

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a 3-a)

16 mai 2013(*)

„Taxă pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 66 literele (a)-(c) – Prestări de servicii de transport și de expediere – Exigibilitate – Data încasării prețului și cel târziu în a 30-a zi de la data prestării – Emitere anterioară a facturii”

În cauza C-169/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 4 ianuarie 2012, primită de Curte la 10 aprilie 2012, în procedura

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera a 3-a),

compusă din doamna M. Berger, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet (raportor) și E. Levits, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., de Z. Modzelewski și de M. Militz, în calitate de consilieri;
- pentru guvernul polonez, de M. Szpunar și de B. Majczyna, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Hottiaux și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 66 literele (a)-(c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/117/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 (JO L 14, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (denumită în continuare „TNT”), pe de o parte, și Minister Finansów (ministrul de finanțe), pe de altă parte, având ca obiect stabilirea momentului la care taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) devine exigibilă.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Conform considerentului (24) al Directivei TVA:

„Conceptele de fapt generator și exigibilitate a TVA-ului este necesar să fie armonizate în cazul în care [a se citi «pentru ca»] introducerea sistemului comun privind TVA și orice modificare ulterioară a acestuia produc [a se citi «să producă»] efecte în același timp în toate statele membre.”

4 Potrivit articolului 63 din această directivă:

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

5 În temeiul articolului 64 din directiva menționată:

„(1) Atunci când determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea constând în închirierea de bunuri pe o anumită perioadă de timp sau vânzarea de bunuri cu plată în rate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (b), și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective.

(2) [...]

Statele membre pot prevedea că, în anumite cazuri, altele decât cele prevăzute la [primul paragraf], livrarea continuă de bunuri sau prestarea continuă de servicii pe o anumită perioadă de timp se consideră efectuată cel puțin la expirarea unui termen de un an.”

6 Articolul 65 din Directiva TVA prevede:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.”

7 Articolul 66 din Directiva TVA prevede:

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

(a) cel târziu la data emiterii facturii;

(b) cel târziu la data încasării plății;

(c) atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator.

[...]

8 Potrivit articolului 167 din această directivă:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

9 Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO L 189, p. 1) a introdus în Directiva 2006/112 un articol 167a care va trebui să fie transpus de statele membre cel târziu la 31 decembrie 2012 și care are următorul cuprins:

„Statele membre pot prevedea, în cadrul unui sistem opțional, ca dreptul de deducere al unei persoane impozabile al cărei TVA devine exigibil numai în conformitate cu articolul 66 litera (b) să fie amânat până în momentul în care TVA-ul pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate a fost plătit furnizorului său.

Statele membre care aplică sistemul opțional menționat la primul paragraf stabilesc un plafon pentru persoanele impozabile care utilizează sistemul pe teritoriul lor, plafon care se bazează pe cifra de afaceri anuală a persoanei impozabile calculată în conformitate cu articolul 288. Acest plafon nu poate depăși 500 000 [de euro] sau echivalentul în monedă națională. Statele membre pot crește plafonul până la 2 000 000 [de euro] sau echivalentul în moneda națională după consultarea Comitetului TVA. Cu toate acestea, consultarea Comitetului TVA nu este impusă statelor membre care [aplicau] un plafon superior celui de 500 000 [de euro] sau echivalentul în moneda națională la 31 decembrie 2012.

Statele membre informează Comitetul TVA cu privire la măsurile legislative naționale adoptate în conformitate cu primul paragraf.”

Reglementarea poloneză

10 În temeiul articolului 19 alineatul 1, alineatul 4 și alineatul 13 punctul 2 din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”):

„1. Obligația fiscală ia naștere la momentul livrării mărfii sau al prestării serviciilor, sub rezerva alineatelor 2-21 ale prezentului articol, a articolului 14 alineatul 6, a articolului 20, precum și a articolului 21 alineatul 1.

[...]

4. Atunci când livrarea unei mărfi sau prestarea unor servicii trebuie atestată printr-o factură, obligația fiscală ia naștere la momentul emiterii facturii, însă cel târziu la 7 zile de la data livrării mărfii sau a prestării serviciilor.

[...]

13. Obligația fiscală ia naștere la momentul:

[...]

2) încasări totale sau parțiale a prețului, însă cel târziu la 30 de zile de la data prestării următoarelor servicii:

- a) transportul de persoane și de mărfuri cu trenul, cu autovehicule, cu nave maritime, cu mijloace de transport pentru navigația internă și pentru cabotaj, cu feriboturi, cu avioane și cu elicoptere;
- b) expediere și transbordare;
- c) servicii în porturile maritime și comerciale;
- d) servicii în materie de construcție și de montaj.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 În cadrul activității sale economice, TNT, societate cu răspundere limitată cu sediul în Varșovia (Polonia), efectuează prestări de servicii de curierat, de transport și de expediere.

12 TNT emite facturi cu TVA clienților săi în fiecare săptămână. În cazul anumitor clienți care achiziționează numeroase servicii, facturile sunt emise cu o frecvență convenită. Facturile cuprind în acest caz toate serviciile prestate clientului respectiv în perioada fiscală relevantă. În general, termenul pentru plata creanței înscrise în facturi este de 7, de 14 sau de 21 de zile de la data emiterii facturii. TNT ia în considerare cifra de afaceri rezultată din factura relevantă în perioada fiscală în care a fost emisă factura respectivă.

13 În consecință, în vederea stabilirii momentului la care ia naștere obligația fiscală, TNT nu împarte serviciile care figurează pe factură în servicii de curierat, pe de o parte, și servicii de transport și de expediere, pe de altă parte. Întrucât facturile sunt emise cel târziu în ultimele zile ale unei perioade fiscale, taxa pentru prestările de servicii efectuate în cursul lunii respective este înscrisă în registrele și în declarațiile de TVA întocmite pentru luna în care au fost prestate serviciile.

14 În acest cadru, TNT s-a adresat Minister Finansów pentru a obține o opinie individuală privind dispozițiile de drept fiscal aplicabile în domeniul taxei pe bunuri și servicii și în special privind problema dacă societatea în cauză avea dreptul, în temeiul articolului 19 alineatul 13 punctul 2 din Legea privind TVA-ul, să ia în considerare cifra de afaceri din perioada fiscală în care a fost emisă factura, chiar dacă nu a primit nicio plată în perioada respectivă și nici nu au trecut încă 30 de zile de la prestarea serviciului în cauză sau dacă, în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, societatea avea dreptul să considere data emiterii facturii drept dată la care a luat naștere obligația fiscală, în conformitate cu articolul 19 alineatul 4 din Legea privind TVA-ul, fără a ține seama de dispozițiile care figurează la articolul 19 alineatul 13 punctul 2 din legea menționată, care ar fi contrar articolului 66 din Directiva TVA.

15 În decizia din 14 decembrie 2009, Minister Finansów a considerat că punctul de vedere susținut de TNT era nefondat. În ceea ce privește serviciile de curierat prestate de TNT, Minister Finansów a considerat că obligația fiscală lua naștere în conformitate cu principiile generale prevăzute la articolul 19 alineatele 1 și 4 din Legea privind TVA-ul. În ceea ce privește restul serviciilor (de transport și de expediere), momentul la care intervine faptul generator al obligației fiscale trebuie să fie stabilit în conformitate cu normele prevăzute la articolul 19 alineatul 13 punctul 2 din Legea privind TVA-ul. Pentru aceste servicii, taxa trebuie să fie indicată în declarația aferentă lunii în care s-a născut obligația fiscală, iar nu în declarația aferentă lunii în care a fost emisă factura care atestă prestarea acestor servicii.

16 TNT a formulat ulterior acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny (Tribunalul Administrativ al Voievodatului) din Varșovia. În susținerea acțiunii formulate, a susținut că avea dreptul, pentru toate serviciile prestate, fie că este vorba despre servicii de curierat, fie că este vorba despre servicii de transport și de expediere, să ia în considerare, în vederea aplicării TVA-ului, cifra de afaceri din perioada fiscală în care a fost emisă factura aferentă unui anumit serviciu, chiar dacă nu a încasat prețul în această perioadă și nici nu au trecut încă 30 de zile de la prestarea acestor servicii.

17 Prin hotărârea din 30 septembrie 2010, Wojewódzki Sąd Administracyjny a respins acțiunea formulată de TNT, care a introdus, în consecință, un recurs în casație la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă).

18 Prin intermediul recursului, TNT impută Wojewódzki Sąd Administracyjny faptul că a interpretat în mod eronat articolul 19 alineatul 13 punctul 2 literele (a) și (b) din Legea privind TVA-ul, întrucât nu a ținut seama de articolele 63-66 din Directiva TVA. În opinia TNT, articolul 66 din Directiva TVA prevede că obligația fiscală se naște în raport cu un fapt determinat, însă cel târziu la data încasării prețului. În schimb, dispozițiile naționale prevăd în mod eronat că încasarea prețului determină nașterea obligației fiscale, aceasta din urmă intervenind însă cel târziu la un moment determinat (30 de zile) de la data prestării serviciilor.

19 Cu ocazia examinării recursului, instanța de trimitere a exprimat îndoieli cu privire la interpretarea articolului 66 din Directiva TVA și a considerat că temeinicia motivelor invocate de TNT trebuia apreciat ținând seama de interpretarea dispozițiilor acestei directive.

20 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 66 literele (a) și (b) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că, atunci când o persoană imposibilă emite o factură care atestă prestarea unor servicii care intră în competența conferită statului membru prin acest articol (derogare de la articolele 63-65 din Directiva [TVA]), exigibilitatea taxei (obligația fiscală) poate fi stabilită, în temeiul articolului 66 litera (b) din Directiva [TVA], la data încasării prețului, însă cel târziu la 30 de zile de la data prestării serviciilor?

2) Articolul 66 literele (a) și (b) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune dispozițiilor naționale poloneze de la articolul 19 alineatul 13 punctul 2 literele (a) și (b) din [Legea privind TVA-ul], care prevăd că momentul nașterii obligației fiscale (faptul generator la a cărui producere intervine exigibilitatea taxei pentru anumite operațiuni), pentru serviciile de transport și de expediere, este momentul încasării totale sau parțiale a prețului, însă cel târziu la 30 de zile de la data prestării acestor servicii, și atunci când beneficiarului i se emite și îi este înmănat cel târziu în termen de șapte zile de la prestarea serviciilor o factură în care este prevăzut un termen de plată ulterior, iar beneficiarul serviciilor, fie că a plătit, fie că nu a plătit

pre?ul aferent prest?rii serviciilor, are dreptul la deducerea taxei în amonte în perioada fiscal? în care a primit factura?"

Cu privire la întreb?rile preliminare

21 Prin intermediul celor dou? întreb?ri, care trebuie examinate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 66 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care prevede c? TVA-ul devine exigibil, pentru serviciile de transport ?i de expediere, la data încas?rii totale sau par?iale a pre?ului, îns? cel târziu la 30 de zile de la data prest?rii acestor servicii, chiar dac? factura a fost emis? mai devreme ?i prevede un termen de plat? ulterior.

22 Trebuie constatat, mai întâi, c? din Directiva TVA rezult? c? TVA-ul devine exigibil, în principiu, chiar la momentul la care intervine faptul generator al acestei taxe. Articolul 63 din directiva men?ionat? reflect? acest principiu fundamental, prev?zând c? faptul generator al taxei intervine ?i TVA-ul devine exigibil la data la care sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

23 Articolul 66 din Directiva TVA autorizeaz? totu?i statele membre s? prevad? c? TVA-ul devine exigibil dup? apari?ia faptului generator la una dintre urm?toarele trei date, ?i anume cel târziu la data emiterii facturii, cel târziu la data încas?rii pl??ii sau, atunci când nu se emite o factur? sau când aceasta este emis? târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator.

24 În m?sura în care constituie o derogare de la norma prev?zut? la articolul 63 din Directiva TVA, articolul 66 din aceasta trebuie s? fac? obiectul unei interpret?ri stricte (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 7 martie 2013, Efir, C-19/12, punctul 31).

25 De?i faptul c? legiuitorul a extins în mod semnificativ domeniul derog?rilor admisibile permite s? se presupun? c? acesta a inten?ionat s? confere statelor membre o larg? putere de apreciere (a se vedea Hot?rârea din 26 octombrie 1995, Italitica, C-144/94, Rec., p. I-3653, punctul 15), acest lucru nu permite totu?i s? se considere c? un stat membru dispune de o marj? de apreciere pentru a stabili un alt moment la care taxa devine exigibil? decât unul dintre cele prev?zute la articolul 66 literele (a)-(c) din Directiva TVA.

26 Or, în primul rând, articolul 19 alineatul 13 punctul 2 din Legea privind TVA-ul prevede c?, în ceea ce prive?te anumite opera?iuni, în spe?? serviciile de transport ?i de expedi?ie, obliga?ia fiscal? ia na?tere la data încas?rii totale sau par?iale a pre?ului, îns? cel târziu la 30 de zile de la data prest?rii serviciului în cauz?.

27 În al doilea rând, trebuie ar?tat c?, potrivit articolului 66 litera (b) din Directiva TVA, statele membre pot prevedea c? TVA-ul devine exigibil, pentru anumite opera?iuni sau pentru anumite categorii de persoane impozabile, „cel târziu la data încas?rii pl??ii”. Aceast? dispozi?ie stabile?te termenele ?i precizeaz? ultimul moment al exigibilit??ii TVA-ului pentru anumite opera?iuni pe care un stat membru a decis s? le reglementeze în acest mod. Momentul respectiv corespunde încas?rii pre?ului aferent opera?iunii.

28 Curtea a avut ocazia s? interpreteze articolul 10 alineatul (2) din A?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1) [devenit articolul 66 litera (a) din Directiva TVA] în sensul c?, atunci când un stat membru opteaz? pentru derogarea prev?zut? de aceast? dispozi?ie, ?i anume prevede c? taxa este exigibil? cel târziu la data emiterii facturii sau a documentului folosit ca factur?, acesta dispune de posibilitatea, prev?zut? la a treia liniu?? a articolului 10 alineatul (2) din

Directiva 77/388 [devenit articolul 66 litera (c) din Directiva TVA], de a prevedea ca taxa s? devin? exigibil? „în cazul în care factura sau documentul folosit ca factur? nu sunt emise sau sunt emise târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator” (a se vedea Hot?rârea Italittica, citat? anterior, punctul 22).

29 Trebuie subliniat de asemenea c?, în aceea?i hot?râre, Curtea a ad?ugat c?, „inexisten?a unei astfel de posibilit??i atunci când un stat membru opteaz? pentru derogarea prev?zută la a doua liniu?? [a articolului 10 alineatul (2) din Directiva 77/388, devenit articolul 66 litera (b) din Directiva TVA], rezult? probabil din faptul c? legiuitorul [Uniunii] a considerat c? interesul unui operator economic de a încasa contrapresta?ia aferent? serviciului efectuat reprezenta o încurajare suficient? pentru a asigura plata rapid? a presta?iei” (a se vedea în acest sens Hot?rârea Italittica, citat? anterior, punctul 23).

30 În consecin??, legiuitorul nu a prev?zut c? un stat membru care alege op?iunea prev?zută la articolul 66 litera (b) din Directiva TVA are posibilitatea s? stabileasc? un termen în care taxa devine exigibil?. În plus, aplicarea articolului 66 litera (c) din această directiv? ?i termenul prev?zut la acesta pot fi legate numai de aplicarea aceluia?i articol litera (a), întrucât termenul este subordonat neemiterii facturii sau emiterii cu întârziere a acesteia, iar nu neîncas?rii sau încas?rii cu întârziere.

31 Trebuie amintit de asemenea c?, astfel cum rezult? din considerentul (24) al Directivei TVA, no?iunile „fapt generator” ?i „exigibilitate a taxei” ar trebui s? fie armonizate pentru ca punerea în aplicare ?i modific?rile ulterioare ale sistemului comun de TVA s? produc? efecte la aceea?i dat?. Legiuitorul Uniunii a inten?ionat s? realizeze o armonizare maxim? a datei la care ia na?tere obliga?ia fiscal? în toate statele membre pentru a garanta o prelevare uniform? a acestei taxe.

32 În aceste împrejur?ri, situa?ia în care obliga?ia fiscal? ia na?tere cel târziu într-un termen de 30 de zile de la data prest?rii serviciului, în m?sura în care încasarea pre?ului nu a avut loc anterior acestei date, nu este conform? cu Directiva TVA, întrucât o astfel de formulare ar duce la coroborarea modului de redactare a articolului 66 litera (b) din această directiv? cu un termen în care taxa devine exigibil?.

33 În această privin??, instan?a de trimitere consider? c? exist? îndoieli cu privire la problema dac?, în perioada care a precedat adoptarea articolului 167a din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2010/45, statele membre erau autorizate s? introduc? un sistem în care amânarea momentului la care taxa devine exigibil? în raport cu furnizorul nu corespundea amân?rii momentului la care lua na?tere dreptul de deducere a TVA-ului în amonte de c?tre cump?r?tor, care avea dreptul de a efectua deducerea de la data primirii facturii.

34 Trebuie ar?tat c? acest articol 167a fost introdus cu scopul de a permite statelor membre s? instituie o derogare privind data la care poate fi exercitat dreptul de deducere de c?tre persoanele impozabile care declar? TVA-ul în cadrul unui regim op?ional al contabilit??ii de cas? destinat s? simplifice plata taxei pentru întreprinderile mici.

35 În această privin?? trebuie constatat c?, de?i articolul 167a men?ionat se refer? direct la articolul 66 litera (b) din Directiva TVA, această dispozi?ie prive?te stabilirea momentului la care cump?r?torul poate face uz de dreptul s?u de deducere a TVA-ului în amonte. Or, cauza pendinte în fa?a instan?ei na?ionale prive?te în mod exclusiv problema exigibilit??ii taxei în raport cu furnizorul.

36 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? articolul 66 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care prevede c? TVA-ul devine exigibil, pentru serviciile de transport ?i de expediere, la

data încasării totale sau parțiale a prețului, însă nu mai târziu de 30 de zile de la data prestării acestor servicii, chiar dacă factura a fost emisă mai devreme și prevede un termen de plată ulterior.

Cu privire la cheltuielile de judecată

37 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 șasea) declară:

Articolul 66 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/117/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă, pentru serviciile de transport și de expediere, la data încasării totale sau parțiale a prețului, însă nu mai târziu de 30 de zile de la data prestării acestor servicii, chiar dacă factura a fost emisă mai devreme și prevede un termen de plată ulterior.

Semnături

* Limba de procedură: polona.