

Edi?ie provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOAMNA JULIANE KOKOTT

prezentate la 4 iunie 2020(1)

**Cauza C-335/19**

**E. Sp. z o.o. Sp. k.**

**împotriva**

**Minister Finansów**

[cerere de decizie preliminar? formulat? de Naczelny S?d Administracyjny (Curtea Administrativ? Suprem?, Polonia)]

„Cerere de decizie preliminar? – Fiscalitate – Taxa pe valoarea ad?ugat? – Directiva 2006/112/CE – Articolele 90 ?i 185 – Reducerea bazei de impozitare – Neplat? total? sau par?ial? a pre?ului – Necesitatea lipsei insolven?ei sau a lichid?rii destinatarului presta?iei – Regularizare corespunz?toare a deducerii efectuate ini?ial – Momentul regulariz?rii”

## **I. Introducere**

1. În ce condi?ii o persoan? impozabil? î?i poate regulariza datoria fiscal? dac? partenerul s?u contractual nu l?a pl?tit? Aceasta este, în definitiv, o chestiune cu care Curtea a fost sesizat? în numeroase rânduri(2). Ea ridic? o problem? fundamental? a unui sistem fiscal indirect, în special atunci când sunt implicate dou? întreprinderi. Astfel, regularizarea datoriei fiscale a prestatorului corespunde regulariz?rii deducerii efectuate deja de destinatarul presta?iei. Or, aceasta din urm? este, în mod normal, refuzat? atunci când destinatarul presta?iei este supus unei proceduri de insolven?? sau a fost deja lichidat. Statul nu mai recupereaz?, în acest caz, nimic.

2. Legiuitorul polonez exclude acest risc de pierdere a unor venituri fiscale, întrucât permite regularizarea datoriei fiscale a prestatorului numai dac?, la momentul regulariz?rii, destinatarul presta?iei nu este supus unei proceduri de insolven?? sau de lichidare. Astfel, prestatorul suport? riscul de a datora un impozit pe care nici m?car nu l?a putut colecta. Curtea va trebui s? stabileasc? dac? acest lucru este compatibil cu func?ia acestuia de „colector al taxei în contul statului”(3).

3. Se poate îns? ?ine seama ?i în alt mod de interesul legitim al Poloniei ?i al Uniunii de a evita neplata TVA?ului. Prin urmare, Curtea ar trebui s? utilizeze aceast? procedur? preliminar? pentru a se pronun?a de asemenea, la momentul unei rectific?ri a deducerii, cu privire la

destinatarul presta?iei, atunci c?nd acesta din urm? nu a pl?tit ?nc? contrapresta?ia ?i, prin urmare, nu suport? sarcina TVA?ului.

## II. Cadrul juridic

### A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul juridic al Uniunii este constituit de articolele 73, 90, 184, 185 ?i 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? ?n continuare „Directiva TVA”)(4).

5. Articolul 73 din Directiva TVA stabile?te baza de impozitare:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele dec?t 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, ?n 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.”

6. Articolul 90 din Directiva TVA prevede modificarea ulterioar? a bazei de impozitare ?i consecin?ele juridice pentru prestator:

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

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

7. Articolele 184 ?i 185 din Directiva TVA privesc regularizarea deducerii TVA?ului achitat ?n amonte de destinatarul presta?iei ?n cazul unor modific?ri ulterioare. Articolul 184 prevede:

„Deducerea ini?ial? este regularizat? atunci c?nd este mai mare sau mai mic? dec?t cea la care are dreptul persoana impozabil?.”

8. Articolul 185 din Directiva TVA prevede:

„(1) Regularizarea se efectueaz? ?n special atunci c?nd, dup? ?ntocmirea declara?iei privind TVA, apar modific?ri ale factorilor utiliza?i la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci c?nd se anuleaz? cump?r?ri sau se ob?in reduceri de pre?.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectueaz? regulariz?ri ?n cazul opera?iunilor r?mase total sau par?ial neachitate sau ?n cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate ?n mod corespunz?tor sau ?n cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mic? valoare sau de e?antioane, ?n conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, ?n cazul opera?iunilor r?mase total sau par?ial neachitate sau ?n cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regulariz?rii.”

9. Articolul 273 din Directiva TVA prevede, printre altele, posibilit?ile statelor membre de combatere a evaziunii fiscale:

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

formalit  i în legătură cu trecerea frontierelor.

Op iunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare fa   de cele stabilite la capitolul 3."

## **B. Dreptul polonez**

10. Aceste dispoziții ale dreptului Uniunii au fost transpuse în dreptul polonez prin Legea privind taxa pe bunuri  i pe servicii (Ustawa o podatku od towar w i us ug, Dz. U. 2011, nr. 177, pozi ia 1054, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind TVA ul”) din 11 martie 2004.

11. Articolul 89a din Legea privind TVA ul prevede:

„1. Persoana impozabilă poate regulariza baza de impozitare  i TVA ul datorat pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe teritoriul național în cazul crean elor care au fost considerate ca fiind probabil nerecuperabile. Regularizarea se referă at t la baza de impozitare, c t  i la valoarea TVA ului aferent p r ii din crean   care a fost considerată ca fiind probabil nerecuperabilă.

1a. O crean   este considerată ca fiind probabil nerecuperabilă în cazul în care nu a fost achitată sau cesionată, în orice mod, în termen de 150 de zile de la data scadenței acesteia, menționată în contract sau pe factură.

2. Dispozi iile alineatului 1 se aplică în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condi ii:

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

[...]

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

a) creditorul  i debitorul sunt persoane impozabile identificate în scopuri de TVA;

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

[...]

5) de la data emiterii facturii care face dovada creanței nu au trecut doi ani, calcula i  ncep nd de la sf r itul anului în care aceasta a fost emisă;

3. Regularizarea menționată la alineatul 1 poate fi efectuată prin declara ia fiscală aferentă exerci iului financiar în privin a căreia caracterul nerecuperabil al unei crean e este recunoscut ca fiind probabil, cu condi ia ca, p n  la data depunerii de către creditor a declarației fiscale pentru perioada respectivă, crean a să nu fi fost achitată sau cesionată în nicio formă.

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

respectiv?.

5. Creditorul este obligat ca, odat? cu depunerea declara?iei fiscale prin care efectueaz? regularizarea prev?zut? la alineatul 1, s? îl informeze pe directorul administra?iei fiscale de care apar?ine cu privire la regularizare, precum ?i s? men?ioneze sumele ajustate ?i debitorul.

[...]

7. Dispozi?iile alineatelor 1-5 nu se aplic? atunci c?nd ?ntre creditor ?i debitor exist? un raport de tipul celui men?ionat la articolul 32 alineatele 2-4.

8. Ministrul finan?elor publice va stabili, prin decret, modelul comunic?rii men?ionate la alineatul 5 [...]"

12. Articolul 89b din Legea privind TVA?ul prevede:

„1. ?n cazul neachit?rii crean?ei cuprinse ?ntr-o factur? care face dovada unei livr?ri de bunuri sau a unei prest?ri de servicii efectuate pe teritoriul na?ional ?n termen de 150 de zile de la data la care obliga?ia de plat? a devenit scadent?, specificat? ?n contract sau pe factur?, debitorul este obligat s? regularizeze cuantumul TVA?ului dedus aferent facturii respective ?ntr-o declara?ie aferent? perioadei ?n care a expirat termenul de 150 de zile de la data la care obliga?ia de plat? a devenit scadent?, specificat? ?n contract sau pe factur?.

1a. Dispozi?iile alineatului 1 nu se aplic? dac? debitorul a achitat crean?a cel târziu ?n ultima zi a perioadei de calcul ?n care a expirat termenul de 150 de zile de la data la care obliga?ia de plat? respectiv? a devenit scadent?.

[...]

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

[...]

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

[...]

6 ?n cazul ?n care se constat? c? persoana impozabil? a ?nc?lcat obliga?ia prev?zut? la alineatul 1, directorul administra?iei fiscale sau organul de control fiscal va stabili o tax? suplimentar? ?n valoare de 30 % din cuantumul TVA?ului rezultat din facturile neachitate, care nu a fost regularizat conform alineatului 1. Pentru persoanele fizice ?n cazul c?rora, pentru aceea?i fapt?, se re?ine r?spunderea pentru o contraven?ie fiscal? sau o infrac?iune fiscal?, nu se va stabili o tax? suplimentar?."

### III. Situa?ia de fapt ?i procedura preliminar?

13. Litigiul aflat la originea cererii de decizie preliminar? se ?ntemeiaz? pe o cerere adresat? Minister Finansów (ministrul finan?elor, Polonia) de E. sp. z o.o. (reclamanta din litigiul principal,

denumit? în continuare „reclamanta”), în vederea ob?inerii unei solu?ii fiscale individuale.

14. Reclamanta este înregistrat? în scopuri de TVA ca persoan? impozabil? activ?. Aceasta presteaz? cu titlu oneros servicii de consultan?? fiscal? în special unor operatori economici str?ini. Reclamanta a emis, pe numele unuia dintre ace?tia, o factur? cu TVA pentru servicii de consultan?? fiscal? supuse TVA?ului pe teritoriul na?ional. La momentul prest?rii serviciului, clientul s?u era înregistrat în scopuri de TVA ca persoan? impozabil? activ?, nefiind supus unei proceduri de insolven?? sau de lichidare. Pân? la depunerea cererii de interpretare individual?, reclamanta nu a primit contrapresta?ia facturat?. De la data emiterii facturii nu au trecut mai mult de 2 ani. Cu toate acestea, termenul de plat? acordat a fost dep??it cu peste 150 de zile.

15. La momentul depunerii cererii de emitere a solu?iei fiscale individuale, debitorul crean?ei era înc? înregistrat ca persoan? impozabil? activ? în scopuri de TVA, dar intrase între timp în procedur? de lichidare. Prin cererea de emitere a solu?iei fiscale individuale formulat?, reclamanta a dorit s? afle dac? în această situa?ie era posibil? regularizarea bazei de impozitare ?i, prin urmare, a taxei datorate pentru efectuarea prest?rii de servicii pe teritoriul na?ional.

16. Prin decizia din 12 ianuarie 2015, ministrul finan?elor a stabilit c? acest lucru nu era posibil. Acesta ?i?a motivat decizia prin faptul c?, potrivit articolului 89a alineatul 2 punctul 3) din Legea privind TVA?ul, împrejurarea c? debitorul crean?ei a intrat în procedur? de lichidare se opune regulariz?rii bazei de impozitare ?i, prin urmare, a taxei datorate. Dat fiind c? regimul stabilit la articolul 90 din Directiva TVA este facultativ pentru statele membre, articolul 89a din Legea privind TVA?ul nu ar constitui o înc?lcare a articolului 90 din Directiva TVA.

17. Reclamanta a introdus o ac?iune la Wojewódzki S?d Administracyjny w Szczecinie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Szczecin, Polonia) împotriva acestei decizii. Împotriva hot?rârii de respingere, reclamanta a formulat recurs. Naczelny S?d Administracyjny (Curtea Administrativ? Suprem?, Polonia) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii, în cadrul unei cereri de decizie preliminar? în temeiul articolului 267 TFUE, urm?toarele dou? întreb?ri:

„1) Dispozi?iile Directivei 2006/112 – în special articolul 90 alineatul (2) din această directiv? –, ?inând seama de principiile neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii, permit instituirea în dreptul intern a unei limit?ri a posibilit??ii de reducere a bazei de impozitare în cazul nepl??ii totale sau par?iale în considerarea statutului fiscal special al debitorului ?i al creditorului?

2) În special, dreptul Uniunii nu se opune introducerii în dreptul intern a unei reglement?ri care s? ofere posibilitatea de a beneficia de o «reducere pentru crean?e nerecuperabile» cu condi?ia ca, la momentul prest?rii serviciului sau al livr?rii bunurilor ?i în ziua precedent? datei depunerii regulariz?rii declara?iei fiscale în scopul de a beneficia de această reducere:

- debitorul s? nu fie supus unei proceduri de insolven?? sau de lichidare;
- creditorul ?i debitorul s? fie persoane identificate în scopuri de TVA?”

18. În procedura în fa?a Cur?ii, au prezentat observa?ii scrise reclamanta, Polonia ?i Comisia European?.

#### **IV. Aprecie?e juridic?**

##### **A. Cu privire la întreb?rile preliminare**

19. Prin intermediul celor dou? întreb?ri, la care – astfel cum consider? Comisia – se poate da un r?spuns comun, instan?a de trimitere dore?te s? afle modul în care trebuie s? fie interpretat

articolul 90 din Directiva TVA. Mai precis, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă această dispoziție se opune unei dispoziții precum cea prevăzută la articolul 89a din Legea privind TVA-ul. Potrivit acesteia din urmă, în cazul în care destinatarul prestației este supus unei proceduri de insolvență sau nu este înregistrat în scopuri de TVA, corectarea bazei de impozitare este exclusă, în pofida neplății contraprestației convenite.

20. Cu toate acestea, în măsura în care întrebările instanței de trimitere privesc cazul în care, la momentul regularizării, debitorul creanței (cu alte cuvinte, destinatarul prestației) nu mai este înregistrat ca persoană impozabilă activă, ele prezintă un caracter ipotetic și sunt, prin urmare, inadmisibile(5). Din situația de fapt adusă la cunoștință Curții reiese că, atât la momentul executării prestației, cât și la momentul depunerii cererii, debitorul reclamantei era o persoană impozabilă activă înregistrată în scopuri de TVA. Aceste întrebări sunt admisibile numai în măsura în care se referă la cazul în care destinatarul prestației se află deja într-o procedură de insolvență sau de lichidare.

21. Răspunsul la aceste întrebări depinde în mod determinant de finalitatea articolului 90 din Directiva TVA (secțiunea B de mai jos). Acesta limitează posibilitățile statelor membre de a restricționa corectarea bazei de impozitare. Deși Curtea a pronunțat la un moment dat o hotărâre potrivit căreia articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA ar permite statelor membre, în cazul neplății prețului de cumpărare, să decidă „dacă o astfel de reducere nu este admisă în această situație”(6), această decizie a fost dezvoltată în continuare prin decizii ulterioare(7) (secțiunea C de mai jos). Astfel, statele membre trebuie să justifice întotdeauna restricțiile privind regularizarea bazei de impozitare de către persoana impozabilă prestatoare (secțiunea D de mai jos).

22. Cu toate acestea, o analiză atentă arată că instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă și în ce mod legiuitorul național poate evita, în conformitate cu dreptul Uniunii, un risc sistemic de pierdere a unor venituri fiscale din TVA în cazul neplății și al insolvenței ulterioare a destinatarului prestației. În acest scop, se face trimitere, cu titlu suplimentar, la articolul 185 din Directiva TVA (secțiunea E de mai jos).

## **B. Finalitatea corectării bazei de impozitare**

23. Se pare că există un consens cu privire la punctul de plecare: TVA-ul este, desigur, datorat de întreprinderea prestatoare. Cu toate acestea, există o jurisprudență constantă a Curții potrivit căreia TVA-ul este un impozit indirect aplicat consumului, care trebuie suportat de consumatorul final(8). În această privință, întreprinderea impozabilă acționează doar în calitate de „[colector] de taxe în contul statului și în interesul autorităților fiscale”(9). Datoria fiscală a întreprinderii prestatoare are, așadar, o funcție pur tehnică ce rezultă din simpla formă, indirectă, de colectare a TVA-ului.

24. Din punct de vedere material, TVA-ul – în calitate de impozit general pe consum – ar trebui să impoziteze nu întreprinderea prestatoare, ci capacitatea financiară a consumatorului, sub forma cheltuirii de active în scopul obținerii unui beneficiu consumabil(10). Acest lucru este deosebit de clar în dispoziția cuprinsă la articolul 73 din Directiva TVA. Potrivit acesteia, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida „obținută sau care urmează să fie obținută” de furnizorul unui bun sau de prestatorul unui serviciu (cu alte cuvinte, de către cel care efectuează prestația).

25. În consecință, Curtea a decis(11) în mod explicit, în repetate rânduri, că „suma care reprezintă baza de impozitare a TVA-ului care trebuie perceput de autoritățile fiscale nu [poate] fi mai mare decât contravaloarea plătită efectiv de consumatorul final și pe baza căreia s-a calculat TVA-ul final suportat de acesta”.

26. Așadar, din punct de vedere material, atunci când consumatorul final nu plătește întreprinderii prestatoare, nici aceasta nu datorează TVA-ul. Faptul generator al TVA-ului nu este relevant, întrucât, în definitiv, întreprinzătorul nu a efectuat o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 din Directiva TVA.

27. În această privință, nu sunt întemeiate temerile instanței de trimitere că, în situația regularizării bazei de impozitare în cazul neplății prețului s-ar produce un consum final neimpozitat. În lipsa unei remunerații, nu există nici „consum final” impozabil – cu excepția situațiilor fictive prevăzute la articolele 16 și 26 din Directiva TVA –, din moment ce beneficiarul nu a cheltuit niciun activ în acest scop.

28. Trebuie să se facă distincție între tehnica de impozitare și acest fapt generator material. Potrivit articolului 63 din Directiva TVA, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Nu este decisiv în această privință ca beneficiarul să fi achitat și contrapartida (așa-numitul principiu al impozitării sumei convenite). Această tehnică a exigibilității taxei se întemeiază, se pare, pe supoziția că, în mod normal, contraprestația convenită va fi achitată în scurt timp după livrarea bunului sau prestarea serviciului.

29. Cu toate acestea, atunci când, din perspectiva dreptului material, se impozitează numai cheltuiala efectivă a beneficiarului pentru bunuri și servicii, însă tehnica de impozitare se întemeiază pe cheltuiala convenită, cele două sisteme trebuie reconciliate la un anumit moment. Acest lucru este garantat la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, prin faptul că datoria fiscală inițială a întreprinderii prestatoare trebuie corectată în mod corespunzător.

30. În consecință, în conformitate cu o jurisprudență constantă a Curții, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA constituie expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia baza de impozitare este constituită din contraprestația primită efectiv. Din acest principiu rezultă că autoritățile fiscale nu pot încasa cu titlu de TVA un quantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă(12).

31. Prin urmare, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA reprezintă alternativa necesară la tehnica de impozitare prevăzută la articolul 63 din Directiva TVA (așa-numitul principiu al impozitării sumei convenite)(13). Potrivit acestei dispoziții, statul membru are obligația să reducă în mod corespunzător baza de impozitare(14).

### **C. Lipsa competenței statelor membre de a exclude reducerea bazei de impozitare în caz de neplată**

32. În consecință, Curtea a statuat încă de la pronunțarea Hotărârii Goldsmiths că o derogare de la acest principiu fundamental prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie să fie justificată, astfel încât măsurile adoptate de statele membre pe baza articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA să nu bulverseze obiectivul armonizării fiscale(15).

33. Cu toate acestea, în Hotărârea Almos Agrárkölkereskedelmi – la care fac trimitere instanța de trimitere și în special Polonia – Curtea a precizat că, în cazul neplății prețului, persoanele impozabile nu pot invoca un drept la reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, dacă statul membru în cauză a ales să aplice derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din directiva menționată(16). În această hotărâre, Camera a șaptea a mai precizat că Directiva TVA „a intenționat să lase fiecărei stat membru posibilitatea de a stabili dacă situația de neplată a prețului de cumpărare, [...] dă dreptul la reducere, în consecință, [a bazei de impozitare] în condițiile pe care le stabilește sau dacă o

astfel de reducere nu este admis? în această situa?ie”(17).

34. Totu?i, astfel cum Curtea a ar?tat deja în Hot?rârea Di Maura(18) ?i în hot?râri ulterioare(19), această hot?râre nu poate fi interpretat? în sensul c? statele membre ar putea exclude orice reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA.

35. Este adev?rat c? articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA permite statelor membre s? deroge de la alineatul (1) în cazul nepl???ii totale sau par?iale a pre?ului. Îns?, din lucr?rile preg?titoare ale dispozi?iei cu acela?i con?inut care a precedat-o, reiese, pe de o parte, c? această posibilitate a fost prev?zut? doar pentru a se evita abuzurile(20). Pe de alt? parte, dup? cum Curtea a statuat deja(21), această facultate de derogare, care este strict limitat? la cazurile nepl???ii totale sau par?iale, este întemeiat? doar pe ideea c? neplata contrapresta?iei poate, în anumite împrejur?ri ?i din cauza situa?iei juridice existente în statul membru în cauz?, s? fie greu de verificat sau s? fie doar provizorie.

36. 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 TVA(22). Rezult? de asemenea c? facultatea de derogare nu permite statelor membre s? exclud? pur ?i simplu reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA în caz de neplat?(23).

37. A admite c? statele membre pot exclude orice reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA ar fi de asemenea contrar principiului neutralit???ii TVA?ului. Din acesta rezultat?, printre altele, c?, în calitatea sa de collector 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(24). La această observa?ie se adaug?, astfel cum am ar?tat deja în Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura, citat? anterior(25), drepturile fundamentale ale persoanei impozabile prestatoare. Orice restric?ionare a acestor drepturi trebuie s? fie propor?ional? [articolul 52 alineatul (1) a doua teză din cart?](26).

38. În această privin??, din jurispruden?a Cur?ii poate fi dedus? o anumit? diferen?iere cu privire la aspectul dac? ?i în ce mod pot fi justificate restric?ii privind regularizarea bazei de impozitare în sensul articolului 90 din Directiva TVA. Astfel, Curtea face o distinc?ie între aspectele materiale [în ceea ce prive?te derog?rile(27) în sensul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA] ?i aspectele formale [în ceea ce prive?te condi?iile(28) în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA]. Cu toate acestea, atât derog?rile, cât ?i condi?iile prev?zute de statele membre trebuie s? fie propor?ionale(29).

39. O derogare material? în cazul nepl???ii pre?ului trebuie s? priveasc? în mod necesar incertitudinea dac? „neplata contrapresta?iei [este] greu de verificat sau [...] doar provizorie”(30).

40. În schimb, din punct de vedere formal, pot fi impuse condi?ii mai generale care s? asigure colectarea riguroas? a taxei ?i s? previn? evaziunea fiscal?. În această privin??, Curtea a statuat deja, de exemplu, c? o confirmare de primire a unei facturi rectificative(31) de c?tre destinatarul presta?iei sau comunicarea c?tre destinatarul presta?iei cu privire la regularizarea preconizat? a bazei de impozitare(32) pot constitui, în principiu, condi?ii poten?iale pentru o reducere a propriei datorii fiscale.

#### **D. Cu privire la justificarea restric?iei privind regularizarea bazei de impozitare**

41. În spe??, legiuitorul polonez a condi?ionat regularizarea bazei de impozitare (?i, prin urmare, ?i a datoriei fiscale) a întreprinderii prestatoare de condi?ia ca destinatarul presta?iei s? fie, atât la momentul furniz?rii presta?iei, cât ?i în ziua precedent? depunerii declara?iei fiscale



rectificative, o persoană impozabilă înregistrată care nu este supusă nici unei proceduri de insolvență, nici uneia de lichidare.

42. În mod evident, aceasta nu constituie o simplă condiție formală, generală pentru regularizarea bazei de impozitare de către persoana impozabilă prestatoare. Pe de o parte, ea nu are nicio influență asupra acestei caracteristici, astfel încât nu poate fi considerată o simplă formalitate. Pe de altă parte, această cerință exclude, prin ea însăși, o corectare a bazei de impozitare atunci când livrările de bunuri sau prestațiile de servicii sunt furnizate unei întreprinderi care, deși există încă, este supusă unei proceduri de insolvență sau de lichidare.

43. Or, Directiva TVA presupune existența unei obligații fiscale generate de asemenea livrări de bunuri și prestații de servicii. Astfel, articolul 90 din Directiva TVA, ca principiu fundamental (cu privire la acest aspect punctul 30 de mai sus), presupune posibilitatea regularizării bazei de impozitare pentru asemenea livrări de bunuri și prestații de servicii atunci când contraprestația nu este plătită în tot sau în parte. Așadar, contrar celor susținute de Polonia, excluderea acestei posibilități pentru asemenea livrări de bunuri și prestații de servicii nu este o simplă condiție formală, ci o derogare materială.

44. Pentru a fi permisă, această derogare materială ar trebui, așadar, să privească, în cazul neplătirii prețului, incertitudinea dacă „neplata contraprestației [este] greu de verificat sau [...] doar provizorie”(33). Nu aceasta este, însă, situația.

45. Astfel cum a explicat deja Curtea în cauza A-PAK CZ s. r. o.(34) și după cum subliniază, de asemenea, în mod întemeiat Comisia, faptul că destinatarul prestației este supus unei proceduri de insolvență este mai curând un element de natură să confirme caracterul definitiv al neplătirii. Această observație este valabilă în ceea ce privește faptul că destinatarul prestației este supus unei proceduri de lichidare. O restricție privind regularizarea bazei de impozitare în cazurile în care este aproape cert că contraprestația convenită nu va fi, în mod definitiv, primită nu este, așadar, nici posibilă, nici proporțională.

46. Această observație este valabilă cu atât mai mult cu cât, în dreptul polonez, condiția fundamentală pentru o regularizare a bazei de impozitare este un termen de 150 de zile în care, în pofida scadenței, plata nu a fost efectuată. Chestiunea dacă o prefinanțare a TVA-ului pe o durată de cinci luni poate fi, în orice caz, considerată proporțională poate rămâne deschisă în speță. Astfel, într-o situație în care contraprestația nu a fost plătită timp de 150 de zile, iar destinatarul prestației se află deja în procedură de lichidare, nu mai există incertitudine cu privire la caracterul definitiv al neplătirii.

47. În plus, măsurile pe care statele membre le pot adopta în temeiul articolului 273 din Directiva TVA pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu trebuie nici să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective, nici să repună în discuție neutralitatea TVA-ului(35). Astfel cum Curtea a statuat deja, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă începând cu o anumită dată (în speță, deschiderea procedurii de insolvență sau de lichidare) ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice(36). Or, o răspundere obiectivă ar exista în cazul în care persoana impozabilă prestatoare nu și-ar putea regulariza datoria fiscală, în pofida neplătirii prețului.

48. În plus, nu observăm în ce mod ar putea combate un abuz de TVA limitarea regularizării datoriei fiscale începând cu producerea unui anumit eveniment, asupra căruia întreprinderea prestatoare nu are nicio influență.

49. În concluzie, articolul 90 din Directiva TVA nu permite, așadar, statelor membre să excludă regularizarea datoriei fiscale a persoanei impozabile prestatoare pentru motivul că destinatarul

presta?iei este deja, la momentul execut?rii presta?iei sau la momentul regulariz?rii, supus unei proceduri de insolven?? sau de lichidare.

#### **E. Cu privire la prevenirea unui risc de pierdere a unor venituri fiscale**

50. În esen??, astfel cum arat? instan?a de trimitere, legiuitorul polonez urm?re?te în principal s? evite riscul de pierdere a unor venituri fiscale ca urmare a capacit??ii de plat? reduse a destinatarului presta?iei. În prezenta procedur?, Polonia se întemeiaz?, a?adar, în esen?? pe func?ionarea sistemului TVA?ului ?i pe protec?ia intereselor financiare ale Poloniei ?i ale Uniunii.

51. Aceasta este o problematic? invocat? în mod curent în numeroase state. Cine suport? riscul insolven?ei destinatarului presta?iei în ceea ce prive?te TVA?ul, statul sau prestatorul? Astfel, dac? destinatarul presta?iei este, el însu?i, o persoan? impozabil?, modificarea bazei de impozitare la prestator determin? în fapt, conform articolului 185 din Directiva TVA, o corectare a taxei achitate în amonte la nivelul destinatarului presta?iei. Acesta din urm? are, de asemenea, obliga?ia de a regulariza deducerea, efectuat? în mod neîntemeiat, a TVA?ului achitat în amonte, care corespunde datoriei fiscale rectificate a prestatorului. Statul are, în acest caz, un drept de impozitare în raport cu destinatarul presta?iei.

52. Acest mecanism înceteaz? s? func?ioneze în cazul în care destinatarul presta?iei este supus unei proceduri de insolven?? sau de lichidare. Ca regul? general?, în acest caz, nu mai exist? suficiente mijloace financiare disponibile pentru a rambursa statului cuantumul deducerii deja solicitate a taxei achitate în amonte. Potrivit instan?ei de trimitere, regularizarea datoriei fiscale de c?tre prestator este chiar „inadmisibil? în procedura de insolven??”. Ar rezulta c? un creditor al debitorului este pl?tit ?i înlocuit de stat, pe cheltuiala trezoreriei publice. Aceasta descrie riscul pierderii unor venituri fiscale pentru statul membru, chiar dac? argumenta?ia este în mare m?sur? inoperant?. Nici prestatorul nu este pl?tit. ?i crean?a sa se pierde, în mod identic crean?elor celorlal?i creditori. Doar statul devine creditor în ceea ce prive?te dreptul rezultat din corectarea taxei achitate în amonte, care îns?, în majoritatea cazurilor, este lipsit de valoare.

53. În sfâr?it, acest risc de pierdere fiscal?, ?i anume riscul de pierdere a intereselor financiare ale Uniunii ?i ale Poloniei, rezult? în definitiv dintr-o interpretare foarte literal? a articolului 167 din Directiva TVA. Conform textului, acesta coreleaz? dreptul de deducere al destinatarului presta?iei doar cu na?terea datoriei fiscale în sarcina prestatorului. Astfel, destinatarului presta?iei îi este deja recunoscut un drept de deducere a TVA?ului achitat în amonte *înainte* de plat? (a?a?numita „deducere imediat?”)(37).

54. Pentru a limita riscul de pierdere de c?tre stat a unor venituri fiscale ?i pentru a ?ine seama, astfel, de interesul statelor membre ?i al Uniunii în ceea ce prive?te colectarea efectiv? a TVA?ului, trebuie avut? în vedere această deducere imediat?. Astfel, statele membre sunt libere s? regularizeze într-un termen relativ scurt deducerea TVA?ului în cazul nepl??ii contrapresta?iei, în loc s? recurg? la destinatarul presta?iei ca „garant al insolven?ei”.

55. Astfel, dispozi?ia prev?zută la articolul 167 din Directiva TVA se întemeiaz? pe ideea c? destinatarul unei livr?ri sau al unei prest?ri va pl?ti într-un termen relativ scurt livrarea sau prestarea respectiv?, astfel încât va fi supus de asemenea într-un termen relativ scurt TVA?ului aferent intr?rilor. În consecin??, este prezumat? o aplicare într-un termen relativ scurt a sarcinii TVA?ului. Textul nu precizeaz?, îns?, nimic referitor la aspectul dac?, în schimb, prin intermediul deducerii TVA?ului aferent intr?rilor, ar urma s? fie efectuat? o degrevare pentru mai mul?i ani, chiar în lipsa aplic?rii sarcinii TVA?ului.

56. Aceasta din urm? ar fi de asemenea contrar? finalit??ii deducerii TVA?ului achitat în amonte. Astfel, deducerea TVA?ului achitat în amonte permite doar deducerea sumelor *achitate*

de fiecare persoană? impozabil? furnizorului sau cu titlu de TVA pentru operațiunea corespunzătoare(38). Înainte de o asemenea plată, nu există o sarcină(39), iar „remunerația” unei taxe achitate în amonte care nu a fost încasată? nu este decât un fel de subvenție(40).

57. În plus, un astfel de drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru mai mulți ani, până la rectificarea de către întreprinderea prestatoare a datoriei fiscale, aproape ar invita la o utilizare abuzivă din partea destinatarului prestației. Acest lucru ar fi contrar ideii care stă la baza articolului 273 din Directiva TVA, care permite statelor membre să prevadă obligații pentru a asigura colectarea în mod corect a impozitului. Un astfel de drept de deducere pe perioadă nedeterminată, în lipsa suportării taxei, este contrar în special scutirii de valori a articolului 325 TFUE, conform căruia statele membre sunt obligate să protejeze interesele financiare ale Uniunii.

58. În special, articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA prevede o regularizare a deducerii TVA-ului achitat în amonte în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus. În caz de neplată, statele membre pot solicita efectuarea regularizării [alineatul (2)]. Această posibilitate este declanșată de faptul că prestatorul și-a regularizat deja datoria fiscală. Prin urmare, în temeiul articolului 185 alineatul (2) a doua teză din Directiva TVA, statele membre pot să prevadă că destinatarul prestației, care nu a plătit contraprestația și care, astfel, nu suportă sarcina TVA-ului, este obligat, potrivit articolului 185 din Directiva TVA, să își regularizeze deducerea acesteia la cel mai apropiat moment posibil.

59. Expirarea unei perioade fiscale constituie, în acest sens, un termen rezonabil pentru a reexamina prezumția că destinatarul prestației va plăti imediat, care stă la baza deducerii imediate. La momentul următoarei declarații fiscale, referitoare la următoarea perioadă fiscală (de regulă, o lună mai târziu), se stabilește dacă deducerea taxei achitate în amonte (în lipsa suportării taxei) a fost efectuată nejustificat fiind că aceasta să fi fost, din punct de vedere material, datorată până la momentul respectiv. Aceasta reduce riscul sistemic de pierdere a unor venituri fiscale aferente acestei perioade fiscale.

60. În această privință, creditorul fiscal (în speță, Polonia) nu trebuie să aștepte până când destinatarul prestației este supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare, ci poate preveni mai devreme riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

61. Dacă destinatarul prestației plătește, totuși, ulterior contraprestația persoanei impozabile prestatoare, va exista o nouă modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus. Prin urmare, este necesar să se efectueze o nouă regularizare în temeiul articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA. Astfel, se asigură scutirea destinatarului prestației de orice suportare a sarcinii TVA-ului din momentul în care aceasta devine pentru el un factor de cost. Acest din urmă aspect corespunde exact principiului neutralității TVA-ului, astfel cum a fost dezvoltat și interpretat de Curte(41).

62. Soluția problematicii expuse de instanța de trimitere în ceea ce privește neplata contraprestației între două persoane impozabile trebuie, așadar, să fie căutată nu într-o limitare a regularizării datoriei fiscale a persoanei impozabile prestatoare, ci într-o corectare mai rapidă a deducerii fiind suportarea de către destinatarul prestației a unei sarcini a TVA-ului în amonte.

## V. Concluzie

63. Astfel, propunem Curții să răspundă la întrebările formulate cu titlu preliminar de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) după cum urmează:

„Articolul 90 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nu

permite statelor membre să excludă regularizarea datoriei fiscale a persoanei impozabile prestatoare pentru motivul că, la momentul executării prestației sau la momentul regularizării, destinatarul prestației este supus deja unei proceduri de insolvență sau de lichidare. Articolul 185 alineatul (2) din această directivă permite însă statelor membre să solicite, în caz de plată incompletă, o corectare a deducerii deja în următoarea perioadă fiscală.”

1 Limba originală: germană.

2 A se vedea deja, în această privință, Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), Hotărârea din 3 septembrie 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), și Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

3 A se vedea Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21), și Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25).

4 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

5 Cu privire la acest efect juridic, a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 2019, Vetsch Int. Transporte GmbH (C-531/17, EU:C:2019:114, punctul 45).

6 Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 25).

7 În special prin Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 20 și următoarele), Hotărârea din 22 februarie 2018, T? 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 35 și următoarele), și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 20 și următoarele).

8 Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulic și Plavoštin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34), și Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19), precum și Ordonanța din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nepublicată, EU:C:2011:825, punctul 21).

9 Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21), și Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25).

10 A se vedea cu titlu de exemplu Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 62), Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții (C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 37 – „Stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor”), și Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden- und Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctele 20 și 23).

11 Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19); de asemenea în mod similar Hotărârea din 16 ianuarie 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punctul 19), și Hotărârea din 15 octombrie 2002, Comisia/Germania (C-427/98, EU:C:2002:581, punctul 30), precum și Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza

MyTravel (C?291/03, EU:C:2005:283, punctul 69).

12 Hot?r?rea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558, punctul 37), Hot?r?rea din 8 mai 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punctul 17), Hot?r?rea din 6 decembrie 2018, Tratave (C?672/17, EU:C:2018:989, punctul 29), Hot?r?rea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006, punctul 32), Hot?r?rea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, punctul 35), Hot?r?rea din 3 septembrie 2014, GMAC UK (C?589/12, EU:C:2014:2131, punctul 37), Hot?r?rea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, punctul 27), ?i Hot?r?rea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, punctul 15).

13 Aceea?i func?ie este îndeplinit? de articolele 184 ?i 185 din Directiva TVA, ce reprezint? contraponderea deducerii TVA?ului achitat în amonte conform a?a?numitului principiu al impozit?rii sumei convenite, potrivit articolelor 168 ?i 178 din Directiva TVA ?i care corectează o deducere ini?ial? prea ridicat?. În special, articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA permite s? se garanteze c?, în definitiv, deducerea TVA?ului în amonte este ajustat? în func?ie de sarcina real? a TVA?ului. Destinatarul presta?iei, care, în lipsa pl??ii contrapresta?iei, nu este supus TVA?ului, nu trebuie s? fie nici scutit de o sarcin? (fictiv?) prin intermediul unei deduceri a taxei achitate în amonte.

14 Acest lucru rezult? în mod expres din Hot?r?rea din 3 septembrie 2014, GMAC UK (C?589/12, EU:C:2014:2131, punctul 31), ?i din Hot?r?rea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, punctul 26).

15 Hot?r?rea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, punctul 18).

16 Hot?r?rea din 15 mai 2014, Almos Agr?rk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 23).

17 Hot?r?rea din 15 mai 2014, Almos Agr?rk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 25).

18 Hot?r?rea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 20 ?i urm?toarele, în special punctul 23).

19 Hot?r?rea din 8 mai 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punctul 20 ?i urm?toarele), ?i Hot?r?rea din 22 februarie 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punctul 35 ?i urm?toarele).

20 A se vedea motivarea referitoare la articolul 12 (Baza de impozitare) cuprins? la pagina 15 din propunerea Comisiei din 20 iunie 1973, COM(73) 950 final.

21 Hot?r?rea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558, punctul 54 ?i urm?toarele), Hot?r?rea din 8 mai 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punctul 19), Hot?r?rea din 22 februarie 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punctul 37), Hot?r?rea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 17), ?i Hot?r?rea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, punctul 18).

22 A se vedea Hot?r?rea din 8 mai 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punctul 20), Hot?r?rea din 22 februarie 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punctul 38), Hot?r?rea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punctul 18), ?i Hot?r?rea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, punctul 18).

23 Hot?r?rea din 8 mai 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punctul 20), ?i

Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctele 20 și 21).

24 Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 20), și Hotărârea din 23 noiembrie 2017 (Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23).

25 Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul 45 și următoarele).

26 Prefinanțarea TVA-ului afectează libertatea de alegere a ocupației, libertatea de a desfășura o activitate comercială și dreptul fundamental la proprietate (articolele 15, 16 și 17 din cartă). În plus, se ridică problema unei inegalități de tratament în sensul articolului 20 din cartă în raport cu întreprinderile în cazul cărora taxa devine exigibilă abia la încasarea plății, în temeiul articolului 66 litera (b) din Directiva TVA (așa-numita impozitare a sumei încasate).

27 Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 21), Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 37 și următoarele), și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 22).

28 Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punctele 38 și 39), Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 32 și următoarele), și Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 23 și următoarele).

29 A se vedea Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 26), Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 33), Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 25), și Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 28).

30 Acest lucru rezultă în mod expres din Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 23), iar în mod similar, din Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 40), și din Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 22).

31 Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 25) – în măsura în care aceasta este posibilă fără o cheltuială mai mare.

32 Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punctele 35 și 36). Totuși, problema obținerii unei informații omise nu a fost abordată cu această ocazie.

33 Acest lucru rezultă în mod expres din Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 23); a se vedea de asemenea Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 40), și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 22).

34 Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 24).

35 A se vedea în special Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 62 și jurisprudența citată).

36 Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 42), și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 48).

37 Acesta este în conformitate cu jurisprudența Curții – a se vedea în special Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 48).

38 A se vedea de exemplu Hotărârea din 22 februarie 2018 (C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 24 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf/Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 35 *in fine*). Este adevărat că, în versiunea în limba germană a acesteia, Curtea utilizează expresia „a virat”. Dat fiind însă că se referă la destinatarul prestației, care nu a virat către Finanzamt (Administrația fiscală) acest TVA, ci îl plătește prestatorului, este evident că acesta din urmă este vizat. De asemenea, versiunea în limba franceză utilizează expresia „avoir été acquittée”, ceea ce poate fi tradus destul de corect prin „a fost plătit”. Acest lucru este deosebit de clar la punctul 36 – unde, de altfel, este de asemenea tradus corect.

39 A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 64): deducerea TVA-ului achitat în amonte „nu poate fi dissociat de plata taxei: dacă persoana impozabilă nu a achitat TVA-ul, care, în mod normal, trebuie menționat în factură, aceasta nu are niciun temei juridic și economic pentru a-și exercita dreptul de deducere”. A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punctul 44).

40 Astfel este explicat foarte clar în H. Stadie, Rau/Dürwäer, UStG, articolul 15, nota 87 – ediția: mai 2019.

41 Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), și Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 25 și jurisprudența citată).