

**Cauza C-855/19****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

22 noiembrie 2019

**Instanța de trimitere:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

**Data deciziei de trimitere:**

17 octombrie 2019

**Reclamantă:**

G. Sp. z o.o.

**Partea adversă:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

**Obiectul litigiului principal**

Obligația și termenele de plată ale TVA pentru achiziția intracomunitară de motorină

**Obiectul și temeiul juridic al întrebării preliminare**

Interpretarea dreptului Uniunii; articolul 267 TFUE

**Întrebările preliminare**

I. Articolul 110 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene - versiunea consolidată din 2012 (JO 2012 , L 326, p. 1 și următoarele) și articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 2006, L 347, p. 1, cu modificările ulterioare, denumită în continuare: „Directiva /112/CE”) se opun unei dispoziții precum articolul 103 alineatul 5a din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (Dz. U.

[Jurnalul Oficial] din 2016, poz. 710, cu modificările ulterioare; denumită în continuare: „Legea TVA”) care prevede că, în cazul unei achiziții intracomunitare de carburanți, persoana impozabilă este obligată ca, fără a fi necesară o notificare din partea directorului biroului vamal, să calculeze și să plătească TVA 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 ustawa o podatku akcyzowym (Legea privind accizele din 6 decembrie 2008 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?

II. Articolul 69 din Directiva 2006/112/CE se opune unei dispoziții precum articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA, care prevede că, în cazul unei achiziții intracomunitare de carburanți, persoana impozabilă este obligată ca, fără a fi necesară o notificare din partea directorului biroului vamal, să calculeze și să plătească TVA în contul biroului vamal competent 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 din 6 decembrie 2008 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

- interpretând articolul menționat în sensul că sumele de mai sus nu reprezintă plată anticipată de TVA în sensul articolului 206 din Directiva 2006/112/CE?

III. Plata anticipată de TVA, prevăzută de articolul 206 din Directiva 2006/112/CE, neefectuată la termen, își încetează existența juridică la sfârșitul perioadei fiscale pertinente pentru TVA în contul căreia trebuie achitată?

### **Dispozițiile de drept al Uniunii invocate**

Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene: articolul 110

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare (denumită în continuare: „Directiva TVA”): articolele 69, 206, 250, 258, 273

### **Dispozițiile de drept național invocate**

Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (Dz. U. [Jurnalul Oficial] din 2016, poz. 710, cu modificările ulterioare; denumită în continuare: „Legea TVA”):

Articolul 103 alineatul 5a (în versiunea în vigoare în perioada 1 august 2016 - 1 martie 2017):

În cazul achiziției intracomunitare a carburanților menționați în anexa nr. 2 la Legea din 6 decembrie 2008 privind accizele, a căror fabricare sau comercializare este condiționată de obținerea unei licențe în conformitate cu dispozițiile ustawa — Prawo energetyczne (Legea din 10 aprilie 1997 – Legea energiei, persoana impozabilă este obligată ca, fără a fi necesară o notificare din partea directorului biroului vamal, să calculeze și să plătească TVA 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 din 6 decembrie 2008 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.

Articolul 20 alineatul 5:

În cadrul unei achiziții intracomunitare de bunuri, TVA devine exigibilă la momentul emiterii facturii de către persoana impozabilă în scopuri de TVA, cel târziu în cea de a 15-a zi a lunii următoare lunii în care a fost livrată marfa care face obiectul achiziției intracomunitare, sub rezerva alineatelor 8 și 9 și a articolului 20b. Dispozițiile alineatului 1a se aplică prin analogie.

## Prezentarea pe scurt a stării de fapt și a procedurii

Organele fiscale au stabilit că, în decembrie 2016, reclamanta - G. Sp. z o.o. din B. – a efectuat achiziția intracomunitară a 3.190,874 m<sup>3</sup> de motorină cu codul NC 2710 19 43, iar în urma acesteia a fost obligată să achite taxa pe valoarea adăugată (TVA) în conformitate cu articolul 103 alineatul 5a, în termene de 5 zile de la data fiecărei introduceri a acestor mărfuri pe teritoriul țării, în total pentru 20 de tranzacții – în cuantum de 1 530 766 PLN – ceea ce reclamanta nu a făcut.

Totodată, chiar dacă, în conformitate cu articolul 99 alineatul 11a din Legea TVA, în cazul achiziției intracomunitare de bunuri menționate la articolul 103 alineatul 5a, persoana impozabilă este obligată să depună la directorul autorității vamale competente pentru calcularea accizelor declarații lunare privind cuantumul TVA datorate, cel târziu în cea de a 5-a zi a lunii următoare lunii în care TVA a devenit exigibilă – reclamanta nu a depus declarațiile VAT-14 pentru perioada care face obiectul procedurii în cauză.

În consecință, s-a considerat că valoarea TVA de 1 530 766 PLN reprezintă o obligație fiscală restantă pentru luna decembrie 2016, care trebuie plătită de îndată în contul bancar al biroului fiscal împreună cu dobânzile pentru întârziere aferente.

Societatea a formulat o acțiune împotriva deciziei Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Directorul Administrației Fiscale din Bydgoszcz] din 6 aprilie 2018 privind TVA pentru luna decembrie 2016 la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy [Tribunalul Administrativ de Voievodat din Bydgoszcz], care a respins această acțiune prin hotărârea din 10 iulie 2018.

Tribunalul de primă instanță a fost de acord cu poziția organismului competent privind căile de atac, conform căreia reclamanta trebuia să achite TVA în conformitate cu articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA Potrivit tribunalului, este lipsit de importanță faptul că reclamanta de facto dispunea de o concesiune, nici faptul că motorina achiziționată nu a fost pusă în vânzare, ci a fost utilizată pentru alimentarea unor motoare cu combustie internă (urma să fie folosită pentru fabricarea unor produse altele decât carburanții).

Tribunalul menționat a mai susținut că sumele datorate în temeiul articolului 103 alineatul 5a din Legea TVA nu au caracterul de plată anticipată a TVA, ci reprezintă TVA („construcție distinctă a TVA”). Tribunalul nu a arătat însă o contradicție între articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA și articolul 206 din Directiva TVA, nici articolul 110 TFUE.

Societatea a atacat hotărârea mai sus menționată, formulând un recurs la Naczelny Sąd Administracyjny [Curtea Administrativă Supremă], care a suspendat procedura și a adresat Curții întrebările preliminare.

## Motivarea trimiterii preliminare

### *Cu privire la prima întrebare*

- 1 La 1 august 2016 a intrat în vigoare ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw [Legea din 7 iulie 2016 de modificare a legii privind taxa pe valoarea adăugată și a unor alte legi (Dz. U. [Jurnalul Oficial] din 2016, poziția 1052, cu modificările ulterioare), care reglementează așa-numitul „pachet de carburanți”, și anume un catalog de modificări având drept scop „asigurarea” colectării TVA în cazul achizițiilor intracomunitare de carburanți și, totodată, prevenirea fraudei în materie de TVA în tranzacționarea acestor carburanți între țări.
- 2 Prin adăugarea în articolul 103 din Legea TVA a noilor dispoziții ale alineatelor 5a-5d a fost introdusă o modificare importantă, având în vedere că, în conformitate cu dispozițiile în vigoare până la 31 iulie 2016, achiziția intracomunitară de carburanți nu presupunea obligația plății de TVA la momentul efectuării acesteia (într-un anumit termen de la introducerea carburantului pe teritoriul țării), pentru că persoana înregistrată supusă efectiv TVA înregistra achiziția respectivă în modul obișnuit – la taxa aferentă ieșirilor și la cea aferentă intrărilor – în declarația TVA-7 depusă până la data de 25 a lunii următoare fiecărei perioade fiscale (lună sau trimestru). În aceeași declarație se indica TVA datorată pentru achiziția intracomunitară de carburanți, precum și TVA aferentă intrărilor, în același quantum cu TVA datorată, în măsura în care achiziția a fost asociată unei vânzări supuse TVA.
- 3 În recurs, reclamanta a susținut că noua dispoziție cuprinsă în articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA se opune articolului 110 TFUE, de vreme ce instituie o taxă care discriminează mărfurile provenite din alte state membre ale Uniunii Europene.
- 4 În conformitate cu articolul 110 TFUE, niciun stat membru nu aplică, direct sau indirect, produselor altor state membre impozite interne de orice natură mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare. De asemenea, niciun stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de natură să protejeze indirect alte sectoare de producție.
- 5 În recurs, reclamanta a arătat că, în jurisprudența sa, Curtea a interpretat în cel puțin două rânduri această dispoziție în contextul stabilirii unor termene mai scurte pentru plata taxelor aferente mărfurilor importate din alte state membre UE. În primul rând, în Hotărârea din 27 februarie 1980, 55/79, Comisia/Irlanda (EU:C:1980:56), Curtea a statuat că, în cazul în care operatorii naționali care tranzacționează un anumit tip de bunuri beneficiază de un termen mai lung de plată a TVA decât operatorii care achiziționează bunuri similare, provenite însă din alte state membre, reprezintă un tratament discriminatoriu al bunurilor.

- 6 În al doilea rând, în Hotărârea din 17 iunie 1998, C-68/96, Grundig Italiana (EU:C:1998:299), Curtea a statuat că articolul 95 din Tratat (în prezent articolul 110 TFUE) trebuie considerat încălcat dacă, în cazul produselor importate, obligația de plată a taxei către autoritatea vamală se naște în momentul importului, în schimb în cazul produselor naționale, obligația se naște abia atunci când producătorul național depune declarația la organele fiscale în cursul lunii următoare trimestrului în care produsele au fost introduse pe piață, ceea ce determină apariția taxei, care are loc atunci când produsul destinat consumului este introdus pe piața internă (punctul 25). În consecință, Curtea a statuat că articolul 95 din Tratat trebuie interpretat în sensul că se opune introducerii și aplicării de către statele membre a unui impozit pe consum în măsura în care baza de impozitare și procedura de colectare a taxei sunt diferite pentru produsele naționale și produsele importate din alte state membre.
- 7 Astfel, în aceste hotărâri, Curtea a statuat că dispozițiile articolului 95 din tratat (în prezent articolul 110 TFUE) trebuie înțelese în sensul că se opun dispozițiilor naționale care prevăd un termen mai scurt de plată a taxei pentru produsele provenite din alte state membre decât termenul de plată a taxei pentru produsele naționale similare, iar instanța națională ar trebui să fie obligată să respecte această opinie.
- 8 Curtea a apreciat că un termen mai rapid de plată a taxei pentru produsele provenite din alte state membre discriminează aceste produse, fapt logic, de vreme ce, ca urmare a întârzierii plății taxei, operatorul economic obține un anumit avantaj economic, în timp ce, în cazul accelerării termenului de plată a taxei, situația financiară a operatorului economic se deteriorează.
- 9 În opinia reclamantei, această situație se produce în cazul aplicării articolului 103 alineatul 5a din Legea TVA, având în vedere că acesta stabilește termene mai rapide de plată a TVA pentru carburanții proveniți din alte state membre. Trebuie subliniat faptul că dreptul de deducere a taxei pentru acești carburanți este dobândit în conformitate cu articolul 86 alineatul 2 punctul 4 litera c) coroborat cu alineatul 10 și alineatul 10b punctul 2 din Legea TVA – în decontul pentru perioada în care s-a născut obligația fiscală pentru bunurile și serviciile achiziționate de persoana impozabilă (articolul 20 alineatul 5 din Legea TVA), cu condiția ca persoana impozabilă:
- a) să primească factura care atestă livrarea bunurilor, care constituie pentru aceasta o achiziție intracomunitară de bunuri, în termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care s-a născut obligația fiscală pentru bunurile achiziționate,
  - b) să evidențieze cuantumul taxei datorate pentru achiziția intracomunitară de bunuri în declarația fiscală în care este obligat să calculeze această taxă, în termen de trei luni de la sfârșitul lunii în care s-a născut obligația fiscală pentru bunurile achiziționate.

- 10 Diferența dintre termenele de plată a taxei prevăzute de articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA și momentul dobândirii dreptului de deducere a taxei pentru achiziția intracomunitară de carburanți conduce, fără îndoială, la necesitatea unei implicări mai mari a resurselor financiare proprii din partea cumpărătorului, în vederea unei decontări mai rapide a TVA-ului. În același timp, operatorii economici care tranzacționează acest tip de produse naționale achită TVA până la data de 25 a lunii următoare lunii în care a avut loc livrarea.
- 11 În conformitate cu articolul 273 din Directiva TVA, statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de egalitate de tratament în privința operațiunilor interne și a 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.
- 12 Într-adevăr, articolul 258 din Directiva TVA prevede că statele membre stabilesc norme de aplicare pentru depunerea declarațiilor privind TVA pentru achizițiile intracomunitare de mijloace de transport noi, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (ii), și pentru achizițiile intracomunitare de produse supuse accizelor, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii), însă, în primul rând, această situație se referă la achiziții intracomunitare de produse accizabile de către operatorii economici care nu sunt obligați la plata TVA pentru un alt tip de achiziții intracomunitare și, în al doilea rând, această normă se referă la depunerea declarațiilor, iar nu la regulile de colectare a TVA, care fac obiectul cauzei de față.
- 13 Având însă în vedere libertatea de care dispun statele membre în ceea ce privește stabilirea termenelor de plată a TVA-ului, inclusiv în prezenta cauză, trebuie să avem în vedere cerințele care decurg în această privință din articolul 273 din Directiva TVA, și anume:
- acestea trebuie să fie esențiale pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea,
  - trebuie să asigure un tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor intracomunitare,
  - trebuie să nu genereze formalități în legătură cu trecerea frontierelor.
- 14 În cazul articolului 103 alineatul 5a din Legea TVA, aflat în litigiu, există îndoieli dacă acesta îndeplinește aceste două ultime criterii.

***Cu privire la cea de a doua întrebare***

- 15 În cazul în care Curtea constată că reglementarea privind plățile rapide ale TVA, stabilită prin articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA, nu se opune articolului 110 TFUE și articolului 273 din Directiva TVA, cea de a doua chestiune litigioasă

în cauza de față, în contextul dispozițiilor Directivei TVA, este caracterul acestor plăți în ceea ce privește momentul nașterii obligației fiscale, și anume dacă plățile taxei prevăzute de articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA au caracterul de „construcție distinctă” a colectării mai rapide a TVA sau dacă reprezintă plăți anticipate de TVA, în sensul articolului 206 din Directiva TVA.

- 16 În primul rând, în conformitate cu articolul 69 din Directiva TVA (din 1 ianuarie 2013), în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, TVA-ul devine exigibil la emiterea facturii sau la expirarea termenului menționat la articolul 222 primul paragraf din directivă, dacă nu a fost emisă nicio factură până la data respectivă.
- 17 În raport cu această dispoziție, obligația fiscală se naște la momentul emiterii facturii, iar dacă anterior datei efectuării achiziției intracomunitare nu a fost emisă o factură, obligația fiscală se naște în cea de a 15-a zi a lunii următoare lunii în care a intervenit faptul generator al obligației fiscale.
- 18 Această reglementare are un caracter specific, prin urmare nu există excepții de la aceasta. Acest lucru înseamnă că TVA pentru achiziția intracomunitară de bunuri devine exigibilă față de persoana impozabilă din momentul producerii împrejurărilor mai sus menționate.
- 19 Articolul 69 din Directiva TVA a fost implementat prin articolul 20 alineatul 5 din Legea TVA, care prevede că, în cadrul unei achiziții intracomunitare de bunuri, obligația fiscală se naște la momentul emiterii facturii de către persoana impozabilă, cel târziu în cea de a 15-a zi a lunii următoare lunii în care au fost livrate bunurile respective.
- 20 În contextul acestor norme, se ridică problema dacă este posibilă colectarea TVA pentru achiziția intracomunitară de carburanți, astfel cum este descrisă la articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA, înainte de nașterea obligației fiscale prevăzute de articolul 69 din Directiva TVA (articolul 20 alineatul 5 din Legea TVA).
- 21 Dacă admitem că plățile TVA menționate la articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA au caracterul unei construcții distincte de colectare rapidă a TVA-ului, ar trebui să considerăm că obligația achitării acestora înainte de termenul nașterii obligației fiscale în temeiul articolului 69 din directivă (articolul 20 alineatul 5 din Legea TVA) se opune acestor dispoziții, întrucât nu există motive pentru a impune persoanei impozabile plata TVA-ului înainte de nașterea obligației fiscale.
- 22 Astfel, se pare că doar dacă am considera aceste plăți drept plăți anticipate de TVA, potrivit articolului 206 din Directiva TVA, s-ar considera că acestea nu se opun normelor de mai sus.
- 23 În conformitate cu articolul 206 din Directiva TVA, orice persoană impozabilă obligată la plata TVA-ului are obligația de a plăti valoarea netă a TVA-ului cu ocazia depunerii declarației de 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.



- 24 În prima teză a acestei dispoziții, este vorba despre obligația de plată a valorii nete a TVA cu ocazia depunerii declarației privind TVA prevăzute la articolul 250. Or, plata reglementată de articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA, calculată ca produs dintre prețul carburanților achiziționați intracomunitar și cota TVA aplicabilă, fără a diminua această valoare cu TVA-ul aferent intrărilor, constituie plată brută.
- 25 Această plată trebuie efectuată în termen de 5 zile de la introducerea carburantului pe teritoriul țării, și anume înainte de nașterea obligației de depunere a declarației VAT-14 specifice pentru aceste tranzacții, în care trebuie evidențiate toate tranzacțiile de achiziție intracomunitară de carburanți din luna anterioară, cu TVA aferent acestora (achitat deja la termenele prevăzute de articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA). Această declarație trebuie depusă la autoritatea competentă cel târziu în cea de a 5-a zi a lunii următoare lunii în care s-a născut obligația de plată a TVA conform articolului 103 alineatul 5a din Legea TVA, cu valoarea TVA evidențiată pentru luna respectivă, care reprezintă suma dintre valorile parțiale aferente diferitelor tranzacții din această perioadă, care trebuie achitate conform articolului 103 alineatele 5a și 5b din lege.
- 26 Trebuie arătat că persoana impozabilă evidențiază valoarea netă a TVA-ului, în conformitate cu articolul 206 prima teză din Directiva TVA, în momentul declarației VAT-7 (depusă după încheierea perioadei fiscale), în care include TVA datorată pentru achiziția intracomunitară de carburant, achitată în temeiul articolului 103 alineatul 5a din Legea TVA în perioada fiscală respectivă, precum și valoarea TVA datorate pentru achiziția intracomunitară a altor bunuri – diminuând aceste sume cu TVA-ul aferent intrărilor pentru perioada fiscală respectivă.
- 27 Așa cum a arătat Curtea în Hotărârea din 26 martie 2015, C-499/13, Macikowski (EU:C:2015:201), din cuprinsul articolelor 206 și 250 din Directiva TVA rezultă că quantumul TVA-ului plătit trezoreriei publice trebuie să fie un quantum net, cu alte cuvinte una care ține seama de deducerile de efectuat și că toate deducerile trebuie efectuate în raport cu perioada fiscală în cursul căreia au luat naștere.
- 28 Astfel, de vreme ce articolul 206 teza a doua din Directiva TVA statuează asupra posibilității de „stabilire a unei alte date pentru plata respectivei sume”, acest lucru înseamnă că este vorba de suma menționată în prima teză, și anume valoarea netă a TVA, nu valoarea brută. Totodată, dacă un stat membru introduce obligația de plată a valorii brute pentru o anumită tranzacție de achiziție intracomunitară de bunuri, precum cea menționată la articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA, se pare că aceasta nu poate fi TVA cu un alt termen de plată stabilit, ci o plată anticipată, menționată la articolul 206 teza a doua *in fine* din directivă.
- 29 Curtea, în Hotărârea Macikowski menționată mai sus (într-adevăr, în cazul plătitorului), a arătat că plata de către acesta a TVA datorate pentru o tranzacție evidențiată în declarație de către persoana impozabilă se întemeiază pe articolul

206 teza a doua din Directiva TVA, care conferă statelor membre dreptul de a percepe plăți anticipate.

- 30 În această situație, se pare că, pentru a considera că plățile efectuate de persoana impozabilă menționate la articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA nu se opun articolului 69 și articolului 206 din Directiva TVA, acestea ar trebui considerate plăți anticipate de TVA în sensul articolului 206 din Directiva TVA.

*Cu privire la cea de a treia întrebare*

- 31 Dacă admitem că plățile efectuate de persoana impozabilă menționate la articolul 103 alineatul 5a din Legea TVA au caracterul de plăți anticipate de TVA, apare următoarea întrebare, și anume dacă plata anticipată de TVA în sensul articolului 206 din D, neefectuată la termen, își pierde existența juridică la sfârșitul perioadei fiscale pertinente pentru TVA în contul căreia trebuie achitată, ceea ce este esențial pentru a stabili dacă, după sfârșitul perioadei fiscale, sunt calculate plățile anticipate și pentru a stabili momentul până la care trebuie calculate dobânzi la plățile anticipate neachitate la termen.
- 32 În sistemul de plăți anticipate, pe întreaga durată a perioadei fiscale sunt efectuate plăți anticipate în contul obligației care va fi stabilită abia în viitor (după încheierea perioadei fiscale). Abia atunci se realizează decontarea finală între persoana impozabilă și buget, prin plata sumelor stabilite în plus sau rambursarea excedentului de plăți anticipate, ținând seama – în cazul TVA-ului – de TVA-ul aferent intrărilor, ceea ce conduce la stabilirea valorii nete a TVA de plată (sau a valorii TVA-ului de rambursat). Din acest motiv, se pare că, după sfârșitul perioadei fiscale nu ar trebui calculate plățile anticipate de TVA în valoare brută și astfel să se stabilească o obligație fiscală restantă, întrucât obligația fiscală în această formă s-a concretizat în obligația fiscală netă pentru întreaga perioadă, în contul căreia au fost efectuate plățile anticipate.
- 33 Caracterul distinct al obligației fiscale reprezentate de plățile anticipate brute și, prin urmare, independența juridică a acestora, nu echivalează cu lipsa unor legături normative cu obligația fiscală netă pentru perioada fiscală respectivă, în contul căreia sunt datorate plățile anticipate brute.
- 34 Astfel, obligația fiscală reprezentată de plățile anticipate este una din formele obligației fiscale, însă esența ei este că, după încheierea perioadei fiscale, obligația constând în plățile anticipate încetează să existe, întrucât se produce concretizarea cuantumului TVA-ului pentru perioada respectivă. Acest lucru rezultă din caracterul provizoriu al plăților anticipate și, ca urmare, la sfârșitul perioadei fiscale, dreptul de a stabili plăți anticipate ar trebui să înceteze.
- 35 Acest lucru ar însemna că o plată anticipată neachitată la termen devine o obligație fiscală restantă, dar doar până la momentul stingerii acesteia prin pierderea existenței juridice, și anume până la sfârșitul perioadei fiscale pentru care este datorată.

- 36 Prin urmare, după sfârșitul perioadei fiscale pertinente pentru TVA, ar fi lipsită de obiect stabilirea de către autoritatea fiscală a plăților anticipate brute de TVA datorate în cazul achitării necorespunzătoare a acestora, ceea ce nu înseamnă însă că persoana impozabilă este scutită de obligația achitării de dobânzi la plățile anticipate neachitate la termen – în partea care depășește cuantumul TVA-ului datorat pentru perioada fiscală respectivă.

DOCUMENT DE LUCRU