o situa?ie în urma c?reia, prin aplicarea unei m?suri na?ionale inadecvate, exist? o privilegiere a Trezoreriei Statului în calitate de creditor în detrimentul tuturor creditorilor?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

36 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolele 273 ?i 395 din Directiva 2006/112, Decizia de punere în aplicare 2019/310, precum

și principiile proporționalității și neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede că cuantumul TVA-ului depus într-un cont de TVA separat, de care dispune un furnizor la o instituție bancară, poate fi utilizat numai în scopuri limitate, și anume în special pentru plata TVA-ului datorat autorităților fiscale sau pentru plata TVA-ului care figurează pe facturile primite de la furnizorii de bunuri sau de la prestatorii de servicii.

37 În această privință, trebuie amintit că articolul 226 din Directiva 2006/112 enumeră detaliile care trebuie să figureze în mod obligatoriu, în scopuri de TVA, pe facturile emise în conformitate cu această directivă.

38 Articolul 395 alineatul (1) din directiva menționată prevede că Consiliul poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile aceleiași directive în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA-ului sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă.

39 În temeiul acestei din urmă dispoziții și urmând o cerere în acest sens adresată Comisiei de Republica Polonă, Consiliul a adoptat Decizia de punere în aplicare 2019/310.

40 În această privință, din considerentul (1) al acestei decizii de punere în aplicare reiese că „măsura specială ar trebui să impună includerea unei declarații speciale potrivit căreia taxa pe valoarea adăugată (TVA) trebuie plătită în contul blocat de TVA al furnizorului pentru facturile emise în legătură cu livrarea de bunuri și prestarea de servicii care prezintă risc de fraudă și [care] în general cad sub incidența mecanismului de taxare inversă și a răspunderii solidare în Polonia”.

41 Astfel cum se enunță în motivele deciziei de punere în aplicare menționate, Comisia a apreciat că măsura specială privind livrările de bunuri și prestările de servicii care prezintă un risc de fraudă poate conduce la rezultate concrete în materie de combatere a fraudei în materie de TVA.

42 În aceste condiții, conform articolului 1 din decizia de punere în aplicare menționată, prin derogare de la articolul 226 din Directiva 2006/112, Republica Polonă a fost autorizată să introducă o declarație specială potrivit căreia TVA se plătește în contul separat blocat de TVA al furnizorului deschis în Polonia, pentru facturile emise în legătură cu livrarea de bunuri și prestarea de servicii enumerate în anexa la aceeași decizie de executare, efectuate între persoane impozabile, dacă plățile aferente acestor operațiuni sunt realizate prin transferuri bancare electronice.

43 În consecință, în vederea aplicării mecanismului de plată defalcată, legiuitorul polonez a prevăzut, în reglementarea sa națională, că facturile pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii vizate de această reglementare în beneficiul persoanei impozabile, al căror cuantum total datorat depășește 15 000 PLN (aproximativ 3 370 de euro) sau echivalentul său într-o altă monedă, trebuie să conțină mențiunea „mecanism de plată defalcată”.

44 În măsura în care acest mecanism nu numai că prevede mențiunea care trebuie să figureze pe facturi, ci, în plus, stabilește regimul contului separat și blocat de TVA, în cadrul căruia este necesară o autorizație din partea autorităților fiscale pentru transferul de fonduri din acest cont, această autorizație fiind supusă unor condiții prevăzute de reglementarea poloneză, instanța de trimitere ridică problema dacă reglementarea care prevede mecanismul menționat nu depășește autorizația acordată Republicii Polone prin Decizia de punere în aplicare 2019/310. În special, această instanță urmărește să afle dacă reglementarea menționată nu constituie o derogare neautorizată de la articolul 206 din Directiva 2006/112.

45 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se constate că nicio dispoziție a acestei directive nu impune obligații specifice statelor membre în ceea ce privește un mecanism de plată defalcat precum cel în discuție în cauza principală.

46 În ceea ce privește articolul 206 din directiva menționată, trebuie amintit că acesta prevede că orice persoană impozabilă obligată la plata TVA-ului are obligația de a plăti valoarea netă a TVA-ului cu ocazia depunerii declarației privind TVA-ul prevăzute la articolul 250 din aceeași directivă, statele membre putând însă stabili o altă dată pentru plata acestei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.

47 În această privință, din dosarul de care dispune Curtea reiese că, atunci când fondurile corespunzătoare cuantumului TVA-ului sunt depuse în contul de TVA separat al persoanei impozabile, nu are loc nicio plată a unei datorii privind TVA-ul la bugetul de stat, TVA-ul fiind datorat numai la date determinate după sfârșitul perioadei fiscale.

48 Astfel cum a constatat doamna avocat general la punctul 34 din concluzii, deși persoana impozabilă nu poate dispune în mod liber de fondurile reunite într-un cont separat de TVA, reglementarea poloneză prevede totuși posibilitatea acestei persoane impozabile de a utiliza fondurile respective pentru a plăti TVA-ul furnizorilor și de bunuri sau prestatorilor și de servicii și pentru a plăti datoriile fața de stat.

49 În consecință, astfel cum a arătat doamna avocat general la punctul 35 din concluzii, în măsura în care persoana impozabilă poate utiliza fondurile care se află în contul de TVA separat pentru a plăti TVA-ul furnizorilor și de bunuri sau prestatorilor și de servicii, ea nu este obligată să prefinanțeze TVA-ul într-o măsură mai mare decât cea prevăzută de sistemul normal al Directivei 2006/112.

50 În această privință, trebuie adăugat că, deși, pe plan formal, Decizia de punere în aplicare 2019/310 constituie o derogare de la articolul 226 din Directiva 2006/112, care privește detaliile care trebuie să figureze în mod obligatoriu, în scopuri de TVA, pe facturile emise în conformitate cu această directivă, nu este mai puțin adevărat că, astfel cum se enunță în considerentele (1), (4) și (7) ale acestei decizii de punere în aplicare, precum și la articolul 1 din aceasta, derogarea menționată a fost prevăzută pentru a permite legiuitorului polonez să stabilească un regim de blocare a fondurilor într-un cont bancar separat în scopuri de TVA. Rezultă că, prin acordarea derogării în cauză, legiuitorul Uniunii era informat că introducerea sa în reglementarea poloneză implica stabilirea regimului de cont separat în scopuri de TVA menționat.

51 În aceste condiții, mecanismul de plată defalcată nu poate fi considerat, ca atare, contrar articolului 206 din Directiva 2006/112 și nu constituie o derogare de la acesta.

52 În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, invocat de instanța de trimitere în prima întrebare, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, acesta reprezintă transpunerea de către legiuitorul Uniunii, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament și se opune în special posibilității ca operatori economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați în mod diferit în materie de colectare a TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 17 decembrie 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punctul 48, și Hotărârea din 16 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctul 88).

53 Regimul prevăzut de Directiva 2006/112 și dreptul de deducere a TVA-ului care face parte din acesta urmăresc să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Prin urmare, sistemul comun al TVA trebuie să asigure că toate activitățile economice, indiferent de scopul sau rezultatele lor, cu condiția ca

ele însele să fie supuse TVA-ului, sunt impozitate într-un mod complet neutru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctul 94 și jurisprudența citată).

54 În speță, decizia de trimitere nu permite identificarea vreunei legături între, pe de o parte, principiul neutralității fiscale și, pe de altă parte, condițiile prevăzute de reglementarea poloneză la care este supus refuzul eliberării fondurilor din contul de TVA al persoanei impozabile care a intrat în faliment în cadrul unei proceduri de insolvență.

55 În ceea ce privește principiul proporționalității, invocat de asemenea de instanța de trimitere în prima întrebare, este suficient să se amintească, în primul rând, că, astfel cum reiese din considerentul (3) al Deciziei de punere în aplicare 2019/310, deși Republica Polonă a luat deja numeroase măsuri pentru a combate fraudă în materie de TVA, acest stat membru a apreciat totuși că aceste măsuri nu erau suficiente pentru a împiedica fraudă menționată. Astfel cum se arată în considerentul (11) al acestei decizii de punere în aplicare, Comisia a aprobat această analiză, considerând că măsura specială în cauză pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care prezintă un risc de fraudă poate conduce la rezultate concrete în materie de combatere a fraudei în materie de TVA.

56 În al doilea rând, în măsura în care, în conformitate cu articolul 1 din Decizia de punere în aplicare 2019/310, autorizarea prevăzută de aceasta privește numai plățile realizate prin intermediul viramentelor bancare electronice, obligația de a face în factura TVA o mențiune potrivit căreia această taxă este plătită într-un cont bancar de TVA separat și blocat al furnizorului și, prin urmare, de a proceda astfel încât sumele corespunzătoare să fie transferate în acest cont nu trebuie considerată o formalitate obligatorie. Prin urmare, aceasta nu are caracter disproporționat.

57 În al treilea rând, obligația menționată nu privește toate operațiunile care determină plata prin virament electronic, întrucât, în conformitate cu articolele 106e și 108a din Legea privind TVA-ul, sunt vizate numai facturile privind livrarea de bunuri sau de servicii al căror quantum total datorat depășește 15 000 PLN (aproximativ 3 370 de euro) sau echivalentul acestei sume exprimat în monedă străină, aspect care, la rândul său, nu pare disproporționat.

58 În al patrulea rând, astfel cum s-a constatat la punctul 48 din prezenta hotărâre, reglementarea poloneză prevede posibilitatea persoanei impozabile de a utiliza fondurile colectate în acest cont de TVA separat pentru a plăti TVA-ul furnizorilor și de bunuri sau prestatorilor de servicii și de a plăti datoriile faford de stat. Prin urmare, această reglementare nu prevede o blocare absolută a fondurilor în cauză, ci doar limitează utilizarea acestora, ceea ce este de asemenea proporțional cu obiectivul combaterii fraudei în materie de TVA.

59 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 273 și 395 din Directiva 2006/112 și Decizia de punere în aplicare 2019/310 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede că quantumul TVA-ului depus într-un cont de TVA separat, de care dispune un furnizor la o instituție bancară, nu poate fi utilizat decât în scopuri limitate, și anume în special pentru plata TVA-ului datorat autorităților fiscale sau pentru plata TVA-ului care figurează pe facturile primite de la furnizorii de bunuri sau de la prestatorii de servicii.

Cu privire la a doua întrebare

60 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (1) din cartă coroborat cu articolul 51 alineatul (1) și cu articolul 52 alineatul (1) din aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări

na?ionale care prevede c? quantumul TVA?ului depus într?un cont de TVA separat, de care dispune un furnizor la o institu?ie bancar?, poate fi utilizat numai în scopuri limitate, ?i anume în special pentru plata TVA?ului datorat autorit??ii fiscale sau pentru plata TVA?ului care figureaz? pe facturile primite de la furnizorii de bunuri sau de la prestatorii de servicii.

61 În plus, trebuie amintit c? potrivit articolului 51 alineatul (1) din cart?, dispozi?iile acesteia se adreseaz? statelor membre numai în cazul în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii.

62 Potrivit unei jurispruden?e constante, no?iunea „punere în aplicare a dreptului Uniunii”, în sensul articolului 51 din cart?, presupune existen?a unei leg?turi între un act din dreptul Uniunii ?i m?sura na?ional? în discu?ie, care dep??e?te proximitatea materiilor men?ionate sau efectele indirecte ale unei materii asupra celeilalte (Hot?rârea din 16 iulie 2020, Adusbef ?i al?ii, C?686/18, EU:C:2020:567, punctul 52 ?i jurispruden?a citat?).

63 În acest context, Curtea a concluzionat în sensul inaplicabilit??ii drepturilor fundamentale ale Uniunii în raport cu o reglementare na?ional?, ca urmare a faptului c? dispozi?iile Uniunii în domeniul în cauz? nu impuneau nicio obliga?ie specific? statelor membre cu privire la situa?ia în discu?ie în litigiul principal (Hot?rârea din 16 iulie 2020, Adusbef ?i al?ii, C?686/18, EU:C:2020:567, punctul 53 ?i jurispruden?a citat?).

64 Or, în spe??, astfel cum rezult? din r?spunsul dat la prima întrebare, niciuna dintre dispozi?iile dreptului Uniunii vizate de instan?a de trimitere nu impune statelor membre obliga?ii specifice în ceea ce prive?te un mecanism de plat? defalcata? precum cel în discu?ie în litigiul principal.

65 În plus, trebuie amintit c? litigiul principal prive?te refuzul administra?iei fiscale de a autoriza un transfer al fondurilor reunite în contul de TVA separat al unei persoane impozabile în faliment în contul masei falimentului în scopul pl??ii impozitului funciar comunal. În fa?a instan?ei de trimitere, lichidatorul A contest? regula care reiese din reglementarea polonez? aplicabil? în spe??, potrivit c?reia nu este posibil s? se transfere fondurile reunite în contul de TVA separat ?i blocat în scopul pl??ii acestui impozit funciar.

66 În aceast? privin??, trebuie s? se constate c?, de?i mecanismul de plat? defalcata? a TVA?ului, prev?zut de reglementarea polonez? în cauz?, prezint?, ca atare, o anumit? leg?tur? cu regimul de TVA prev?zut de Directiva 2006/112, nu este mai pu?in adev?rat c? modalit??ile de plat? a unui impozit funciar comunal prin intermediul fondurilor reunite într?un cont de TVA al persoanei impozabile nu sunt stabilite de dispozi?iile Directivei 2006/112, astfel încât acest mecanism nu constituie o „punere în aplicare a dreptului Uniunii”, în sensul jurispruden?ei citate la punctul 62 din prezenta hot?râre.

67 În aceste condi?ii, a doua întrebare este inadmisibil?.

Cu privire la a treia întrebare

68 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă principiul statului de drept care decurge din articolul 2 TUE, principiul securității juridice, principiul cooperării loiale care decurge din articolul 4 alineatul (3) TUE, precum și principiul bunei administrări care decurge din articolul 41 alineatul (1) din cartă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede că cuantumul TVA-ului depus într-un cont de TVA separat, de care dispune un furnizor la o instituție bancară, nu poate fi utilizat decât în scopuri limitate, și anume în special pentru plata TVA-ului datorat autorităților fiscale sau pentru plata TVA-ului care figurează pe facturile primite de la furnizorii de bunuri sau de la prestatorii de servicii.

69 Potrivit unei jurisprudențe constante, procedura instituită prin articolul 267 TFUE este un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale, cu ajutorul căruia Curtea furnizează acestora din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii care le sunt necesare pentru soluționarea litigiilor asupra cărora sunt chemate să se pronunțe (Hotărârea din 1 august 2022, Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, punctul 47).

70 Având în vedere că cererea de decizie preliminară servește drept temei pentru această procedură, instanța națională este obligată să explice, chiar în această cerere, cadrul factual și normativ al litigiului principal și să ofere explicațiile necesare cu privire la motivele care au stat la baza alegerii dispozițiilor dreptului Uniunii a căror interpretare o solicită, precum și cu privire la legătura pe care o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului cu care este sesizat (Hotărârea din 8 iunie 2023, Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, punctul 26).

71 În această privință, trebuie să se sublinieze de asemenea că informațiile cuprinse în deciziile de trimitere trebuie să permită, pe de o parte, Curții să furnizeze răspunsuri utile la întrebările adresate de instanța națională și, pe de altă parte, guvernelor statelor membre, precum și celorlalte persoane interesate să își exercite dreptul care le este conferit prin articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene de a prezenta observații. Revine Curții obligația de a veghea ca acest drept să fie asigurat, ținând cont de faptul că, în temeiul dispoziției menționate, numai deciziile de trimitere sunt notificate părților interesate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 mai 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punctul 30).

72 Aceste cerințe cumulative privind conținutul unei cereri de decizie preliminară figurează în mod explicit la articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții pe care instanța de trimitere este obligată să îl respecte cu strictețe (Hotărârea din 8 iunie 2023, Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, punctul 27). Acestea sunt amintite, în plus, la punctele 13, 15 și 16 din Recomandările Curții de Justiție a Uniunii Europene în atenția instanțelor naționale, referitoare la efectuarea trimiterilor preliminare (JO 2019, C 380, p. 1).

73 În speță, în ceea ce privește a treia întrebare, decizia de trimitere nu îndeplinește cerința prevăzută la articolul 94 litera (c) din Regulamentul de procedură.

74 Astfel, trebuie să se constate că decizia de trimitere nu prezintă în măsură suficientă motivele pentru care interpretarea principiului statului de drept care decurge din articolul 2 TUE, a principiului securității juridice, a principiului cooperării loiale care decurge din articolul 4 alineatul (3) TUE, precum și a principiului bunei administrări care decurge din articolul 41 alineatul (1) din cartă ar fi necesară în prezenta cauză.

75 Faptul că instanța de trimitere invocă o pretinsă incoerență între, pe de o parte, dispozițiile naționale care prevăd mecanismul de plată defalcat și, pe de altă parte, dispozițiile naționale privind falimentul nu este în mod vădit suficient pentru a stabili o legătură între dispozițiile și

principiile dreptului Uniunii menționate la punctul anterior și acest mecanism care este în discuție în cauza principală.

76 În aceste condiții, a treia întrebare este inadmisibilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

77 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 a șaptea) declară:

Articolele 273 și 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și Decizia de punere în aplicare (UE) 2019/310 a Consiliului din 18 februarie 2019 de autorizare a Poloniei să introducă o măsură specială de derogare de la articolul 226 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun unei reglementări naționale care prevede că cuantumul taxei pe valoarea adăugată (TVA) depeș într-un cont de TVA separat, de care dispune un furnizor la o instituție bancară, nu poate fi utilizat decât în scopuri limitate, și anume în special pentru plata TVA-ului datorat autorității fiscale sau pentru plata TVA-ului care figurează pe facturile primite de la furnizorii de bunuri sau de la prestatorii de servicii.

Semnături

* Limba de procedură: polona.