Downloaded via the EU tax law app / web

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera întâi)

8 mai 2019(*)

„Trimitere preliminar? – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 90 ?i 273 – Neplata total? sau par?ial? de c?tre debitor a sumei datorate persoanei impozabile în temeiul unei opera?iuni supuse TVA?ului – Baz? de impozitare – Reducere – Principiile neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii”

În cauza C?127/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativ? Suprem?, Republica Ceh?) prin decizia din 18 ianuarie 2018, primit? de Curte la 16 februarie 2018, în procedura

A?PACK CZ s. r. o.

împotriva

Odvolací finan?ní ?editelství,

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul J.–C. Bonichot (raportor), pre?edinte de camer?, doamna C. Toader ?i domnii A. Rosas, L. Bay Larsen ?i M. Safjan, judec?tori,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul M. Aleksejev, ?ef de unitate,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 9 ianuarie 2019,

luând în considerare observa?iile prezentate:

– pentru A?PACK CZ s. r. o., de R. Cholenský ?i de F. Hejl, advokáti;

– pentru Odvolací finan?ní ?editelství, de T. Rozehnal, în calitate de agent;

– pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de J. Vlá?il ?i de O. Serdula, în calitate de agen?i;

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna ?i de A. Kramarczyk–Sza?adzi?ska, în calitate de agen?i;

– pentru Comisia European?, de M. Salyková, de J. Jokubauskait? ?i de R. Lyal, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea principiilor neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii, precum ?i a articolului 90 din Directiva 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).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între A?PACK CZ s. r. o., pe de o parte, ?i Odvolací finan?ní ?editelství (Direc?ia de solu?ionare a contesta?iilor în materie fiscal?, Republica Ceh?), pe de alt? parte, în leg?tur? cu refuzul acesteia din urm? de a?i acorda o regularizare a cuantumului taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) achitate pentru crean?e nepl?tite ?i considerate nerecuperabile ca urmare a insolven?ei debitorului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 73 din Directiva 2006/112 prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prev?zute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de c?tre furnizor sau prestator, în schimbul livr?rii sau al prest?rii, de la client sau de la un ter?, inclusiv subven?ii direct legate de pre?ul livr?rii sau al prest?rii.”

4 Potrivit articolului 90 din aceast? directiv?:

„(1) În cazul anul?rii, al refuzului sau al nepl??ii totale sau par?iale sau în cazul în care pre?ul este redus dup? livrare, baza de impozitare se reduce, în consecin??, în condi?iile stabilite de statele membre.

(2) În cazul nepl??ii totale sau par?iale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

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 dintre 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.”

Dreptul ceh

6 Dreptul de a efectua rectificarea cuantumului taxei în cazul crean?elor fa?? de debitori afla?i în procedura de insolven?? a fost introdus în Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea ad?ugat? prin Legea nr. 47/2011 (denumit? în continuare „Legea privind TVA?ul”), a c?rei expunere de motive indic?:

„Se introduce o nou? posibilitate de rectificare a cuantumului taxei în aval în cazul crean?elor fa?? de debitori (clien?i) care fac obiectul unei proceduri de insolven??, iar aceasta ?inând cont de

evolu?ia negativ? a situa?iei economice. Prezenta propunere r?spunde în mod activ la situa?ia economic? actual? ?i constituie o m?sur? de combatere a crizei, cu obiectivul de a ajuta întreprinderile al c?ror flux de numerar este redus de crean?ele nerecuperabile de?inute fa?? de întreprinderi aflate în insolven??.

Având în vedere consecin?ele crizei financiare globale, exist? din ce în ce mai multe întreprinderi care se afl? în procedura de faliment ?i care nu mai sunt în m?sur? s? fac? fa?? obliga?iilor lor fa?? de creditori (furnizori). Numero?i furnizori (creditori) nu mai sunt în m?sur? s? recupereze totalitatea crean?elor pe care le de?in fa?? de clien?i (debitori). Aceast? împrejurare are un impact negativ asupra situa?iei economice a întreprinderilor pân? acum «viabile».

Pe baza acestei dispozi?ii, creditorul (furnizorul) va avea, prin urmare, dreptul de a rectifica cuantumul taxei în aval dac? clientul (debitorul) nu i?a pl?tit bunurile livrate sau serviciile furnizate ?i dac? instan?a competent? în materia insolven?ei a lansat o procedur? de insolven?? împotriva clientului. […]

Propunerea este pe deplin conform? cu articolele 90 ?i 185 din [Directiva 2006/112]. O reglementare similar? este aplicabil? în cel pu?in 12 state membre ale Uniunii Europene. Acest sistem este pus în aplicare, sub diferite forme, în urm?toarele state membre: Belgia, Luxemburg, Danemarca, Germania, Fran?a, Portugalia, Irlanda, Austria, Italia, Grecia, Letonia ?i Regatul Unit.”

7 Articolul 44 alineatul 3 din Legea privind TVA?ul, referitor la rectificarea cuantumului taxei în ceea ce prive?te crean?ele fa?? de debitori care fac obiectul unei proceduri de insolven??, prevede:

„Creditorul poate efectua rectificarea cuantumului taxei în aval cel mai devreme în cursul exerci?iului fiscal în cursul c?ruia au fost îndeplinite condi?iile stabilite la alineatul 1. Nu se poate efectua o rectificare […] în ipoteza în care debitorul a încetat s? fie persoan? impozabil?.”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

8 A?PACK CZ este o societate ceh?, persoan? impozabil? în scopuri de TVA. Una dintre societ??ile cliente ale acesteia, Delpharmea Nutraceuticals, a.s., a f?cut obiectul unei proceduri de insolven??, lansat? la 27 mai 2009.

9 În declara?ia sa fiscal? pentru cel de al patrulea trimestru al exerci?iului fiscal 2011, A?PACK CZ a solicitat rambursarea sumei de 539 822 de coroane cehe (CZK) (aproximativ 21 000 de euro), ca urmare, printre altele, a unei rectific?ri a cuantumului TVA?ului pentru crean?e neachitate de aceast? societate, pentru livr?ri de bunuri ?i prest?ri de servicii în perioada cuprins? între 30 octombrie 2008 ?i 2 februarie 2009.

10 Prin decizia din 17 aprilie 2012, Finan?ní ú?ad pro Prahu 9 (Biroul de finan?e Praga 9, Republica Ceh?) a limitat cuantumul solicitat de A?PACK CZ la 41 211 CZK (aproximativ 1 600 euro), pentru motivul c? articolul 44 alineatul 3 din Legea privind TVA?ul nu ar permite s? se efectueze o rectificare a cuantumului taxei dac? debitorul a încetat s? fie persoan? impozabil?, cum era cazul Delpharmea Nutraceuticals începând cu 3 noiembrie 2011.

11 A?PACK CZ a introdus o ac?iune administrativ? împotriva acestei decizii în fa?a Direc?iei de solu?ionare a contesta?iilor în materie fiscal?, care a respins?o.

12 A?PACK CZ a sesizat M?stský soud v Praze (Curtea Municipal? din Praga, Republica Ceh?) cu o cerere în anularea acestei decizii de respingere, pe care aceast? instan?? a respins?o.

13 În aceste condi?ii, A?PACK CZ a sesizat instan?a de trimitere, Nejvyšší správní soud

(Curtea Administrativ? Suprem?, Republica Ceh?), cu un recurs împotriva acestei din urm? decizii de respingere. Ea sus?ine c? condi?ia privind statutul de persoan? impozabil? al debitorului, prev?zut? la articolul 44 alineatul 3 din Legea privind TVA?ul, este nu doar contrar? articolului 90 din Directiva 2006/112, ci constituie ?i un ajutor de stat interzis.

14 Instan?a de trimitere consider? c? argumentele A?PACK CZ referitoare la existen?a unui ajutor de stat nu pot fi admise. În schimb, condi?ia referitoare la men?inerea caracterului de persoan? impozabil? al debitorului, prev?zut? la articolul 44 alineatul 3 din Legea privind TVA?ul, este, în opinia sa, contrar? articolului 90 din Directiva 2006/112, întrucât poate face imposibil? regularizarea bazei de impozitare a creditorului persoan? impozabil? f?r? ca acest fapt s? poat? fi justificat de incertitudinea privind caracterul definitiv al nepl??ii.

15 În aceste context, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativ? Suprem?) a decis s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 90 alineatul (2) din [Directiva 2006/112] poate fi interpretat, având în vedere principiul neutralit??ii fiscale ?i principiul propor?ionalit??ii, în sensul c? permite statelor membre ca, pe cale de derogare, s? stabileasc? condi?ii prin care, în anumite cazuri, s? se exclud? reducerea bazei de impozitare în caz de neplat? total? sau par?ial??

2) În cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare, legisla?ia na?ional? este contrar? obiectivului articolului 90 din [Directiva 2006/112] dac? nu permite pl?titorilor de TVA s? efectueze o rectificare a cuantumului TVA?ului în situa?ia în care a devenit exigibil? pentru o opera?iune taxabil? fa?? de un alt pl?titor de TVA care a pl?tit doar în parte sau nu a pl?tit deloc pentru opera?iune ?i care ulterior a încetat s? mai aib? calitatea de pl?titor de TVA?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

16 Prin intermediul celor dou? întreb?ri, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 90 din Directiva 2006/112, considerat în lumina principiilor neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii, trebuie interpretat în sensul c? se opune unei legisla?ii na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, care prevede c? persoana impozabil? nu poate efectua rectificarea bazei de impozitare în scopuri de TVA, în caz de neplat? total? sau par?ial? de c?tre debitorul s?u a unei sume datorate în temeiul unei opera?iuni supuse acestei taxe, dac? debitorul respectiv nu mai este pl?titor de TVA.

17 În temeiul unei jurispruden?e constante a Cur?ii, articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care vizeaz? cazurile de anulare, de refuz, de neplat? total? sau par?ial? sau de reducere a pre?ului dup? livrare, oblig? statele membre s? reduc? baza de impozitare ?i, prin urmare, cuantumul TVA?ului datorat de persoana impozabil? de fiecare dat? când, dup? încheierea unei tranzac?ii, contrapartida sau o parte din aceasta nu este încasat? de persoana impozabil?. Aceast? dispozi?ie reprezint? expresia unui principiu fundamental al Directivei 2006/112 potrivit c?ruia baza de impozitare se constituie din contrapresta?ia primit? efectiv ?i al c?rui corolar const? în faptul c? administra?ia fiscal? nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l?a colectat persoana impozabil? (a se vedea în special Hot?rârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, punctul 29 ?i jurispruden?a citat?).

18 Desigur, articolul 90 alineatul (2) din aceast? directiv? permite statelor membre s? deroge de la aceast? norm? în cazul nepl??ii totale sau par?iale a pre?ului opera?iei.

19 Îns?, astfel cum Curtea a statuat deja, aceast? facultate de derogare, care este strict limitat? la cazurile nepl??ii totale sau par?iale, este întemeiat? pe ideea c? neplata contrapresta?iei poate, în anumite circumstan?e ?i din cauza situa?iei juridice existente în statul membru în cauz?, s? fie

greu de verificat sau s? fie doar provizorie (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, punctul 18, Hot?rârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 17, ?i Hot?rârea din 22 februarie 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, punctul 37).

20 Rezult? c? exercitarea unei asemenea facult??i de derogare trebuie s? fie justificat? pentru ca m?surile luate de statele membre pentru punerea sa în aplicare s? nu bulverseze obiectivul de armonizare fiscal? urm?rit de Directiva 2006/12 (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, punctul 18, Hot?rârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 18, ?i Hot?rârea din 22 februarie 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, punctul 38) ?i c? nu le poate permite acestora s? exclud? pur ?i simplu reducerea bazei de impozitare a TVA?ului în caz de neplat? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punctele 20 ?i 21).

21 Aceast? concluzie este confirmat? de o interpretare teleologic? a articolului 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112. Astfel, de?i este pertinent ca statele membre s? poat? combate incertitudinea privind neplata unei facturi sau caracterul definitiv al acesteia, o asemenea facultate de derogare nu se poate extinde dincolo de aceast? incertitudine ?i în special la aspectul dac? o reducere a bazei de impozitare poate s? nu fie efectuat? în cazul nepl??ii (Hot?rârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 22, ?i Hot?rârea din 22 februarie 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, punctul 40).

22 În plus, admiterea posibilit??ii statelor membre de a exclude orice reducere a bazei de impozitare a TVA?ului ar fi contrar? principiului neutralit??ii TVA?ului, din care rezult?, printre altele, c?, în calitatea sa de colector de taxe în contul statului, întreprinz?torul trebuie s? fie degrevat în întregime de sarcina taxei datorate sau achitate în cadrul activit??ilor sale economice, ele însele supuse la plata TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 23).

23 În spe??, o cerin?? precum cea prev?zut? de legisla?ia na?ional? în discu?ie în litigiul principal, care condi?ioneaz? rectificarea bazei de impozitare în scopuri de TVA de împrejurarea ca debitorul s? nu fi încetat s? fie pl?titor de TVA, nu poate fi justificat? de necesitatea de a lua în considerare incertitudinea cu privire la caracterul definitiv al nepl??ii în cauz?.

24 Astfel, dup? cum arat? de altfel în esen?? Comisia European? în observa?iile sale scrise, împrejurarea c? debitorul a încetat s? fie pl?titor de TVA, în contextul unei proceduri de insolven??, constituie mai degrab?, dimpotriv?, un element de natur? s? confirme caracterul definitiv al nepl??ii.

25 În ceea ce prive?te aspectul dac?, astfel cum sus?ine guvernul ceh în observa?iile sale scrise, referindu?se în special la punctul 33 din Hot?rârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40), o asemenea cerin?? ar putea, cu toate acestea, s? fie considerat? conform? cu articolul 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112, în m?sura în care urm?re?te obiectivele legate de asigurarea colect?rii corecte a TVA?ului, de evitarea fraudei ?i de eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale, trebuie ar?tat c? asemenea obiective nu permit s? se contravin? finalit??ii ?i economiei acestei dispozi?ii ?i s? se justifice o derogare de la articolul 90 alineatul (1) din aceast? directiv? pentru alte motive decât cele privind incertitudinea referitoare la neplat? sau la caracterul definitiv al acesteia.

26 De asemenea, de?i articolul 273 din Directiva 2006/112, deopotriv? invocat de Republica Ceh? în sus?inerea interpret?rii sale, permite statelor membre s? prevad? obliga?iile pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA?ului ?i pentru a evita frauda, dintr?o jurispruden?? constant? a Cur?ii rezult? c? asemenea m?suri nu pot, în principiu, s?

deroge de la respectarea normelor privind baza de impozitare decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific, întrucât trebuie s? afecteze cât mai pu?in posibil obiectivele ?i principiile Directivei 2006/112 ?i nu pot fi utilizate într?un mod care ar repune în discu?ie neutralitatea TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, punctul 33 ?i jurispruden?a citat?), care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului instituit de legisla?ia Uniunii în materie.

27 În spe??, din dosarul prezentat Cur?ii nu reiese c? autorizarea unui creditor persoan? impozabil? precum A?PACK CZ de a reduce baza sa de impozitare în scopuri de TVA atunci când se confrunt? cu o situa?ie de neplat? a crean?ei sale de c?tre un debitor insolvent ?i devenit între timp nepl?titor de TVA ar prezenta un risc special de fraud? sau de evaziune fiscal?. În plus, faptul de a exclude orice posibilitate de reducere a acestei baze de impozitare într?o asemenea ipotez? ?i de a impune acestui creditor persoan? impozabil? sarcina unui cuantum de TVA pe care nu l?ar fi perceput în cadrul activit??ilor sale economice dep??e?te, în orice caz, limitele strict necesare pentru atingerea obiectivelor prev?zute la articolul 273 din Directiva 2006/112.

28 ?inând seama de cele ce preced?, este necesar s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? articolul 90 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? se opune unei legisla?ii na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, care prevede c? persoana impozabil? nu poate efectua rectificarea bazei de impozitare în scopuri de TVA, în caz de neplat? total? sau par?ial? de c?tre debitorul s?u a unei sume datorate în temeiul unei opera?iuni supuse acestei taxe, dac? debitorul respectiv nu mai este pl?titor de TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

29 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

Articolul 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretat în sensul c? se opune unei legisla?ii na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, care prevede c? persoana impozabil? nu poate efectua rectificarea bazei de impozitare în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? (TVA), în caz de neplat? total? sau par?ial? de c?tre debitorul s?u a unei sume datorate în temeiul unei opera?iuni supuse acestei taxe, dac? debitorul nu mai este pl?titor de TVA.

Semn?turi

* Limba de procedur?: ceha.