

Edi?ie provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

prezentate la 18 martie 2021(1)

Cauza C?855/19

G. sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

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

„Trimitere preliminar? – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? – Achizi?ie intracomunitar? de carburan?i – Obliga?ie de plat? anticipat? a taxei – Termen de cinci zile de la introducerea carburan?ilor pe teritoriul na?ional – Articolul 110 TFUE – Interzicerea colect?rii unor impozite interne mai mari aplicate produselor din alte state membre – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – M?suri pentru a preveni evaziunea – Articolele 62 ?i 69 – Exigibilitatea taxei – Lips? – Articolul 206 – No?iunea de «pl?i provizorii anticipate» – Plat? provizorie anticipat? referitoare la o tax? neexigibil? – Baz? de calcul – Valoare brut? calculat? cu privire la o opera?iune impozabil? – Valoarea net? a taxei calculat? pentru întreaga perioad? impozabil?”

I. Introducere

1. Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 110 TFUE, precum ?i a articolelor 69, 206 ?i 273 din Directiva 2006/112/CE(2).
2. Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între societatea G. sp. z o.o. (denumit? în continuare „reclamanta din litigiul principal”), pe de o parte, ?i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directorul Administra?iei Fiscale din Bydgoszcz, Polonia) (denumit? în continuare „administra?ia fiscal?”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu o obliga?ie de plat? anticipat? a taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) pentru achizi?iile intracomunitare de carburan?i, introdus? în vederea combaterii fraudei.

3. Reclamanta din litigiul principal a contestat validitatea, în raport cu dreptul Uniunii, a acestei obligații de plată anticipată, în temeiul că reia era obligată să plătească valoarea brută a taxei, calculată fără a ține seama de dreptul său de deducere, pentru fiecare achiziție intracomunitară de carburanți, în termen de cinci zile de la introducerea lor pe teritoriul național.

4. Pentru motivele prezentate în continuare, considerăm că articolele 62 și 69 din Directiva TVA se opun unei asemenea obligații de plată anticipată în măsura în care permite administrației fiscale să solicite persoanei impozabile o plată înainte ca taxa să devină *exigibilă*.

5. În schimb, o astfel de plată anticipată nu poate fi calificată drept plată provizorie anticipată în sensul articolului 206 din această directivă. Pe de o parte, asemenea plăți nu pot privi decât o taxă devenită *exigibilă* în temeiul dispozițiilor citate anterior. Pe de altă parte, aceste plăți trebuie să vizeze *valoarea netă* a taxei, calculată pentru întreaga perioadă impozabilă, iar nu valoarea brută a TVA-ului datorat pentru o operațiune impozabilă, luat în considerare separat.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

6. Articolul 62 din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentei directive:

(1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină *exigibilă*;

(2) TVA devine «*exigibilă*» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoană obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.»

7. Articolul 68 din această directivă are următorul cuprins:

„Faptul generator intervine atunci când este efectuată achiziția intracomunitară de bunuri.

Achiziția intracomunitară de bunuri este considerată a fi efectuată atunci când livrarea de bunuri similare pe teritoriul statului membru respectiv este considerată a fi efectuată.»

8. Potrivit articolului 69 din directiva menționată:

„În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, TVA devine *exigibilă* la emiterea facturii sau la expirarea termenului menționat la articolul 222 primul paragraf, dacă nu a fost emis nicio factură până la data respectivă.»

9. Articolul 206 din Directiva TVA prevede:

„Orice persoană impozabilă obligată la plata TVA are obligația de a plăti valoarea netă a TVA cu ocazia depunerii declarației privind TVA prevăzute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.»

10. Articolul 222 din această directivă prevede:

„Pentru livrările de bunuri efectuate în conformitate cu condițiile menționate la articolul 138 sau pentru prestările de servicii pentru care taxa este datorată de client în temeiul articolului 196, se

emite o factură? cel târziu în a cincisprezecea zi a lunii următoare celei în care intervine faptul generator.

Pentru alte livrări de bunuri sau prestări de servicii, statele membre pot impune persoanelor impozabile limite de timp pentru emiterea de facturi.”

11. Potrivit articolului 273 primul paragraf din Directiva TVA:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

B. Dreptul polonez

12. Articolul 20 alineatul 5 din ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2016, poziția 710), astfel cum era aplicabilă la data faptelor (denumită în continuare „Legea TVA-ului”), prevede:

„În cadrul unei achiziții intracomunitare de bunuri, TVA-ul devine exigibil la momentul emiterii facturii de către persoana impozabilă în scopuri de TVA, cel târziu în cea de a cincisprezecea zi a lunii următoare lunii în care a fost livrată marfa care face obiectul achiziției intracomunitare [...]”

13. În temeiul articolului 99 alineatul 11a din Legea TVA-ului, în cazul achiziției intracomunitare de bunuri menționate la articolul 103 alineatul 5 a din această lege, persoana impozabilă este obligată să depună la directorul autorității vamale competente pentru calcularea accizelor declarații lunare privind cuantumul TVA-ului datorat, cel târziu în cea de a cincea zi a lunii următoare lunii în care TVA-ul a devenit exigibil.

14. Potrivit articolului 103 alineatul 5 a din legea menționată:

„În cazul achiziției intracomunitare a carburanților menționați în anexa nr. 2 la ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Legea din 6 decembrie 2008 privind accizele[, denumită în continuare «Legea privind accizele»]), a căror fabricare sau comercializare este condiționată de obținerea unei licențe în conformitate cu dispozițiile ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. –Prawo energetyczne (Legea din 10 aprilie 1997 privind energia), persoana impozabilă este obligată ca, fără a fi necesară o notificare din partea directorului biroului vamal, să calculeze și să plătească TVA-ul în contul autorității vamale competente pentru încasarea accizelor:

1) în termen de 5 zile de la data la care mărfurile respective au ajuns la locul de destinație al produselor accizabile stabilit prin autorizația relevantă – dacă mărfurile fac obiectul unei achiziții intracomunitare, în sensul dispozițiilor [Legii privind accizele], de către un destinatar înregistrat, în regim suspensiv de accize în conformitate cu dispozițiile privind accizele;

2) în termen de 5 zile de la data introducerii acestor mărfuri de pe teritoriul unui stat membru, altul decât teritoriul Țării, în antrepozitul fiscal;

3) din momentul transferării acestor mărfuri pe teritoriul Țării – dacă mărfurile sunt transferate în afara regimului suspensiv de accize în conformitate cu dispozițiile privind accizele.”

III. Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

15. În luna decembrie 2016, reclamanta din litigiul principal a efectuat 20 de achiziții

intracomunitare de motorin?, reprezentând o cantitate cumulat? de 3 190,874 m3.

16. Administra?ia fiscal? a precizat c? achizi?iile intracomunitare efectuate de reclamanta din litigiul principal s?ar încadra în cea de a doua situa?ie avut? în vedere la articolul 103 alineatul 5 a din Legea TVA-ului, respectiv aceea a introducerii m?rfurilor de pe teritoriul unui stat membru, altul decât teritoriul ??rii, în antrepozitul fiscal.

17. Reclamanta din litigiul principal nu a plătit TVA-ul aferent acestor achizi?ii, în cuantum total de 1 530 766 de zlot?i polonezi (PLN) (aproximativ 337 319,59 euro), în termen de cinci zile de la data introducerii motorinei pe teritoriul ??rii, dup? cum prevede articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA. În plus, nici nu a depus declara?ie lunar? cel târziu în cea de a cincea zi a lunii urm?toare lunii în care TVA-ul a devenit exigibil, dup? cum prevede articolul 99 alineatul 11a din această lege.

18. Prin decizia din 6 aprilie 2018, administra?ia fiscal? a impus reclamantei din litigiul principal, în temeiul unei decizii fiscale pentru luna decembrie 2016, plata imediat? a TVA-ului datorat pentru achizi?iile intracomunitare în litigiu, împreun? cu dobânzile de întârziere calculate din ziua urm?toare celei a scaden?ei plă?ii.

19. Reclamanta din litigiul principal a formulat o ac?iune la Wojewódzki S?d Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunalul Administrativ Voievodal din Bydgoszcz, Polonia), care a respins această ac?iune prin hot?rârea din 10 iulie 2018.

20. Reclamanta din litigiul principal a formulat recurs împotriva acestei hot?râri la instan?a de trimitere, contestând legalitatea articolului 103 alineatul 5a din Legea TVA în raport cu articolul 110 TFUE, precum ?i cu articolele 69 ?i 206 din Directiva TVA.

21. Această instan?? a explicat c? articolul 103 alineatul 5 a din Legea TVA-ului face parte dintr'un „pachet carburan?” adoptat la nivel na?ional ?i intrat în vigoare la 1 august 2016, ?i anume un ansamblu de modific?ri având drept scop îmbun?t?irea colect?rii TVA-ului în cazul achizi?iilor intracomunitare de carburan?i ?i prevenirea fraudei în materie de TVA pe pia?a transfrontalier? de carburan?i.

22. Instan?a de trimitere a descris în modul urm?tor consecin?ele practice ale acestui nou regim pentru persoanele impozabile care efectueaz? achizi?ii intracomunitare de carburan?i, precum reclamanta din litigiul principal.

23. În cadrul regimului obi?nuit aplicabil achizi?iilor intracomunitare, cump?r?torul, în principiu, declar? TVA-ul datorat ?i invoc? dreptul s?u de deducere în aceea?i declara?ie, în?elegându-se c? această declara?ie trebuie s? fie transmis? pân? la data de 25 a lunii urm?toare fiecrei perioade fiscale (lunar? sau trimestrial?).

24. În temeiul noului regim introdus la articolul 103 alineatul 5 a din Legea TVA-ului, termenul de plat? a taxei datorate pentru achizi?iile intracomunitare de carburan?i este considerabil redus, această tax? trebuind s? fie plătit? în termen de cinci zile de la introducerea carburan?ilor pe teritoriul na?ional.

25. În practic?, persoana impozabil? plătește TVA-ul datorat pentru achizi?iile intracomunitare de carburan?i înainte de a depune declara?ia în materie de TVA aferent? acestor achizi?ii, declara?ia respectiv? trebuind s? fie prezentat? pân? la data de 5 a lunii urm?toare celei în care obliga?ia de plat? devine exigibil? în temeiul articolului 99 alineatul 11 a din această lege.

26. Persoana impozabil? care efectueaz? asemenea achizi?ii ?i poate exercita dreptul de deducere numai în declara?ia pe care o depune ulterior plă?ii TVA-ului datorat. Astfel, contrar

regimului obișnuit aplicabil achizițiilor intracomunitare, există un decalaj în timp între plata TVA-ului, impus în cele cinci zile de la introducerea carburanților pe teritoriul național, și deducerea acestei taxe, care va interveni în momentul depunerii declarației de TVA.

27. În raport cu aceste particularități, instanța de trimitere ridică problema compatibilității regimului introdus la articolul 103 alineatul 5 a din Legea TVA-ului cu mai multe dispoziții de drept al Uniunii.

28. Mai întâi, această instanță se întreabă cu privire la compatibilitatea acestui nou regim cu articolul 110 TFUE și cu articolul 273 din Directiva TVA. Întrebarea respectivă nu privește diferența de regim dintre achizițiile intracomunitare de carburanți și celelalte achiziții intracomunitare, descrisă mai sus, ci chiar eventuala diferență de tratament dintre achizițiile intracomunitare de carburanți și livrările interne de carburanți.

29. În continuare, instanța de trimitere ridică problema compatibilității obligației de plată anticipată a taxei, astfel cum este prevăzută la articolul 103 alineatul 5 a din Legea TVA-ului, cu articolul 69 din Directiva TVA, care reglementează exigibilitatea taxei.

30. În sfârșit, această instanță ridică problema dacă obligația de plată anticipată amintită poate fi eventual considerată o plată provizorie anticipată a cărei efectuare este autorizată la articolul 206 din Directiva TVA. Ea subliniază în această privință că suma care trebuie plătită de persoana impozabilă este o valoare a TVA-ului „brut”, și anume valoarea taxei datorate pentru achizițiile intracomunitare înainte de deducere.

31. În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 110 [TFUE] și articolul 273 din Directiva [TVA] se opun unei dispoziții precum articolul 103 alineatul 5 a din [Legea TVA-ului], care prevede că, în cazul unei achiziții intracomunitare de carburanți, persoana impozabilă este obligată ca, fără a fi necesar o notificare din partea directorului biroului vamal, să calculeze și să plătească TVA-ul în contul autorităților vamale competente pentru încasarea accizelor:

a) în termen de cinci zile de la data la care mărfurile respective au ajuns la locul de destinație al produselor accizabile stabilit prin autorizația relevantă – dacă mărfurile fac obiectul unei achiziții intracomunitare, în sensul dispozițiilor [Legii privind accizele], de către un destinatar înregistrat, în regim suspensiv de accize în conformitate cu dispozițiile privind accizele;

b) în termen de cinci zile de la data introducerii acestor mărfuri de pe teritoriul unui stat membru, altul decât teritoriul țărilor, în antrepozitul fiscal;

c) din momentul transferării acestor mărfuri pe teritoriul țărilor – dacă mărfurile sunt transferate în afara regimului suspensiv de accize în conformitate cu dispozițiile privind accizele?

2) Articolul 69 din Directiva [TVA] se opune unei dispoziții precum articolul 103 alineatul 5 a din Legea TVA-ului, care prevede că, în cazul unei achiziții intracomunitare de carburanți, persoana impozabilă este obligată ca, fără a fi necesar o notificare din partea directorului biroului vamal, să calculeze și să plătească TVA-ul în contul biroului vamal competent pentru încasarea accizelor:

- a) în termen de cinci zile de la data la care mărfurile respective au ajuns la locul de destinație al produselor accizabile stabilit prin autorizația relevantă – dacă mărfurile fac obiectul unei achiziții intracomunitare, în sensul dispozițiilor [Legii privind accizele], de către un destinatar înregistrat, în regim suspensiv de accize în conformitate cu dispozițiile privind accizele;
- b) în termen de cinci zile de la data introducerii acestor mărfuri de pe teritoriul unui stat membru, altul decât teritoriul țării, în antrepozitul fiscal;
- c) din momentul transferării acestor mărfuri pe teritoriul țării – dacă mărfurile sunt transferate în afara regimului suspensiv de accize în conformitate cu dispozițiile privind accizele – interpretând articolul menționat în sensul că sumele de mai sus nu reprezintă plată anticipată de TVA în sensul articolului 206 din Directiva [TVA];
- 3) Plata provizorie anticipată a TVA-ului, prevăzută la articolul 206 din Directiva [TVA], neefectuată la termen, își încetează existența juridică la sfârșitul perioadei fiscale pertinente pentru declarația de TVA în contul creia trebuie efectuată plata.”

32. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la grefa Curții la 22 noiembrie 2019.

33. Reclamanta din litigiul principal, administrația fiscală, guvernul polonez și Comisia Europeană au depus observații scrise. Aceste părți și entitățile interesate au răspuns de asemenea în scris la întrebările adresate de Curte la 27 noiembrie 2020.

IV. Analiză

34. Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la compatibilitatea unei obligații de plată anticipată, precum cea în discuție în litigiul principal, cu articolul 110 TFUE, precum și cu articolele 69, 206 și 273 din Directiva TVA. Din decizia de trimitere reiese că reclamanta din litigiul principal era obligată, în temeiul acestei obligații, să plătească integral TVA-ul datorat pentru fiecare achiziție intracomunitară de carburanți în termen de cinci zile de la introducerea lor pe teritoriul național.

35. Considerăm că este util, din motive de claritate, să ne structurăm analiza în patru părți.

36. În primul rând, vom respinge existența unei discriminări interzise de articolul 110 TFUE din cauză că operațiunile interne și achizițiile intracomunitare nu sunt comparabile din perspectiva riscului de fraudă în materie de TVA.

37. Vom examina, în al doilea rând, posibilitatea de a adopta o asemenea obligație de plată anticipată în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, ca măsură pentru evitarea fraudei. Deși o astfel de posibilitate nu este exclusă, ea este totuși condiționată de respectarea celorlalte dispoziții ale acestei directive, în special a celor referitoare la exigibilitatea taxei.

38. În al treilea rând, vom prezenta motivele pentru care o asemenea obligație de plată anticipată este incompatibilă cu articolele 62 și 69 din Directiva TVA, în măsura în care aceasta permite administrației fiscale să solicite o plată din partea persoanei impozabile înainte ca taxa să devină *exigibilă*, dat fiind că posibilitatea de a solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate, prevăzută la articolul 206 din această directivă, poate privi numai o taxă devenită exigibilă în temeiul dispozițiilor citate anterior.

39. În al patrulea rând și cu titlu subsidiar, vom explica motivul pentru care articolul 206 din directiva menționată se opune efectuării unor plăți provizorii anticipate privind valoarea *brută* a unei operațiuni impozabile, luat în considerare separat, față de a ține seama de dreptul de

deducere al persoanei impozabile.

A. Cu privire la compatibilitatea obliga?iei de plat? anticipat? cu articolul 110 TFUE (prima întrebare)

40. Guvernul polonez a sus?inut, cu titlu introductiv, c? articolul 110 TFUE nu este aplicabil pentru motivul c? Directiva TVA ar fi realizat o armonizare exhaustiv?.

41. Potrivit unei jurispruden?e constante, orice m?sura na?ional? într?un domeniu care a f?cut obiectul unei armoniz?ri exhaustive la nivelul Uniunii trebuie s? fie apreciat? în lumina prevederilor acestei m?suri de armonizare, iar nu a prevederilor dreptului primar(3).

42. Desigur, anumite dispozi?ii ale Directivei TVA nu las? nicio marj? de manevr? statelor membre, în special cele referitoare la definirea achizi?iei intracomunitare, la definirea importului(4) sau chiar la stabilirea bazei de impozitare(5).

43. Cu toate acestea, alte dispozi?ii confer? o marj? de manevr?, uneori important?, statelor membre, astfel încât nu se poate considera c? directiva men?ionat? a realizat o armonizare exhaustiv? a tuturor aspectelor pe care le trateaz?(6). Acesta este în special cazul articolului 273 din Directiva TVA, cu privire la care se solicit? Cur?ii s? se pronun?e în prezenta cauz? ?i care permite statelor membre s? adopte anumite m?suri pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA?ului ?i pentru a preveni evaziunea(7).

44. În consecin??, consider?m c? dispozi?iile de drept primar, inclusiv articolul 110 TFUE, sunt într?adev?r aplicabile unor astfel de m?suri. Subliniem c? Curtea s?a pronun?at simultan cu privire la interpretarea legisla?iei TVA ?i a articolului 110 TFUE, în Hot?rârea Dansk Denkavit(8), care privea o cauz? care prezenta anumite asem?n?ri cu prezenta cauz?.

45. În aceste condi?ii, ad?ug?m c? aceast? întrebare are un domeniu de aplicare exclusiv formal în contextul prezentei cauze, întrucât articolul 273 din Directiva TVA include, drept condi?ie de validitate a m?surilor adoptate, interzicerea discrimin?rii între opera?iuni interne ?i opera?iuni între statele membre, încorporând astfel interdic?ia prev?zută la articolul 110 TFUE.

46. Articolul 110 TFUE interzice statelor membre s? aplice produselor altor state membre impozite interne mai mari decât cele care se aplic? produselor na?ionale similare.

47. Subliniem c? achizi?iile intracomunitare ?i livr?rile interne determin?, în final, plata aceluia?i quantum al TVA-ului, dup? cum au subliniat administra?ia fiscal? ?i guvernul polonez. Astfel, aceste dou? tipuri de opera?iuni sunt supuse aceleia?i cote de TVA ?i dau dreptul la deducerea TVA-ului datorat în amonte.

48. Problema care se ridic? este aceea a unui eventual *dezavantaj de trezorerie* care ar afecta achizi?iile intracomunitare de carburan?i în raport cu livr?rile interne de carburan?i. Curtea a statuat deja în mai multe rânduri c? stabilirea termenelor de plat? mai scurte pentru impozitele interne care se aplic? produselor din celelalte state membre este, în principiu, contrar? articolului 110 TFUE(9).

49. În consecin??, este necesar s? se stabileasc? dac?, în cadrul litigiului principal, persoanele impozabile care efectueaz? achizi?ii intracomunitare de carburan?i sunt obligate s? plăteasc? TVA?ul mai repede decât persoanele impozabile care cump?r? carburan?i în cadrul unor livr?ri interne.

50. Astfel cum au explicat administra?ia fiscal? ?i guvernul polonez, exist? o anumit? similitudine, în ceea ce prive?te plata TVA-ului, între regimurile aplicabile acestor dou? tipuri de

opera?iuni.

51. În cazul unei achizi?ii intracomunitare de carburan?i, persoana impozabil? este obligat?, în temeiul articolului 103 alineatul 5 a din Legea TVA-ului, s? pl?teasc? statului TVA?ul în termen de cinci zile de la introducerea carburan?ilor pe teritoriul na?ional. În declara?ia ulterioar?, aceasta va avea dreptul de a deduce aceast? valoare a TVA?ului.

52. În cazul unei livr?ri interne de carburan?i, vânz?torul are obliga?ia de a factura cump?r?torului valoarea taxei datorate. În practic?, cump?r?torul nu achit? TVA?ul direct statului, ci vânz?torului, acesta din urm? fiind îns?rcinat s? pl?teasc? statului taxa respectiv?, în?elegându-se c? cump?r?torul va avea dreptul s? deduc? TVA?ul men?ionat în declara?ia sa ulterioar?.

53. Astfel, în ambele cazuri (achizi?ie intracomunitar? sau livrare de bunuri intern?), cump?r?torul trebuie s? „avanseze” valoarea total? a TVA?ului datorat pentru achizi?ia de carburan?i, în?elegându-se c? va avea dreptul s? deduc? aceast? tax? în declara?ia sa ulterioar?.

54. În aceste condi?ii, în contextul litigiului principal, care sunt situa?iile în care achizi?iile intracomunitare de carburan?i vor fi supuse unui dezavantaj de trezorerie în raport cu livr?rile interne de carburan?i? Prezen?a unui asemenea dezavantaj va depinde de termenii de plat? conveni?i în cadrul livr?rilor interne de carburan?i, între vânz?tor ?i cump?r?tor, astfel cum au ar?tat în mod întemeiat administra?ia fiscal? ?i guvernul polonez.

55. Formulată într?un mod mai precis, achizi?iile intracomunitare vor suferi un dezavantaj de trezorerie de fiecare dat? când termenul de plat? convenit în cadrul unor livr?ri interne este *mai lung* decât cel impus la articolul 103 alineatul 5 a din Legea TVA-ului, ?i anume cinci zile de la introducerea carburan?ilor pe teritoriul na?ional. Pentru a relua termenii utiliza?i atât de administra?ia fiscal?, cât ?i de guvernul polonez, termenul convenit între p?r?i în cadrul unei livr?ri interne poate fi, în practic?, atât mai mic, cât ?i mai mare de cinci zile.

56. Or, potrivit unei jurispruden?e constante, exist? o înc?lcare a articolului 110 TFUE atunci când impozitul aplicat produsului importat ?i cel aplicat produsului na?ional similar sunt calculate diferit ?i potrivit unor metode diferite, care conduc, *fie ?i numai în cazuri limitate*, la un impozit mai mare aplicat produsului importat(10). Rezult? din aceasta c? un sistem de impozitare nu poate fi considerat compatibil cu articolul 110 TFUE decât dac? se dovede?te c? este organizat astfel încât s? exclud?, *în orice situa?ie*, posibilitatea ca produsele importate s? fie supuse unor impozite mai mari decât produsele na?ionale(11).

57. În temeiul acestei jurispruden?e, împrejurarea c? persoanele impozabile care realizeaz? achizi?ii intracomunitare de carburan?i sunt obligate, *în anumite situa?ii*, s? pl?teasc? TVA-ul mai repede decât persoanele impozabile care cump?r? carburan?i în cadrul unor livr?ri interne este suficient?, în principiu, pentru a constata o înc?lcare a articolului 110 TFUE.

58. R?mâne totu?i s? se stabileasc? dac? articolul 110 TFUE impune o obliga?ie absolut?, în sensul c? interzice *orice* impozit intern mai mare aplicat produselor celorlalte state membre, sau dac? aceast? obliga?ie este înso?it? de o anumit? flexibilitate care permite statului membru în cauz? s? *justifice* o asemenea diferen?? de tratament.

59. Trebuie s? se arate în aceast? privin?? c? articolul 110 TFUE nu este înso?it de o clauz? de justificare, astfel cum sunt printre altele dispozi?iile care interzic restric?iile privind libert??ile de circula?ie(12). Potrivit termenilor utiliza?i de Curte, „din moment ce discriminarea este stabilit?, articolul [110 TFUE] nu prevede nicio posibilitate de justificare pentru statul în cauz?”(13).

60. Cu toate acestea, principiul nediscriminării exprimat la articolul 110 TFUE(14) implică, în cazul unei diferențe de tratament precum cea în discuție în cauza principală, ca situațiile avute în vedere să fie *comparabile*.

61. Or, Comisia a arătat că persoanele impozabile care cumpără carburanți în cadrul unei achiziții intracomunitare sau, respectiv, al unei livrări interne nu se află în situații comparabile, astfel încât obligația de plată anticipată prevăzută pentru achizițiile intracomunitare nu ar încălca articolul 110 TFUE.

62. Această instituție a amintit că, în cadrul regimului tranzitoriu instituit prin Directiva 91/680/CEE(15), achizițiile intracomunitare se caracterizează prin livrarea, pe teritoriul statului membru de destinație, a unui produs scutit de TVA. Livrarea intracomunitară realizată de vânzător este astfel scutită în țara de origine și revine persoanei impozabile care efectuează achiziția intracomunitară, în țara de destinație, obligația de a constata taxa datorată, în declarația sa(16). Or, riscurile de fraudă inerente acestei situații ar justifica instituirea unor măsuri specifice de prevenire.

63. Suntem de acord cu acest raționament.

64. Astfel, este cert că riscurile de fraudă la scară largă în materie de TVA privesc în mod specific operațiunile intracomunitare, în special sub forma unor „fraude de tip carusel” sau a unor fraude numite „ale operatorului care nu și-a îndeplinit obligațiile”(17). În consecință, achizițiile intracomunitare și livrările interne de carburanți nu se află într-o situație comparabilă în raport cu riscul de fraudă în materie de TVA. Astfel cum a subliniat Comisia, această diferență obiectivă rezultă din alegerile făcute de legiuitorul Uniunii la momentul introducerii regimului tranzitoriu prin Directiva 91/680.

65. Nu se contestă, pe de altă parte, că obligația de plată anticipată în discuție în litigiul principal permite combaterea acestui tip de fraudă. Pe de o parte, combaterea fraudei în materie de TVA este obiectivul urmărit în mod explicit de „pachetul de carburanți” din care face parte această obligație de plată anticipată(18). Pe de altă parte, astfel cum a subliniat Comisia, obligația de a plăti integral cuantumul TVA-ului datorat pentru achiziția de carburanți în termen de cinci zile de la introducerea lor pe teritoriul național permite combaterea fraudei numite „a operatorului care nu și-a îndeplinit obligațiile”.

66. Subliniem de asemenea că această abordare este conformă cu cea adoptată de Curte în Hotărârea Dansk Denkavit(19). Astfel, Curtea a statuat că articolul 110 TFUE nu se opune unei legislații naționale care prevede termene diferite pentru „importurile” (noiuni care includea, la acea dată, achizițiile intracomunitare)(20) și operațiunile interne în materie de TVA, având în vedere faptul că regimurile aplicabile acestor operațiuni nu erau comparabile(21).

67. În sfârșit, ținem să subliniem consecințele sistemice ale interpretării contrare, concluzionând în sensul unei încălcări a articolului 110 TFUE. Având în vedere ierarhia normelor de drept al Uniunii, această interpretare ar implica faptul că legiuitorul Uniunii nu ar avea competența de a modifica Directiva TVA astfel încât să prevadă o obligație de plată anticipată numai pentru achizițiile intracomunitare în vederea combaterii fraudelor menționate mai sus. O asemenea interpretare nu ni se pare acceptabilă.

68. Având în vedere cele ce preced, apreciem că articolul 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune instituirii unei obligații de plată anticipată a TVA-ului pentru achizițiile intracomunitare de carburanți în termen de cinci zile de la introducerea carburanților pe teritoriul național, precum cea în discuție în litigiul principal.

B. Cu privire la posibilitatea de a califica obligația de plată anticipată drept „măsură pentru a preveni evaziunea” în sensul articolului 273 din Directiva TVA (prima întrebare)

69. Articolul 273 din Directiva TVA permite statelor membre să impună anumite obligații suplimentare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului sau pentru a preveni evaziunea, cu condiția ca:

- aceste obligații să respecte cerința de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și
- respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

70. Este necesar, într-o primă etapă, să se examineze dacă aceste condiții sunt îndeplinite în ceea ce privește obligația de plată anticipată în discuție în litigiul principal.

71. Mai întâi, astfel cum am subliniat la punctul 65 din prezentele concluzii, această obligație urmărește combaterea mecanismelor de fraudă în materie de TVA care exploatează particularitățile regimului aplicabil achizițiilor intracomunitare.

72. În continuare, am arătat, la punctele 58-68 din prezentele concluzii, motivele pentru care obligația menționată nu este discriminatorie, dat fiind că achizițiile intracomunitare și livrările interne de carburanți nu se află într-o situație comparabilă în ceea ce privește riscul de fraudă în materie de TVA.

73. În sfârșit, adăugăm că obligația de plată anticipată nu generează, în comerțul dintre statele membre, „unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor”, în sensul articolului 273 din Directiva TVA.

74. Astfel, rezultatul dintr-o jurisprudență consacrată că, deși obiectivul unei formalități impuse importatorului unui produs supus unei taxe naționale este să asigure plata datoriei corespunzătoare cuantumului acestei taxe, o asemenea formalitate depinde de faptul generator al acesteia, și anume achiziția intracomunitară, iar nu de trecerea unei frontiere în sensul dispoziției menționate(22).

75. Or, nu avem nicio îndoială că o obligație de plată anticipată urmărește, prin însăși natura sa, să asigure plata datoriei corespunzătoare cuantumului taxei datorate, astfel cum a arătat în mod întemeiat Comisia.

76. Rezultă din cele ce preced că cerințele prevăzute în mod explicit la articolul 273 din Directiva TVA sunt îndeplinite prin obligația de plată anticipată în discuție în litigiul principal.

77. Cu toate acestea, mai trebuie să se examineze, într-o a doua etapă, dacă stabilirea unei asemenea obligații nu depășește marja de manevră oferită statelor membre de articolul 273 din Directiva TVA.

78. În această privință, Curtea a statuat în mai multe rânduri că articolul 273 din Directiva TVA conferă în mod cert statelor membre o marjă de apreciere cu privire la mijloacele prin care se

urm?re?te atingerea obiectivelor de recuperare în integralitate a TVA?ului ?i de combatere a fraudei. Acestea sunt îns? obligate s? î?i exercite competen?ele cu respectarea dreptului Uniunii ?i a principiilor sale generale ?i în special cu respectarea principiului propor?ionalit??ii ?i a principiului neutralit??ii fiscale(23).

79. Aceast? cerin?? privind respectarea dreptului Uniunii presupune c? o obliga?ie stabilit? de un stat membru trebuie, pentru a fi justificat? în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, s? fie compatibil? cu celelalte dispozi?ii ale acestei directive.

80. Astfel cum a subliniat în mod întemeiat Comisia, aceast? interpretare este confirmat? de prezen?a articolului 395 din Directiva TVA, potrivit c?ruia Consiliul, hot?rând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru s? introduc? m?suri speciale *de derogare de la dispozi?iile acestei directive*, în scopul simplific?rii procedurii de colectare a TVA?ului sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscal? sau de fraud?.

81. Coroborarea acestor dou? dispozi?ii este clar?: întrucât articolul 395 din Directiva TVA condi?ioneaz? adoptarea de m?suri de derogare de la dispozi?iile acestei directive de o autoriza?ie din partea Consiliului, articolul 273 din directiva men?ionat? urm?re?te în mod necesar adoptarea de m?suri *care nu derog?* de la aceea?i directiv?. Interpretarea contrar? ar determina lipsirea de con?inut a articolului 395 men?ionat, în special a necesit??ii de a ob?ine o autoriza?ie din partea Consiliului pentru a adopta m?suri de derogare.

82. G?sim confirmarea acestei interpret?ri în Hot?rârea Maks Pen(24), în care Curtea a examinat compatibilitatea unei obliga?ii stabilite în temeiul articolului 273 din Directiva TVA cu dispozi?iile referitoare la exigibilitatea ?i la dreptul de deducere a taxei.

83. În consecin??, în cadrul prezentei cauze, este necesar s? se examineze dac? obliga?ia de plat? anticipat? este compatibil? cu celelalte dispozi?ii ale Directivei TVA, în special cu cele referitoare la exigibilitatea taxei, care fac obiectul celei de a doua ?i al celei de a treia întreb?ri adresate de instan?a de trimitere.

C. Cu privire la compatibilitatea cu articolele 62, 69 ?i 206 din Directiva TVA a unei obliga?ii de plat? anticipat? referitoare la o tax? neexigibil? (a doua ?i a treia întrebare)

84. Prin intermediul celei de a doua ?i al celei de a treia întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? Cur?ii în esen?? s? stabileasc? dac? o obliga?ie de plat? anticipat? precum cea în discu?ie în litigiul principal este contrar? articolelor 62 ?i 69 din Directiva TVA, care reglementeaz? exigibilitatea taxei pentru achizi?iile intracomunitare, interpretate în lumina articolului 206 din aceast? directiv?, care prevede posibilitatea de a solicita efectuarea unor pl??i provizorii anticipate.

85. Pentru a clarifica domeniul de aplicare al acestor întreb?ri, consider?m c? este util s? amintim corelarea no?iunilor de „fapt generator”, de „exigibilitate” ?i de „obliga?ie de plat?” a TVA?ului.

86. Potrivit defini?iilor prev?zute la articolul 62 din Directiva TVA, *faptul generator* înseamn? faptul prin care sunt realizate condi?iile legale necesare pentru ca TVA?ul s? devin? exigibil. TVA?ul devine *exigibil* atunci când autoritatea fiscal? dobânde?te în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoan? obligat? la *plata* acesteia, chiar dac? *plata* acestei taxe poate fi amânat?. În temeiul articolului 206 din aceast? directiv?, *obliga?ia de plat?* ia în principiu na?tere cu ocazia depunerii declara?iei privind TVA?ul.

87. Din aceste defini?ii se poate deduce c? faptul generator, exigibilitatea ?i obliga?ia de plat? constituie trei etape *successive* în procesul care conduce la colectarea taxei: pentru ca o obliga?ie

de plat? s? poat? lua na?tere, este necesar ca taxa s? fi devenit exigibil?; pentru ca taxa s? fie exigibil?, este necesar ca faptul generator s? fi intervenit în prealabil(25).

88. În ceea ce prive?te obliga?ia de plat? anticipat? în discu?ie în litigiul principal, consider?m c? este dificil de contestat c? *faptul generator* a intervenit efectiv atunci când a luat na?tere această obliga?ie, dup? cum au subliniat în mod întemeiat administra?ia fiscal? ?i Comisia.

89. Astfel, potrivit articolului 68 din Directiva TVA, faptul generator intervine atunci când este efectuat? achizi?ia intracomunitar? de bunuri. Or, articolul 103 alineatul 5 a din Legea TVA-ului prive?te în mod expres „achizi?iil[e] intracomunitar[e]” de carburan?i ?i d? na?tere obliga?iei în litigiu dup? introducerea de carburan?i pe teritoriul na?ional(26). Astfel, obliga?ia de plat? anticipat? în discu?ie în litigiul principal ia na?tere, în mod ipotetic, dup? apari?ia faptului generator.

90. În schimb, consider?m c? o asemenea obliga?ie nu este compatibil? cu dispozi?iile referitoare la *exigibilitatea* taxei, în special cu articolele 62 ?i 69 din Directiva TVA.

91. În temeiul articolului 69 din Directiva TVA coroborat cu articolul 222 din această directiv?, TVA?ul aferent unei achizi?ii intracomunitare *devine exigibil* la emiterea facturii sau cel târziu în a cincisprezecea zi a lunii urm?toare celei în care intervine faptul generator (în cazul în care nu a fost emis? nicio factur? înainte de această dat?).

92. Or, articolul 103 alineatul 5 a din Legea TVA-ului d? na?tere obliga?iei de plat? anticipat? independent de condi?iile de exigibilitate stabilite la articolul 69 din Directiva TVA, ?i anume în termen de cinci zile de la introducerea carburan?ilor pe teritoriul na?ional. Mai precis, această obliga?ie ia na?tere independent de emiterea unei facturi ?i înainte de expirarea termenului men?ionat la punctul anterior (la finalul c?ruia taxa devine în mod necesar exigibil?).

93. În consecin??, consider?m c? o astfel de dispozi?ie este incompatibil? cu articolul 69 din Directiva TVA, interpretat în lumina articolului 62 din această directiv?. Astfel, taxa devine exigibil? atunci când „autoritatea fiscal? dobânde?te [...] dreptul de a solicita taxa de la persoana obligat? la plata acesteia”. Înainte de na?terea acestui drept, autoritatea fiscal? nu poate efectua niciun demers pentru a ob?ine plata taxei.

94. Subliniem c? Directiva TVA nu cuprinde nicio excep?ie de la dispozi?iile articolului 69 privind exigibilitatea taxei pentru achizi?iile intracomunitare, astfel cum a ar?tat instan?a de trimitere. Independent de con?inutul exact al normelor care stabilesc momentul în care taxa devine exigibil?(27), principiul este acela?i pentru toate opera?iunile supuse taxei: o administra?ie fiscal? nu are competen?a de a *solicita* nicio plat? înainte ca taxa s? fi devenit *exigibil?*.

95. Această constatare este valabil? ?i pentru posibilitatea de a solicita efectuarea unor pl??i provizorii anticipate, prev?zut? la articolul 206 doua teză din Directiva TVA, contrar afirma?iilor administra?iei fiscale ?i guvernului polonez.

96. Potrivit acestei dispozi?ii, orice persoan? impozabil? are obliga?ia de a pl?ti valoarea net? a TVA?ului cu ocazia depunerii declara?iei sale, în?elegându-se c? statele membre au posibilitatea de a solicita, în mod anticipat, efectuarea unor pl??i provizorii anticipate.

97. Or, din coroborarea dispozi?iilor relevante reiese c? această posibilitate oferit? statelor membre de a solicita efectuarea unor pl??i provizorii anticipate nu poate privi decât o tax? devenit? *exigibil?* în conformitate cu articolul 62 ?i urm?toarele din Directiva TVA.

98. Pe de o parte, este evident c? articolul 206 a doua teză din Directiva TVA (posibilitatea de a

solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate) aduce o atenuare a principiului stabilit în prima teză a acestei dispoziții (obligație de plată cu ocazia depunerii declarației), care face parte din titlul XI capitolul 1 din această directivă, intitulat „Obligația de plată”.

99. În schimb, pe de altă parte, articolul 206 a doua teză din Directiva TVA nu poate stabili o derogare de la articolele 62 și 69 din această directivă, care fac parte din titlul VI din directiva menționată, intitulat „Fapt generator și exigibilitatea TVA”.

100. În termeni mai concreți, posibilitatea de a solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate permite statelor membre să avanseze nu data la care taxa devine exigibilă (a doua etapă a procesului de colectare a taxei), ci chiar data plății unei taxe care a devenit deja exigibilă (a treia etapă a procesului de colectare a taxei)(28).

101. În plus, găsim confirmarea acestei interpretări în coroborarea articolelor 206 și 250 din Directiva TVA. Dacă articolul 206 din această directivă prevede o obligație de plată cu ocazia depunerii declarației, articolul 250 din directiva menționată prevede că persoana impozabilă trebuie să menționeze în această declarație „toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă”(29). Aceste dispoziții confirmă că, în sistemul instituit de Directiva TVA, orice obligație de plată, chiar și anticipată, nu poate privi decât o taxă devenită *exigibilă*, care trebuie să fie constatată în declarația persoanei impozabile.

102. Găsim de asemenea confirmarea acestei interpretări în Hotărârea Balocchi(30), în care Curtea a făcut distincție între taxe exigibile și taxe neexigibile.

103. Această hotărâre privea o legislație italiană în temeiul căreia persoanele impozabile erau obligate să facă, înainte de 20 decembrie, o plată anticipată care se ridică la 65 % din valoarea netă a TVA-ului datorat pentru întregul trimestru în curs, care se încheia la data de 5 martie a anului următor cel târziu.

104. Curtea a statuat că un asemenea mecanism era contrar dispozițiilor celei de A șasea directive care corespund articolelor 62, 63 și 206 din Directiva TVA, din moment ce conducea „la transformarea plăților anticipate în avansuri contrare normei din directivă care urmărește ca statele membre să *impună plata TVA numai pentru operațiunile realizate*”(31).

105. Cu alte cuvinte, Curtea a statuat că nicio plată, inclusiv efectuarea unor plăți provizorii anticipate, nu poate fi solicitată înainte ca taxa să devină *exigibilă*(32). Astfel, Curtea a urmat poziția susținută de Comisie în această cauză(33), care corespunde interpretării pe care o propunem în prezenta cauză.

106. Precizăm că această interpretare nu se opune calculului forfetar al plăților provizorii anticipate, cu condiția ca acest calcul să fie organizat astfel încât să se evite includerea unor taxe care nu sunt încă exigibile. Aceasta este, în opinia noastră, concluzia principală a Hotărârii Balocchi(34).

107. Rezultă din cele ce preced că articolele 62 și 69 din Directiva TVA se opun unei obligații de plată anticipată precum cea în discuție în cauza principală, în măsura în care aceasta permite administrației fiscale să solicite persoanei impozabile o plată înainte ca taxa să devină exigibilă. Această concluzie nu este afectată de posibilitatea de a solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate, prevăzută la articolul 206 din directiva menționată, care nu poate privi decât o taxă devenită exigibilă în temeiul dispozițiilor citate anterior.

108. Dat fiind c? o asemenea obliga?ie de plat? anticipat? este contrar? mai multor dispozi?ii din Directiva TVA, ea nu poate fi adoptat? în temeiul articolului 273 din aceast? directiv?.

D. Cu privire la compatibilitatea cu articolul 206 din Directiva TVA a unei obliga?ii de plat? anticipat? privind valoarea brut? a taxei datorate pentru o opera?iune impozabil? (a doua ?i a treia întrebare)

109. Cu titlu subsidiar, mai dorim s? examin?m un alt aspect al obliga?iei de plat? anticipat? în discu?ie în cauza principal?, ?i anume faptul c? aceasta prive?te *valoarea brut?* a TVA-ului datorat pentru o achizi?ie intracomunitar? de carburan?i, luat? în considerare separat, ?i f?r? a ?ine seama de dreptul de deducere al persoanei impozabile.

110. Apreciem, pentru urm?toarele motive, c? articolul 206 din Directiva TVA se opune unei asemenea obliga?ii, astfel cum au sus?inut în mod întemeiat reclamanta din litigiul principal ?i Comisia.

111. Principiul fundamental stabilit la articolul 206 din Directiva TVA este c? persoana impozabil? are obliga?ia de a pl?ti TVA-ul nu dup? fiecare *opera?iune impozabil?* pe care o efectueaz? (de exemplu o achizi?ie intracomunitar? sau o livrare de bunuri), ci chiar la expirarea fiec?rei *perioade impozabile*. Astfel, *valoarea net?* a TVA-ului, men?ionat? în prima teză a acestei dispozi?ii, este ob?inut? prin ad?ugarea taxelor datorate pentru toate opera?iunile impozabile realizate în aval în perioada impozabil?, din care se deduc taxele achitate pentru toate opera?iunile realizate în amonte în aceea?i perioad?.

112. În opinia noastr?, posibilitatea de a solicita efectuarea unor pl??i provizorii anticipate, prev?zut? la articolul 206 a doua teză din Directiva TVA, permite impunerea, *în mod anticipat*, a unei pl??i par?iale a *valorii nete* a TVA-ului calculat pentru întreaga *perioad? impozabil?*. Astfel, expresia „plat? anticipat?” implic? plata par?ial? a unei sume care va fi datorat? ulterior, cu alte cuvinte valoarea net? a TVA calculate pentru întreaga perioad? impozabil?. Aceast? interpretare este confirmat? de versiunea în limba polon? a dispozi?iei men?ionate, care vizeaz? în mod expres perceperea unor pl??i provizorii anticipate din „aceast? sum?”(35), dup? cum a subliniat reclamanta din litigiul principal.

113. Contrar afirma?iilor administra?iei fiscale ?i celor ale guvernului polonez, aceast? interpretare nu face imposibil? sau excesiv de dificil?, în practic?, perceperea unor pl??i provizorii anticipate. Pentru a fi conforme cu articolul 206 a doua teză din Directiva TVA, asemenea pl??i anticipate trebuie s? se întemeieze pe o evaluare a valorii nete a TVA datorate la sfâr?itul perioadei impozabile, asemenea obliga?iei de plat? anticipat? examinate de Curte în Hot?rârea Balocchi(36).

114. În schimb, aceast? dispozi?ie nu poate fi interpretat? în sensul c? permite s? se impună *valoarea brut?* a TVA-ului datorat pentru fiecare *opera?iune impozabil?* luat? în considerare separat, astfel cum prevede obliga?ia de plat? anticipat? în discu?ie în litigiul principal. În opinia noastr?, o asemenea interpretare ar conduce la schimbarea naturii înse?i a TVA-ului, acesta fiind o tax? a c?rei plat? este impus? la sfâr?itul fiec?rei *perioade impozabile*, iar nu dup? fiecare opera?iune impozabil?.

115. Preciz?m c? aceast? interpretare nu este nicidecum repus? în discu?ie de Hot?rârea Macikowski(37). Astfel cum au ar?tat în mod întemeiat reclamanta din litigiul principal ?i Comisia, solu?ia adoptat? în aceast? hot?râre se justifica prin împrejur?ri speciale, chiar excep?ionale în raport cu ansamblul opera?iunilor supuse TVA-ului, ?i nu poate fi generalizat?.

116. Mai precis, aceast? hot?râre privea plata TVA-ului datorat pentru vânzarea, prin executare

silit?, a unui imobil care apar?inea unei persoane impozabile, societatea Royal. Domnul Marian Macikowski, executor judec?toresc, a procedat la executarea ?i la v?nzarea la licita?ie a acestui imobil. Pre?ul de v?nzare, care includea cuantumul TVA?ului datorat, fusese depus ?n contul instan?ei competente. Cu toate acestea, ?ntruc?taxa nu a fost pl?tit? ?n termenele prev?zute, administra?ia fiscal? a re?inut r?spunderea domnului Macikowski, ?n calitate de persoan? obligat? la plata TVA.

117. Curtea a statuat c?, ?n asemenea ?mprejur?ri, articolul 206 din Directiva TVA nu se opune obliga?iei care revine executorului judec?toresc de a pl?ti *valoarea brut?* a TVA?ului datorat pentru v?nzarea imobilului prin executare silit?(38).

118. Totu?i, aceast? interpretare se ?ntemeia ?n mod explicit pe o constatare esen?ial?, ?i anume pe distinc?ia dintre persoana obligat? la plata taxei pentru aceast? tranzac?ie (executorul judec?toresc, domnul Macikowski) ?i persoana care dispunea de dreptul de deducere la sfâr?itul perioadei impozabile (persoana impozabil?, Royal)(39). ?n asemenea ?mprejur?ri, articolul 106 din Directiva TVA nu se opune unei obliga?ii de a pl?ti *valoarea brut?* a taxei pentru opera?iunea impozabil? ?n discu?ie, ?ntruc?t, ?n mod ipotetic, persoana obligat? la plata acestei sume (executorul judec?toresc) nu dispune de dreptul de deducere corespunz?tor.

119. ?n plus, subliniem c? aceast? solu?ie este adaptat? la contextul unei v?nz?ri prin executare silit?, al c?rei produs nu poate fi pl?tit proprietarului imobilului, care nu este altul dec?t persoana impozabil?.

120. ?n schimb, Hot?r?rea Macikowski(40) este lipsit? de relevan?? ?n toate situa?iile „obi?nuite” ?n care persoana obligat? la plata taxei este persoana impozabil? care dispune de dreptul de deducere. ?n toate aceste situa?ii, o plat? provizorie anticipat?, ?n sensul dispozi?iei men?ionate, nu poate privi dec?t o parte din *valoarea net?* a taxei datorate ?n *perioada impozabil?*.

121. Ad?ug?m c? domeniul de aplicare al Hot?rârii Macikowski(41) este limitat? ?i de punctul 58, ?n care Curtea arat? c? plata TVA de c?tre persoana obligat? la plata acesteia (executorul judec?toresc) este impus? *dup? depunerea declara?iei* de c?tre persoana impozabil?. Or, ?n ?mprejur?rile din litigiul principal, plata anticipat? este solicitat? ?nainte de depunerea declara?iei de c?tre persoana impozabil?(42).

122. Rezult? din cele ce preced? c? articolul 206 din Directiva TVA se opune unei obliga?ii de plat? anticipat? a TVA pentru achizi?iile intracomunitare de carburan?i ?n termen de 5 zile de la introducerea carburan?ilor pe teritoriul na?ional, precum cea ?n discu?ie ?n litigiul principal, din moment ce aceast? obliga?ie prive?te *valoarea brut?* a taxei datorate pentru aceast? opera?iune, luat? ?n considerare separat, iar nu *valoarea net?* a taxei calculate pentru ?ntreaga perioad? impozabil?.

V. Concluzie

123. Av?nd ?n vedere considera?iile care preced?, propunem Cur?ii s? r?spund? la ?ntreb?rile preliminare adresate de Naczelny S?d Administracyjny (Curtea Administrativ? Suprem?, Polonia) dup? cum urmeaz?:

1) Articolul 110 TFUE trebuie interpretat ?n sensul c? nu se opune instituirii unei obliga?ii de plat? anticipat? a taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) pentru achizi?iile intracomunitare de carburan?i ?n termen de 5 zile de la introducerea carburan?ilor pe teritoriul na?ional.

2) Articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva (UE) 2016/856 a

Consiliului din 25 mai 2016, trebuie interpretat în sensul că nu se opune instituirii unei obligații de plată anticipată a TVA-ului pentru achizițiile intracomunitare de carburanți în termen de 5 zile de la introducerea carburanților pe teritoriul național, în măsura în care această obligație este compatibilă cu celelalte dispoziții ale acestei directive, în special cu cele referitoare la exigibilitatea taxei.

3) Articolele 62 și 69 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2016/856, trebuie interpretate în sensul că se opun unei obligații de plată anticipată a TVA-ului pentru achizițiile intracomunitare de carburanți în termen de 5 zile de la introducerea carburanților pe teritoriul național, în măsura în care aceasta permite administrației fiscale să solicite persoanei impozabile o plată înainte ca taxa să devină exigibilă, dat fiind că posibilitatea de a solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate, prevăzută la articolul 206 din această directivă, nu poate privi decât o taxă devenită exigibilă în temeiul dispozițiilor citate anterior.

4) Articolul 206 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2016/856, trebuie interpretat în sensul că se opune unei obligații de plată anticipată a TVA-ului pentru achizițiile intracomunitare de carburanți, întrucât această obligație privește valoarea brută a taxei datorate pentru această operațiune, luat în considerare separat, iar nu valoarea netă a taxei calculate pentru întreaga perioadă impozabilă.

1 Limba originală: franceza.

2 Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2016/856 a Consiliului din 25 mai 2016 (JO 2016, L 142, p. 12) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

3 A se vedea printre altele Hotărârea din 11 decembrie 2003, *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, punctul 64), Hotărârea din 1 iulie 2014, *Ålands Vindkraft* (C-573/12, EU:C:2014:2037, punctul 57), și Hotărârea din 17 septembrie 2020, *Hidroelectrica* (C-648/18, EU:C:2020:723, punctul 25).

4 A se vedea Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauzele conexate *Eurogate Distribution* și *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:1, punctul 106).

5 A se vedea Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:568, punctul 50) și Hotărârea din 19 decembrie 2012, *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:822, punctul 34).

6 A se vedea în același sens, în ceea ce privește Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza *Comisia/Franța* (C-216/11, EU:C:2012:819, punctul 49) și Hotărârea din 14 martie 2013, *Comisia/Franța* (C-216/11, EU:C:2013:162, punctul 28).

7 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Elmer prezentate în cauza *Eismann* (C-217/94, EU:C:1996:183, punctul 29).

- 8 Hotărârea din 10 iulie 1984 (42/83, EU:C:1984:254, punctul 27). Această cauză privea o legislație daneză care prevedea perioade de calcul și termene de plată în materie de TVA la import diferite de termenele corespunzătoare plății TVA-ului în regim intern.
- 9 A se vedea Hotărârea din 27 februarie 1980, Comisia/Irlanda (55/79, EU:C:1980:56, punctul 9), Hotărârea din 10 iulie 1984, Dansk Denkvit (42/83, EU:C:1984:254, punctul 30), Hotărârea din 17 iunie 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, punctele 23 și 24), și Hotărârea din 12 februarie 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punctul 48).
- 10 A se vedea printre altele Hotărârea din 2 aprilie 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, punctul 34), Hotărârea din 19 martie 2009, Comisia/Finlanda (C-10/08, nepublicată, EU:C:2009:171, punctul 23), și Hotărârea din 15 martie 2018, Cali Esprou (C-104/17, EU:C:2018:188, punctul 41).
- 11 A se vedea printre altele Hotărârea din 19 martie 2009, Comisia/Finlanda (C-10/08, nepublicată, EU:C:2009:171, punctul 24), Hotărârea din 19 decembrie 2013, X (C-437/12, EU:C:2013:857, punctul 28), și Hotărârea din 12 februarie 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punctul 46).
- 12 Cu titlu ilustrativ, articolul 36 TFUE este o clauză de justificare care atenuează interdicțiile prevăzute la articolele 34 și 35 TFUE.
- 13 Hotărârea din 17 iunie 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, punctul 24). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Bot prezentate în cauza Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:463, punctul 57).
- 14 A se vedea printre altele Hotărârea din 17 iulie 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, punctul 29), Hotărârea din 5 octombrie 2006, Nádassdi și Németh (C-290/05 și C-333/05, EU:C:2006:652, punctul 51), și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten și Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punctul 56).
- 15 Directiva Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110).
- 16 A se vedea punctul 23 din prezentele concluzii.
- 17 A se vedea printre altele Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauzele conexe Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:174, punctele 27-35), Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2005:745, punctele 7-9) și Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauzele conexe Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2217, punctele 31-38).
- 18 A se vedea punctul 21 din prezentele concluzii.
- 19 Hotărârea din 10 iulie 1984 (42/83, EU:C:1984:254, punctul 32).
- 20 Înainte de introducerea noțiunii de „achiziție intracomunitară” prin Directiva 91/680 în cadrul regimului tranzitoriu, articolul 7 din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”) definea „importul” ca fiind introducerea bunurilor pe

teritoriul unui stat membru. În regimul actual, noțiunea de „achiziție intracomunitară” se referă la livrările de bunuri dintre statele membre (articolul 20 din Directiva TVA), în timp ce noțiunea de „import” se limitează la intrările de bunuri provenite din țările terțe (articolul 30 din Directiva TVA).

21 Hotărârea din 10 iulie 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254, punctul 32).

22 Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, punctele 47 și 48), Hotărârea din 3 iunie 2010, Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, punctul 27), și Hotărârea din 12 februarie 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punctul 37).

23 A se vedea printre altele Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321, punctul 41), Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 35), și Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctele 38 și 39).

24 Hotărârea din 13 februarie 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69, punctele 42-48).

25 În legătură cu necesitatea de a distinge aceste trei noțiuni, a se vedea Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctele 21-24).

26 A se vedea punctul 14 din prezentele concluzii.

27 În ceea ce privește operațiunile interne, momentul în care taxa devine exigibilă face obiectul unor norme mai complexe: a se vedea articolele 63-67 din Directiva TVA.

28 A se vedea punctele 85-87 din prezentele concluzii.

29 Sublinierea noastră.

30 Hotărârea din 20 octombrie 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846).

31 A se vedea Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctele 27 și 31). Sublinierea noastră.

32 Potrivit articolului 63 din Directiva TVA, „[f]aptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau *sunt prestate serviciile*” (sublinierea noastră).

33 În raportul de mediu în cauza Balocchi (C-10/92), argumentele Comisiei sunt astfel rezumate: „Comisia arată în primul rând că legislația italiană este contrară articolului 10 din directivă. Norma esențială prevăzută de această dispoziție – care ar fi armonizat conceptele de fapt generator și de exigibilitate a TVA-ului – ar fi că *taxa este exigibilă numai atunci când a fost efectuată tranzacția imposibilă; o plată anticipată a impozitului, chiar și parțială, nu ar putea fi în niciun caz solicitată*. [...] În același mod, articolul 22 din directivă, care prevede posibilitatea de a percepe «plăți provizorii anticipate», ar permite în fapt statelor membre să amâne termenul pentru plata taxei și să *solicite plăți anticipate între momentul în care taxa este exigibilă și cel prevăzută pentru lichidarea sa*” (sublinierea noastră).

34 Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctele 27-31).

35 „Kaody podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłaci kwotę netto VAT w momencie składowania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.”

- 36 Hotărârea din 20 octombrie 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846). A se vedea punctele 102-106 din prezentele concluzii.
- 37 Hotărârea din 26 martie 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 38 Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punctul 57 și urm.).
- 39 Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punctul 57).
- 40 Hotărârea din 26 martie 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 41 Hotărârea din 26 martie 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 42 A se vedea punctele 17 și 26 din prezentele concluzii.