

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 19 decembrie 2013(1)

Cauza C-107/13

„FIRIN” OOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[cerere de decizie preliminară formulată de Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria)]

„Fiscalitate – Taxă pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Deducerea TVA-ului achitat în amonte – Regularizarea deducerii taxei achitate în amonte în cazul unor avansuri, atunci când prestația nu a fost executată”

I – Introducere

1. Curtea de Justiție este din nou sesizată cu întrebări pe care instanțele judecătorești din Bulgaria le adresează în legătură cu o pretinsă fraudă în materie de TVA, ca urmare a refuzului de a acorda dreptul de deducere a taxei achitate în amonte. Particularitatea prezentei cauze constă în faptul că dreptul de deducere a taxei a fost invocat în urma unui avans care nu a fost însă urmat de executarea unei prestații.

2. Curtea nu s-a confruntat până în prezent cu evoluția deducerii TVA-ului achitat în amonte într-o astfel de situație. De aceea, în speță, trebuie să se țină seama nu numai, ca de obicei, de jurisprudența consacrată a Curții cu privire la refuzul deducerii TVA-ului achitat în amonte în cazul unei fraude în materie de TVA – uneori dificil de dovedit –, ci trebuie să se răspundă și la o problemă de interpretare netratată până în prezent care prezintă o importanță generală pentru legislația în materia taxei pe valoarea adăugată.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

3. Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁽²⁾ (denumit în continuare „Directiva TVA”) reglementează dreptul de deducere a taxei achitate în amonte:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează

operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

4. Potrivit articolului 167 din Directiva TVA, acest drept de deducere „ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”. În temeiul articolului 63, TVA-ul devine exigibil „atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”. Articolul 65 cuprinde însă următoarea reglementare specială:

„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.”

5. Directiva TVA prevede în anumite cazuri o rectificare a taxei și o regularizare a deducerii taxei achitate în amonte. Rectificarea taxei se efectuează în conformitate cu articolul 90 alineatul (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.”

6. Potrivit articolului 184 din Directiva TVA, „[d]educerea inițială [se regularizează] atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”. Articolul 185 din Directiva TVA prevede în acest sens următoarele:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, 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 total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, al pierderii sau al 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 total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

7. În plus, Directiva TVA conține la articolul 192a și următoarele dispoziții privind „Persoane obligate la plata TVA-ului către autoritățile fiscale”. Potrivit normei de bază prevăzute la articolul 193, TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă „ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă [...]”.

8. În această privință, în considerentul (44) al Directivei TVA se precizează:

„Este necesar ca statele membre să poată adopta dispoziții care să prevadă că altă persoană decât persoana obligată la plata TVA este responsabilă solidar de plata taxei.”

9. Așadar, articolul 205 din Directiva TVA prevede, în plus, următoarele:

„În situațiile prevăzute la articolele 193-200 și articolele 202, 203 și 204, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA.”

B – Dreptul național

10. Potrivit articolului 177 din Legea bulgară privind TVA-ul (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), o persoană înregistrată în scopuri de TVA, destinatară a unei livrări impozabile, răspunde pentru TVA-ul datorat și neachitat de cealaltă persoană înregistrată în scopuri de TVA în măsura în care s-a exercitat dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte care are legătură directă sau indirectă cu TVA-ul datorat și neachitat.

III – Procedura principală și procedura în fața Curții

11. Procedura principală privește o decizie de impunere rectificativă prin care reclamantei Firin OOD (denumită în continuare „Firin”) i-a fost refuzat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent unei facturi emise de Agra Plani EOOD (denumită în continuare „Agra Plani”).

12. Cele două părți au încheiat în anul 2010 un contract de vânzare-cumpărare având ca obiect livrarea a 10 000 de tone de grâu, în pofida faptului că, potrivit dreptului bulgar, Agra Plani nu avea dreptul să comercializeze cereale. Agra Plani trebuia să livreze grâul cel mai târziu până la data de 31 decembrie 2012, iar FIRIN trebuia să plătească în avans prețul de cumpărare în cuantum de 3,6 milioane BGN (aproximativ 1,8 milioane de euro). După ce a plătit către Agra Plani suma de 4,17 milioane BGN, Firin a invocat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

13. Agra Plani a virat imediat această sumă cu titlu de pretins împrumut în contul societății York Skay EOOD, care a virat în aceeași zi o sumă de 3,6 milioane BGN în contul Firin ca pretins aport de capital. Asociații care dețineau capital în cadrul Firin erau York Skay EOOD, precum și o persoană fizică, la rândul său asociat unic al Agra Plani.

14. După neachitarea de către Agra Plani a TVA-ului datorat în temeiul contractului de vânzare-cumpărare și după nelivrarea grâului și, în plus, după radierea sa din oficiu în aprilie 2011 ca persoană impozabilă, administrația fiscală bulgară i-a solicitat societății Firin restituirea TVA-ului achitat în amonte pretins deja pe baza contractului de vânzare-cumpărare. Aceasta consideră că un drept inițial de deducere a TVA-ului achitat în amonte dintr-un avans nu poate fi avut în vedere în cazul în care prestația promisă nu este efectuată ulterior. În plus, administrația prezumă că este vorba despre o operațiune fictivă și despre un flux fictiv de bani, întrucât Firin cunoștea faptul că TVA-ul datorat în temeiul contractului de vânzare-cumpărare urma să nu fie achitat.

15. Administrativen sad Veliko Tarnovo, instanța sesizată cu soluționarea litigiului privind refuzul acordării dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte, adresează în prezent Curții, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări:

„1) În cazuri precum cel din procedura principală, în care s-a efectuat imediat și efectiv deducerea TVA-ului aferent unui avans plătit pentru o livrare de bunuri impozabilă viitoare și clar determinată, normele prevăzute la articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 65, cu articolul 90 alineatul (1) și cu articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în mod coerent în sensul că, având în vedere neexecutarea din motive obiective și/sau subiective a prestației principale, conform condițiilor de livrare, trebuie să se refuze dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte la momentul exercitării sale?

2) Din această coroborare și luând în considerare principiul neutralității TVA-ului, rezultă că în această situație este (respectiv nu este) relevantă posibilitatea obiectivă a furnizorului de a rectifica în modul prevăzut de legislația națională TVA-ul facturat și/sau baza de impozitare din factură și care ar fi efectul unei astfel de rectificări asupra refuzului inițial al deducerii TVA-ului achitat în amonte?

3) Dispozițiile articolului 205 coroborat cu articolul 168 litera (a) și cu articolul 193, ținând seama chiar și de considerentul (44) al Directivei TVA, trebuie interpretate în sensul că statele membre au dreptul să refuze destinatarului unei livrări deducerea TVA-ului achitat în amonte prin aplicarea exclusivă a unor criterii adoptate de statele membre printr-o legislație națională în temeiul căreia se impune unei alte persoane decât persoana impozabilă o datorie fiscală, dacă în acest caz rezultatul fiscal final ar fi diferit de rezultatul final obținut în situația respectării stricte a normelor impuse de statul membru?

4) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare, o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal este admisibilă în cazul aplicării articolului 205 din Directiva TVA și este compatibilă cu principiile efectivității și proporționalității dacă introduce o răspundere solidară pentru plata TVA-ului bazându-se pe prezumții ale căror condiții de punere în aplicare nu sunt fapte obiective care pot fi stabilite în mod direct, ci instituții de drept civil, litigiile cu privire la acestea fiind soluționate în mod definitiv prin alte modalități procedurale?"

16. În procedura în fața Curții au prezentat observații scrise administrația fiscală bulgară, Republica Bulgaria, Republica Estonia, Republica Italiană și Comisia.

IV – **Aprecieri juridice**

17. Instanța de trimitere adresează patru întrebări preliminare referitoare la două domenii diferite reglementate de Directiva TVA. Pe de o parte, la prima, la a doua și la a treia întrebare preliminară este vorba despre refuzul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte, în special despre condițiile acestuia prevăzute la articolul 167 și următoarele, respectiv la articolul 184 și următoarele din Directiva TVA. Pe de altă parte, a patra întrebare preliminară și, parțial, și cea de a treia întrebare preliminară privesc răspunderea solidară a unei persoane impozabile pentru datoria fiscală a unei alte persoane în conformitate cu articolul 205 din Directiva TVA.

18. Trebuie subliniat că refuzul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte se diferențiază în mod strict de răspunderea pentru datoria fiscală a unei alte persoane, întrucât dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și răspunderea sunt supuse unor condiții și dispoziții diferite prevăzute de Directiva TVA.

19. În cererea de decizie preliminară, însăși instanța de trimitere a arătat că administrația financiară bulgară nu a formulat pretenții față de Firin în temeiul răspunderii solidare pentru datoria fiscală a Agra Plani, ci i-a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Potrivit jurisprudenței constante, Curtea poate să refuze interpretarea solicitată dacă este evident că aceasta nu are nicio legătură cu obiectul litigiului principal(3). În acest context, întrebările preliminare sunt inadmisibile, în măsura în care se referă la răspunderea solidară a unei persoane impozabile pentru datoria fiscală a unei alte persoane, întrucât relevanța întrebărilor formulate pentru litigiul principal nu rezultă din motivarea cererii de decizie preliminară. Aadar, în măsura în care se referă de asemenea la interpretarea articolului 205 din Directiva TVA, nu trebuie să se răspundă nici la a patra întrebare preliminară, nici la a treia întrebare preliminară.

20. În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, prin intermediul primei, al celei de a doua și al celei de a treia întrebări preliminare instanța de trimitere solicită să

se stabilească dacă acordarea acestui drept trebuie refuzat? atunci când, în cazul unui avans, potrivit articolului 65 din Directiva TVA, prestația nu este efectuată (a se vedea în acest sens secțiunea B), precum și dacă este relevant aspectul că furnizorul datorează în continuare TVA-ul pentru prestația neexecutată (a se vedea în acest sens secțiunea C). În plus, pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util(4), vom aborda, mai întâi, problema privind împrejurările în care poate lua naștere un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte ca urmare a unui avans (a se vedea în acest sens secțiunea A).

A – Originea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte în cazul unui avans

21. Potrivit articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte ia naștere de îndată ce taxa deductibilă devine exigibilă. Apariția dreptului de deducere al Firin în temeiul contractului de vânzare-cumpărare încheiat cu Agra Plani impune ca autoritatea fiscală să fi dobândit dreptul de a solicita plata TVA-ului de la Agra Plani. Potrivit articolului 63 din Directiva TVA, această exigibilitate intervine în principiu numai odată cu livrarea bunurilor, livrare care nu a fost însă efectuată de Agra Plani.

22. În cazul în care se plătește totuși un avans pentru o operațiune imposibilă, potrivit articolului 65 din Directiva TVA, taxa pe valoarea adăugată devine astfel exigibilă, odată cu aceasta luând naștere, în momentul încasării plății efectuate în avans de persoana imposibilă, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Un astfel de avans nu trebuie să fie limitat la o parte a contraprestației, ci poate consta – precum în prezenta cauză – din întreaga contraprestație(5). Potrivit jurisprudenței Curții, aplicarea articolului 65 din Directiva TVA impune, în plus, ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare, în special ca la momentul plății anticipate bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie(6).

23. În motivarea cererii de decizie preliminară se pleacă de la premisa că, indiferent de operațiunile de plată ulterioare, contraprestația furnizoarei Agra Plani a fost pusă efectiv la dispoziție și că a existat astfel un avans în sensul articolului 65 din Directiva TVA. În plus, în special prima întrebare preliminară sugerează că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute în jurisprudența menționată în ceea ce privește certitudinea livrării. Instanța de trimitere concluzionează din aceasta că Firin beneficiază în principiu de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

24. Instanța de trimitere trebuie să țină însă seama de aspectul că articolul 65 din Directiva TVA nu se poate aplica nici atunci când efectuarea prestației este incertă la momentul la care se plătește avansul.

25. Astfel, Curtea a respins aplicabilitatea acestei dispoziții într-un caz pentru motivul că cumpărătorul putea să rezilieze unilateral contractul în orice moment(7). Din cauza acestei posibilități de reziliere nu era, așadar, sigur că livrarea imposibilă va fi ulterior executată efectiv.

26. În plus, potrivit jurisprudenței constante, articolul 65, care constituie o derogare de la norma prevăzută la articolul 63 din Directiva TVA, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte(8). Potrivit articolului 62 punctul 1 din Directiva TVA, prin realizarea faptului generator sunt îndeplinite în special condițiile legale necesare pentru ca autoritatea fiscală să poată solicita plata TVA-ului. De aici rezultă că TVA-ul poate deveni exigibil concomitent cu sau după intervenția faptului generator, însă, în principiu, nu înainte de acest moment(9). Faptul generator care trebuie luat în considerare în speță, prevăzut la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, este însă realizat numai atunci când se efectuează o livrare de bunuri. În cazul în care articolul 65 din Directiva TVA permite în prezent ca TVA-ul să devină deja exigibil în cazul unui avans, înainte de realizarea faptului generator, stabilindu-se astfel, în primul rând, baza de impozitare, atunci este

de a?teptat ca, potrivit derul?rii obi?nuite, presta?ia impozabil? s? fie ?i efectuat?. Dacă există îndoieli concrete cu privire la acest aspect, articolul 65 din Directiva TVA nu este aplicabil.

27. În procedura principal? ar putea exista astfel de îndoieli.

28. Pe de o parte, acest lucru este valabil întrucât în motivarea cererii de decizie preliminar? contractul de vânzare?cump?rare este descris de instan?a de trimitere ca fiind par?ial „fictiv”. A?adar, este posibil s? nu fi existat o inten?ie serioas? de la bun început în ceea ce prive?te livrarea grâului.

29. Pe de alt? parte, în acest context trebuie s? se ?in? seama ?i de împrejurarea c? Agra Plani nu era autorizat? s? efectueze livrarea grâului ?i c?, prin urmare, contractul de vânzare?cump?rare putea s? fie nul. Este adev?rat c? principiul neutralit??ii fiscale se opune unei diferen?ieri generale între opera?iunile licite ?i opera?iunile ilicite(10). Cu toate acestea, o interdic?ie legal? a livr?rii ar putea s? suscite îndoieli la momentul pl??ii avansului cu privire la problema dacă livrarea a fost vreodat? efectuat?.

30. Întrucât aceste dou? împrejur?ri privesc situa?iile de fapt ?i, respectiv, interpretarea dreptului na?ional, ele trebuie clarificate de instan?a de trimitere în cadrul procedurii principale. În m?sura în care, din cauza îndoielilor concrete cu privire la efectuarea viitoare a presta?iei, existente la momentul pl??ii în avans, articolul 65 din Directiva TVA nu ar trebui s? se aplice în spe??, potrivit articolului 167 coroborat cu articolul 63 din Directiva TVA, la momentul pl??ii avansului nu ar fi luat înc? na?tere un drept de deducere a TVA?ului achitat în amonte. Pentru a r?spunde la întreb?rile preliminare, vom pleca totu?i în continuare de la premisa existen?ei unui astfel de drept în favoarea Firin.

B – Refuzul dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte în cazul neexecut?rii presta?iei

31. Prin intermediul primei întreb?ri preliminare, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc? dacă dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte în cazul unui avans, care determin? aplicarea articolului 65 din Directiva TVA, există atunci când livrarea impozabil? nu este efectuat? ulterior.

32. În această privin??, p?r?ile din procedur? au ar?tat c?, potrivit jurispruden?ei constante, dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte poate fi refuzat dacă se stabile?te, în raport cu elemente obiective, c? acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Aceasta este situa?ia atunci când o fraud? fiscal? este s?vâr?it? chiar de persoana impozabil? sau atunci când aceasta ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? participa la o opera?iune implicat? într?o fraud? privind TVA?ul(11).

33. Problema dacă dreptul de deducere a TVA?ului trebuie refuzat ca urmare a unui comportament fraudulos preced? în mod logic întrebarea dacă un astfel de drept există efectiv în temeiul dispozi?iilor de aplicabilitate general?, a?adar, total independent de o fraud? care trebuie, mai întâi, dovedit?. Prin urmare, în prezenta cauz?, trebuie s? se clarifice, în primul rând, aspectul dacă dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte trebuie rectificat în orice caz potrivit articolului 184 ?i urm?toarele, dacă în cazul pl??ii unui avans efectuate în temeiul articolului 65 din Directiva TVA nu are loc o livrare de bunuri.

34. Potrivit articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA, deducerea TVA-ului achitat în amonte este regularizată în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus. Astfel cum am precizat deja în mod detaliat în contextul cauzei TETS Haskovo, în speță este vorba, printre altele, despre problema dacă acțiunile care s-au aflat la originea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte au fost ulterior realizate efectiv(12).

35. Factorii care trebuie luați în considerare în prezenta cauză la stabilirea deducerii TVA-ului achitat în amonte includ, în cazul plății unui avans efectuate potrivit articolului 65 din Directiva TVA – astfel cum am menționat deja(13) – și acțiunea ca, potrivit derulării obișnuite, prestația imposibilă să fie efectuată. Trebuie să se constate că această acțiune nu mai poate exista, întrucât se pare că nu va fi efectuată o prestație imposibilă, astfel încât să au modificat factorii relevanți pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte. Prin urmare, potrivit articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA, deducerea TVA-ului trebuie în principiu regularizată atunci când nu mai există acțiuni privind efectuarea prestației. Instanța de trimitere trebuie să clarifice acest aspect în procedura principală.

36. Derogarea prevăzută la articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA nu se opune regularizării. La acest alineat sunt menționate diferite cazuri în care nu se realizează o regularizare. Totuși, la articolul în cauză nu se menționează neexecutarea unei prestații după plata avansului.

37. Aadar, la prima întrebare preliminară trebuie să se răspundă în principiu că deducerea TVA-ului achitat în amonte în cazul plății unui avans, care a determinat aplicarea articolului 65 din Directiva TVA, trebuie regularizată atunci când prestația imposibilă nu este în final efectuată.

C – Legătura cu rectificarea datoriei fiscale

38. În plus, prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, luând în considerare principiul neutralității fiscale în prezenta cauză, regularizarea deducerii TVA-ului achitat în amonte depinde de posibilitatea obiectivă de a rectifica datoria fiscală aferentă. Într-adevăr, dacă această datorie fiscală nu este rectificată, în pofida faptului că deducerea TVA-ului achitat în amonte este regularizată, autoritatea fiscală ar putea obține ca rezultat final mai mult decât i-ar reveni în cazul unei desfășurări corespunzătoare a evenimentelor.

39. Principiul neutralității fiscale constituie nu numai o expresie particulară a principiului egalității în materie de TVA, ci prevede de asemenea că mecanismul deducerii TVA-ului achitat în amonte vizează eliberarea integrală a fiecărui întreprinzător de sarcina TVA-ului datorat sau achitat pentru activitățile sale economice(14). O împovărare contrară sistemului a unei persoane impozabile ar putea fi prezumată în situația din speță în măsura în care furnizorul Agra Plani ar putea fi obligat în continuare la plata TVA-ului, în timp ce partenerul său contractual, Firin, deși a plătit un avans, trebuie totuși să regularizeze deducerea rezultată.

40. În această privință, trebuie să se țină seama de aspectul că într-o situație precum cea din speță există o datorie fiscală pentru două motive.

41. În primul rând, furnizorul datorează TVA-ul, aspect care a fost subliniat în mod întemeiat de părțile din procedură, în conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA, pe baza taxei pe valoarea adăugată menționate de acesta pe factură. Potrivit jurisprudenței constante, datoria fiscală respectivă poate fi într-adevăr rectificată de furnizor în anumite condiții(15), iar rectificarea nu poate fi exclusă din cauza faptului că, la momentul efectuării sale, furnizorul nu mai este înregistrat

în calitate de persoană obligată la plata TVA-ului(16). Atât timp cât acest lucru nu s-a întâmplat, datoria fiscală există însă în continuare, în timp ce, astfel cum am observat, deducerea corespunzătoare a TVA-ului achitat în amonte trebuie în principiu regularizată.

42. În consecință, în Hotărârile Stroytrans și LVK, Curtea a constatat deja că operatorii economici care participă la o operațiune nu trebuie în mod necesar să fie tratați în mod identic, atât timp cât emitentul facturii nu a corectat factura, întrucât emitentul facturii este persoană plătitoare a TVA-ului menționat pe această factură chiar și atunci când nu a existat efectiv nicio operațiune imposibilă, conform articolului 203 din Directiva TVA, în timp ce destinatarul facturii nu beneficiază într-un asemenea caz de niciun drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte(17).

43. În al doilea rând, în prezenta cauză, furnizorul datorează însă TVA-ul și în temeiul articolului 193 coroborat cu articolul 65 din Directiva TVA ca urmare a avansului. În principiu, este adevărat că o astfel de datorie fiscală poate fi ștearsă din nou, potrivit articolului 90 din Directiva TVA, prin reducerea bazei de impozitare. Există însă îndoieli cu privire la aspectul dacă aceasta se poate realiza fără restituirea avansului. Astfel, punctul de vedere al Curții exprimat în Hotărârea Freemans poate fi înțeles în sensul(18) că o reducere a bazei de impozitare impune în general restituirea efectivă a sumelor plătite către persoana imposibilă(19). Așadar, în cazul în care furnizorul nu restituie avansul, datoria fiscală nu mai poate fi – spre deosebire de cazul prevăzut la articolul 203 din Directiva TVA – rectificată ulterior, deși concomitent ar trebui regularizată deducerea TVA-ului achitat în amonte.

44. În această privință trebuie analizate două aspecte diferite.

45. Mai întâi, trebuie să se constate că, potrivit jurisprudenței, în general nu se contestă aspectul dacă există o datorie fiscală, deși nu există posibilitatea invocării dreptului corespunzător de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Astfel, Curtea a statuat în Hotărârea Petroma Transports și alții că exigibilitatea taxei nu este condiționată de exercitarea efectivă a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Potrivit acestei jurisprudențe, TVA-ul poate fi aplicat operațiunilor chiar și atunci când dreptul corespunzător de deducere a TVA-ului achitat în amonte nu poate fi invocat din cauza unei erori formale de pe factură(20).

46. În plus, se pune problema dacă o regularizare a deducerii TVA-ului achitat în amonte se impune în special în cazul unui avans înainte ca acest avans să fi fost restituit. Pe de o parte, ea ar corespunde condițiilor descrise ale unei rectificări a bazei de impozitare și, astfel, a datoriei fiscale. Pe de altă parte, în cazul unei incapacități de plată a furnizorului, acest lucru ar scuti persoana care beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte de pierderea cuantumului taxei aferente avansului.

47. Indiferent de aspectul dacă cerințele menționate în Hotărârea Freemans ar fi aplicabile și în cazul unui avans, rectificarea bazei de impozitare potrivit articolului 90 și regularizarea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte în temeiul articolului 184 și următoarele din Directiva TVA sunt supuse unor condiții diferite. Astfel, Curtea și-a întemeiat Hotărârea Freemans pe aspectul că, potrivit jurisprudenței constante, baza de impozitare definitivă este considerată a fi contrapartida percepută efectiv(21). În cazul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte există un principiu comparabil, care ar face o legătură între deducerea taxei și executarea efectivă a contraprestației, dar situația nu se prezintă astfel. Acest aspect reiese din faptul că articolul 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA exclude în principiu regularizarea deducerii taxei în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate. Așadar, în acest caz, persoana imposibilă părăsește dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, deși nu a plătit nimic.

48. În plus, nici din principiul neutralității fiscale nu rezultă vreo cerință care impune ca în cazul unui avans deducerea TVA-ului achitat în avans să nu fie regularizată atât timp cât avansul

nu a fost restituit. Curtea a constatat deja c? prin acest principiu se prevede în general posibilitatea ca destinatarul presta?iei s? poat? exercita numai o ac?iune de drept civil în restituire împotriva partenerului s?u contractual în scopul de a?i ap?ra interesele(22).

49. De?i în Hot?rârea Reemtsma Cigarettenfabriken, citat? anterior, Curtea a acordat totu?i destinatarului unei presta?ii, în cazul incapacit?ii de plat? a partenerului s?u contractual, un drept direct la restituirea TVA?ului pl?tit autorit?ii fiscale f?r? a fi datorat, acest aspect nu este comparabil cu situa?ia din spe??, în care autoritatea fiscal? nu a încasat niciun fel de TVA. În această privin??, Republica Italian? a subliniat în mod întemeiat c? în prezenta cauz?, prin refuzul deducerii TVA?ului achitat în amonte, în cazul nepl?ii concomitente a datoriei fiscale, se evit? în final doar apari?ia unei pierderi în sarcina autorit?ii fiscale, îns? nu se percepe TVA contrar sistemului. Aspectul c? în spe?? această pierdere intervine în schimb la poten?ialul beneficiar al unei presta?ii, care, în circumstan?ele date, nu prime?te înapoi avansul, este justificat de faptul c? destinatarul ?i?a c?utat singur un partener contractual, asumându?i în mod con?tient riscul unei pl?ii în avans.

50. Prin urmare, la a doua ?i la a treia întrebare preliminar? adresate de instan?a de trimitere trebuie s? se r?spund? c? regularizarea dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte nu depinde nici de rectificarea datoriei fiscale corespunz?toare, nici de restituirea avansului.

V – Concluzie

51. Având în vedere considera?iile care preced?, propunem s? se r?spund? la întreb?rile adresate de Administrativen sad Veliko Tarnovo dup? cum urmeaz?:

„1) Condi?ia exigibilit?ii taxei potrivit articolului 65 din Directiva TVA este a?teptarea ca presta?ia impozabil? s? fie de asemenea efectuat? potrivit desf?ur?rii normale a evenimentelor.

2) Potrivit articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA, deducerea TVA?ului achitat în amonte în cazul unui avans în sensul articolului 65 din Directiva TVA trebuie regularizat? atunci când presta?ia impozabil? nu este în final efectuat?. Regularizarea deducerii TVA?ului achitat în amonte nu depinde nici de rectificarea datoriei fiscale aferente, nici de restituirea avansului.”

1 – Limba original?: germana.

2 – JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7.

3 – Hot?rârea din 11 aprilie 2013, Della Rocca (C?290/12, punctul 29 ?i jurispruden?a citat?).

4 – A se vedea, cu privire la această competen?? a Cur?ii, Hot?rârea din 20 martie 1986, Tissier (35/85, Rec., p. 1207, punctul 9), ?i Hot?rârea din 30 mai 2013, Worten (C?342/12, punctul 30).

5 – Hot?rârea din 19 decembrie 2012, Orfey (C?549/11, punctul 37), ?i Hot?rârea din 7 martie 2013, Efir (C?19/12, punctul 39).

6 – Hot?rârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals ?i Goldsborough Developments (C?419/02, Rec., p. I?1685, punctul 48), Hot?rârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts (C?270/09, Rep., p. I?13179, punctul 31), Hot?rârea din 3 mai 2012, Lebara (C?520/10, punctul 26), Hot?rârea din 19 decembrie 2012, Orfey (C?549/11, punctul 28), ?i Hot?rârea din 7 martie 2013, Efir (C?19/12, punctul 32).

- 7 – A se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments (C-419/02, Rec., p. I-1685, punctul 51).
- 8 – Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments (C-419/02, Rec., p. I-1685, punctul 45), Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey (C-549/11, punctul 27), și Hotărârea din 7 martie 2013, Efir (C-19/12, punctul 32).
- 9 – Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments (C-419/02, Rec., p. I-1685, punctul 46).
- 10 – A se vedea Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, Rec., p. I-3369, punctul 22), și Hotărârea din 7 martie 2013, GfBk (C-275/11, punctul 32).
- 11 – A se vedea Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K (C-78/12, punctul 39 și următorul, precum și jurisprudența citată).
- 12 – A se vedea Concluziile prezentate la 14 iunie 2012 în cauza TETS Haskovo (C-234/11, punctele 25-28).
- 13 – A se vedea mai sus punctul 24 și următoarele.
- 14 – A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, punctele 46-48 și jurisprudența citată).
- 15 – A se vedea Hotărârea din 11 aprilie 2013, „Rusedespred” (C-138/12, punctele 25-27 și jurisprudența citată).
- 16 – Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, punctul 49).
- 17 – Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, punctul 41 și următoarele), și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, punctul 46 și următoarele).
- 18 – A se vedea în acest sens Bundesfinanzhof, Hotărârea din 2 septembrie 2010, V R 34/09, punctul 17 făcând trimitere la Bundesfinanzhof, Hotărârea din 18 septembrie 2008, V R 56/06, punctul 43 și următoarele.
- 19 – A se vedea Hotărârea din 29 mai 2001, Freemans (C-86/99, Rec., p. I-4167, punctul 35).
- 20 – A se vedea Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, punctele 41-43).
- 21 – A se vedea Hotărârea din 29 mai 2001, Freemans (C-86/99, Rec., p. I-4167, punctul 27).
- 22 – A se vedea Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Rep., p. I-2425, punctul 39).