

Cauza C-335/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98
paragraful 1 din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

24 aprilie 2019

Instanța de trimitere:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

6 decembrie 2018

Recurentă:

E. Sp. z o.o. Sp. k. cu sediul în S.

Intimat:

Minister Finansów

Obiectul acțiunii principale

Refuzul regularizării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în legătură cu furnizarea de servicii în cazul neplății totale sau parțiale în considerarea statutului fiscal special al debitorului și al creditorului; „reducere pentru creanțe nerecuperabile”

Obiectul și temeiul legal al întrebării preliminare

Interpretarea articolului 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112 având în vedere principiile neutralității fiscale și proporționalității; articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

1) Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a 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) – în special articolul 90 alineatul (2) din această directivă – ținând seama de principiile neutralității fiscale și proporționalității, permit

instituirea în dreptul intern a unei limitări a posibilității de reducere a bazei de impozitare în cazul neplății totale sau parțiale în considerarea statutului fiscal special al debitorului și al creditorului?

2) În special, dreptul Uniunii nu se opune introducerii în dreptul intern a unei reglementări care să ofere posibilitatea de a beneficia de o „reducere pentru creanțe nerecuperabile” cu condiția ca, la data prestării serviciului sau a livrării bunurilor și la data anterioară datei depunerii regularizării declarației fiscale în scopul de a beneficia de această reducere:

- debitorul să nu fie supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare;
- creditorul și debitorul să fie persoane identificate în scopuri de TVA?

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: articolele 90 și 273.

Dispozițiile dreptului intern invocate

Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii (Dz. U din 2011, nr. 177, poziția 1054 cu modificările ulterioare; denumită în continuare „Legea privind TVA”):

Articolul 89a. în versiunea relevantă în speță:

„1. Persoana impozabilă poate regulariza baza de impozitare și TVA-ul datorat pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe teritoriul național în cazul creanțelor care au fost considerate ca fiind probabil nerecuperabile. Regularizarea se referă atât la baza de impozitare, cât și la valoarea TVA-ului aferent părții din creanță care au fost considerată ca fiind probabil nerecuperabilă.

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

2. Dispozițiile alineatului 1 se aplică în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- 1) livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este efectuată pentru o persoană impozabilă vizată la articolul 15 alineatul 1, identificată în scopuri de TVA, care nu este supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare;

[...]

3) la data anterioară datei depunerii declarației fiscale în care figurează regularizarea menționată la alineatul 1:

- a) creditorul și debitorul sunt identificați 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 2 ani, calculați începând de la sfârșitul anului în care aceasta a fost emisă,

3. Regularizarea menționată la alineatul 1 poate fi efectuată în declarația fiscală aferentă perioadei pentru care creanța a fost considerată ca fiind probabil nerecuperabilă, cu condiția ca, până la data depunerii de către creditor a declarației fiscale pentru perioada respectivă, creanța să nu fi fost achitată sau cesionată în nicio formă.

4. În cazul în care, după depunerea declarației fiscale care cuprinde regularizarea menționată la alineatul 1, creanța a fost achitată sau cesionată în orice formă, creditorul este obligat să majoreze baza de impozitare și quantumul TVA-ului datorat în declarația aferentă perioadei în care creanța a fost achitată sau cesionată. În cazul achitării parțiale a creanței, baza de impozitare și quantumul TVA-ului datorat vor fi majorate cu privire la partea respectivă.

5. Creditorul este obligat ca, la depunerea declarației fiscale care cuprinde regularizarea menționată la alineatul 1, să îl informeze cu privire la această regularizare pe directorul administrației fiscale competent și să specifice valoarea regularizării și coordonatele debitorului.

[...]

7. Dispozițiile alineatelor 1-5 nu se aplică dacă între creditor și debitor există un raport dintre cele menționate la articolul 32 alineatele 2-4.

8. Ministrul finanțelor publice va stabili, prin decret, modelul comunicării menționate la alineatul 5, [...]"

Articolul 89b.

„1. În cazul neachitării creanței cuprinse într-o factură care face dovada unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii efectuate pe teritoriul național în termen de 150 de zile de la data la care obligația de plată a devenit scadentă, specificată în contract sau pe factură, debitorul este obligat să regularizeze quantumul TVA-ului dedus aferent facturii respective într-o declarație aferentă perioadei în care a expirat termenul de 150 de zile de la data la care obligația de plată a devenit scadentă, specificată în contract sau pe factură.

1a. Dispozițiile alineatului 1 nu se aplică dacă debitorul a achitat creanța cel târziu în ultima zi a perioadei de calcul în care a expirat termenul de 150 de zile de la data la care obligația de plată respectivă a devenit scadentă.

[...]

2. În cazul achitării parțiale a creanței în termen de 150 de zile de la data la care obligația de plată a devenit scadentă, specificată în contract sau pe factură, regularizarea se va aplica TVA-ului aferent intrărilor corespunzător părții neachitate din creanță. Dispozițiile alineatului 1a se aplică în mod corespunzător.

[...]

4. În cazul achitării creanței după efectuarea regularizării menționate la alineatul 1, persoana impozabilă are dreptul de a majora cuantumul TVA-ului aferent intrărilor, în declarația aferentă perioadei în care a fost achitată creanța, cu cuantumul TVA-ului menționat la alineatul 1. În cazul achitării parțiale a creanței, TVA-ul aferent intrărilor poate fi majorat corespunzător părții achitate.

[...]

6. În cazul în care se constată că persoana impozabilă a încălcat obligația prevăzută la alineatul 1, directorul administrației fiscale sau organul de control fiscal va stabili o taxă suplimentară în valoare de 30 % din cuantumul TVA-ului rezultat din facturile neachitate, care nu a fost regularizat conform alineatului 1. Pentru persoanele fizice în cazul cărora, pentru aceeași faptă, se reține răspunderea pentru o contravenție fiscală sau o infracțiune fiscală, nu se va stabili o taxă suplimentară.”

Legea din 28 februarie 2003 – Legea privind insolvența și reorganizarea (text consolidat JO din 2015, poz. 233 cu modificările ulterioare, „Legea privind insolvența”):

Articolul 342 în versiunea relevantă pentru cauza de față:

„1. Creanțele care trebuie satisfăcute din fondurile masei credale sunt clasificate în următoarele categorii:

- 1) prima categorie – costurile procedurii de insolvență, [...];
- 2) a doua categorie – creanțele izvorâte din raporturi de muncă aferente perioadei anterioare declarării insolvenței, [...];
- 3) a treia categorie – taxe, impozite și alte creanțe cu titlu de contribuții la asigurările sociale, inclusiv dobânzi și cheltuieli de executare;
- 4) a patra categorie – alte creanțe, dacă nu sunt satisfăcute în cadrul categoriei a cincea, plus dobânzile pentru ultimul an înainte de data declarării

insolvenței, despăgubirile contractuale, cheltuielile de judecată și de executare;

- 5) a cincea categorie – dobânzile care nu sunt incluse în categoriile de mai sus, în ordinea satisfacerii sumelor principale, precum și amenzile judiciare și administrative și creanțele cu titlu de donații și moșteniri.

2. Creanța dobândită prin cesiune sau andosare după declararea insolvenței va fi satisfăcută în cea de-a treia categorie, dacă nu este satisfăcută în cea de-a patra categorie. Sunt excluse creanțele care au luat naștere în urma actelor lichidatorului sau ale administratorului ori în urma actelor debitorului aflat în insolvență, efectuate cu acordul administratorului judiciar.

3. [...]”.

Expunerea stării de fapt și a procedurii, argumentele esențiale ale părților

- 1 În cererea adresată ministrului finanțelor de emiterie a unei soluții fiscale individuale, E. sp. z o.o. (denumită în continuare „societatea”) a arătat că, în calitate de persoană identificată în scopuri de TVA, desfășoară activitate economică constând în prestarea contra cost de servicii de consultanță fiscală, inclusiv pentru persoane identificate în scopuri de TVA. Beneficiarii serviciilor nu sunt entități afiliate acesteia. Societatea consideră remunerația pentru serviciile prestate drept bază de impozitare. Pentru impozitarea serviciilor prestate pe teritoriul național, societatea aplică cota standard de TVA. În cazurile prevăzute de Legea privind TVA, aplică și taxarea inversă (articolul 28b din Legea privind TVA).
- 2 Societatea a emis pe numele clientului o factură cu TVA pentru servicii de consultanță fiscală supuse TVA pe teritoriul național. Până la data depunerii cererii, societatea nu a încasat suma cuprinsă în factura cu TVA indicat. De la data emiterii facturii nu au trecut mai mult de 2 ani. Creanța nu a fost achitată sau cesionată în nicio formă. Societatea a mai arătat că clientul (debitorul): la data prestării serviciului era persoană identificată în scopuri de TVA și nu era supus unei proceduri de insolvență sau de lichidare. Este în continuare persoană identificată în scopuri de TVA și, în prezent, este supus unei proceduri de lichidare.
- 3 Prin urmare, societatea a adresat ministrului finanțelor întrebarea dacă, în această situație de fapt, poate regulariza baza de impozitare și TVA-ul datorat pentru prestarea de servicii pe teritoriul național, în condițiile în care obligația nu a fost achitată în întregime, iar debitorul este supus unei proceduri de lichidare în perioada de declarare a TVA în care a expirat termenul de 150 de zile de la data la care obligația de plată a devenit scadentă.
- 4 În soluția fiscală individuală din 12 ianuarie 2015, ministrul finanțelor a apreciat că norma enunțată la articolul 90 din Directiva 2006/112 are un caracter facultativ

pentru statele membre. Introducerea în cuprinsul articolului 89a din Legea privind TVA a dreptului de a regulariza baza de impozitare și TVA-ul aferent unei creanțe care a fost considerată ca fiind probabil nerecuperabilă nu încalcă articolul 90 din Directiva 2006/112. Astfel, neîndeplinirea uneia dintre condițiile de bază prevăzute de norma juridică introdusă în legislația poloneză, care reprezintă o exercitare a dreptului prevăzut la articolul 90 menționat, nu conferă persoanei impozabile dreptul de a beneficia de „reducerea pentru creanțe nerecuperabile” direct în temeiul dreptului Uniunii.

- 5 Societatea a introdus o acțiune împotriva soluției fiscale individuale la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie [Tribunalul Administrativ al Voievodatului Szczecin], care a respins-o. În aprecierea acestuia, doar îndeplinirea cumulată a tuturor condițiilor prevăzute la articolul 89a alineatul 2 din Legea privind TVA conferă dreptul de a regulariza TVA-ul datorat, situație care se regăsea în cauza examinată.
- 6 Societatea a formulat recurs împotriva acestei hotărâri. Naczelny Sąd Administracyjny [Curtea Administrativă Supremă] a conexas această cauză cu trei alte cauze în vederea pronunțării unei hotărâri comune. În toate aceste cauze societatea a solicitat emiterea unei soluții fiscale individuale, în care esența problemei se referă la compatibilitatea condițiilor de aplicare a reducerii pentru creanțe nerecuperabile, prevăzute de dispozițiile legale poloneze, în ceea ce privește situațiile de fapt care pot apărea și în care este aplicabil articolul 89a din Legea privind TVA.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 7 Îndoielile instanței de trimitere se referă la marja de apreciere acordată statelor membre în ceea ce privește stabilirea condițiilor în care se poate beneficia de reglementarea cuprinsă în articolul 90 din Directiva 2006/112 în cadrul juridic intern. Instanța de trimitere nu este sigură dacă condițiile prevăzute la articolul 89 din Legea privind TVA nu ar trebui să se limiteze la cele care permit demonstrarea neachitării creanței a cărei valoare a fost cuprinsă în declarația fiscală ca cifră de afaceri impozabilă și TVA datorat, cu excepția acelor condiții care se referă la statutul fiscal al creditorului și al debitorului. La articolul 89a din Legea privind TVA, pe lângă descrierea creanțelor care sunt considerate neachitate, au fost introduse și condițiile specificate la alineatul 2.
- 8 Articolul 90 din Directiva 2006/112 nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care le pot impune statele membre, ceea ce, în jurisprudența de până în prezent a Naczelny Sąd Administracyjny [Curtea Administrativă Supremă], a fost interpretat în sensul că aceste dispoziții acordă statelor membre o marjă de apreciere, în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de către persoanele impozabile în relația cu organele fiscale în scopul reducerii bazei de impozitare. Prin urmare, în jurisprudența națională s-a considerat că reducerea pentru creanțe nerecuperabile se încadrează în marja de apreciere.

- 9 În opinia instanței de trimitere, jurisprudența de până în prezent a Curții de Justiție a Uniunii Europene nu oferă un răspuns clar cu privire la posibilitatea introducerii limitărilor mai sus menționate în dreptul intern.
- 10 Din hotărârile de până în prezent ale Curții pare să reiasă că aceasta pledează pentru o interpretare restrictivă a limitărilor posibilității de a beneficia de „reducerea pentru creanțe nerecuperabile” pe care statele membre le pot introduce în dreptul intern.
- 11 În special în Hotărârea din 15 mai 2014, C-337/13, Almos Agrárkölkereskedelmi Kft, EU:C:2014:328, Curtea a constatat că se impune ca „formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile pentru a exercita, în fața autorităților fiscale, dreptul de a efectua o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA să fie limitate la cele care permit să se justifice că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată” (punctul 39).
- 12 La punctul 36 din această hotărâre Curtea a arătat însă că „în ceea ce privește aspectul de a ști căror formalități le poate fi supusă exercitarea acestui drept la reducerea bazei de impozitare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot impune obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, cu condiția în special ca această opțiune să nu fie utilizată pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite în capitolul 3 din această directivă”.
- 13 Problemele nu sunt clarificate nici de Hotărârea Curții din 23 noiembrie 2017, C-246/16, Enzo Di Maura, EU:C:2017:887, în care Curtea a constatat că articolul 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că un stat membru nu poate condiționa reducerea bazei de impozitare a TVA-ului de caracterul infructuos al unei proceduri colective atunci când o astfel de procedură este susceptibilă să dureze mai mult de zece ani (dispozitiv).
- 14 Cele de mai sus pot sugera că durata procedurii de insolvență a avut o importanță cheie pentru aprecierea compatibilității cu dreptul Uniunii a reglementării naționale. Însă în motivare Curtea a apreciat că „deși este pertinent ca statele membre să poată combate incertitudinea inerentă caracterului definitiv al neplății unei facturi, amintită la punctul 16 din prezenta hotărâre, o asemenea facultate de derogare nu se poate extinde dincolo de această incertitudine și în special la aspectul dacă o reducere a bazei de impozitare poate să nu fie efectuată în cazul neplății” (punctul 22). Astfel cum a arătat Curtea în continuare, „admiterea posibilității statelor membre de a exclude orice reducere a bazei de impozitare a TVA-ului ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului, din care rezultă, printre altele, că, în calitatea sa de colector de taxe în contul statului, întreprinzătorul trebuie să fie degrevat în întregime de sarcina taxei datorate sau achitate în cadrul activităților sale economice, ele însele supuse la plata TVA-ului” (punctul 23).

- 15 Cu privire la principiul proporționalității, Curtea a apreciat că „[a]ceastă incertitudine este, în mod evident, luată în considerare privându-se persoana impozabilă de dreptul său la reducerea bazei de impozitare atâ timp cât creanța nu prezintă un caracter definitiv nerecuperabil, astfel cum prevede, în esență, legislația națională în discuție în litigiul principal. [...] însă [...] același scop ar putea fi de asemenea urmărit prin acordarea reducerii atunci când persoana impozabilă face vorbire de o probabilitate rezonabilă ca datoria să nu fie onorată, chiar dacă baza de impozitare este reevaluată în sensul majorării în ipoteza în care plata ar interveni totuși” (punctul 27).
- 16 Totodată, Curtea a apreciat că „[î]n aceste condiții, ar reveni autorităților naționale sarcina de a determina, cu respectarea principiului proporționalității și sub controlul instanței, dovezile unei durate prelungite probabile a neplății care trebuie furnizate de persoana impozabilă în funcție de particularitățile dreptului național aplicabil” (punctul 27).
- 17 Din jurisprudența de până în prezent a Curții pare să reiasă că condițiile pentru a beneficia de reducerea pentru creanțe nerecuperabile prevăzută de legislația națională se pot referi doar la chestiunea combaterii incertitudinii inerente caracterului definitiv al neplății unei facturi.
- 18 În consecință, instanța de trimitere ridică problema dacă aceste condiții suplimentare prevăzute la articolul 89a alineatul 2 din Legea privind TVA sunt admisibile și dacă o condiție suficientă pentru realizarea regularizării este demonstrarea probabilității caracterului nerecuperabil, în sensul că persoana impozabilă trebuie să demonstreze că creanța nu a fost achitată sau cesionată în nicio formă în decurs de 150 de zile de la data scadenței acesteia, menționată în contract sau factură.
- 19 Instanța de trimitere așteaptă, în special, de la Curte să arate dacă condițiile prevăzute la articolul 89a alineatul 2 din Legea privind TVA se află în afara marjei de apreciere acordate statelor membre și dacă, având în vedere principiul proporționalității, instanța de trimitere ar trebui să evalueze aceste condiții în funcție de împrejurările cauzei, ceea ce ar însemna, în special, că ar trebui să ia în considerare durata pe care o va avea procedura insolvenței sau cea a lichidării.
- 20 Concluzia potrivit căreia dreptul Uniunii se opune aplicării de către statul membru a condiției prevăzute la articolul 89a alineatul 2 din Legea privind TVA ar putea afecta în mod semnificativ coerența sistemului juridic polonez. Astfel, legiuitorul polonez a hotărât, prin articolul 89b din Legea privind TVA, să își exercite dreptul prevăzut la articolul 185 alineatul (2) din Directiva 2006/112.
- 21 Pentru a nu se săvârși o încălcare a principiilor neutralității și proporționalității, exercitarea dreptului la „reducere pentru creanțe nerecuperabile” de către persoana impozabilă/creditor și regularizarea de către acesta a TVA-ului datorat implică o obligație a persoanei impozabile/debitorului de regularizare a TVA-ului aferent intrărilor. Astfel, este asigurată neutralitatea TVA-ului, care reprezintă o

caracteristică structurală a acestuia. Prin exercitarea de către creditor a dreptului la „reducere pentru creanțe nerecuperabile”, în mod structural taxa care a fost regularizată încetează să mai existe. Prin urmare, încetează în fapt să mai existe și taxa aferentă intrărilor deductibilă. Astfel, consecința existenței dreptului creditorului de a regulariza taxa aferentă intrărilor în cazul unor creanțe nerecuperabile este obligația, rezultată din articolul 89b alineatul 1 din Legea privind TVA, de diminuare de către persoana impozabilă/debitor a taxei deductibile aferentă intrărilor sau, în cazul lipsei acesteia, de majorare a cuantumului taxei datorate cu valoarea taxei rezultată din facturile neachitate, prin regularizarea declarației pentru perioada în care a efectuat deducerea. Având în vedere că dispozițiile articolului 89a din Legea privind TVA se referă la dreptul persoanei impozabile/creditorului și stabilesc condițiile pentru exercitarea acestui drept, iar articolul 89b alineatul 1 din lege se referă la obligația corelativă a persoanei impozabile/debitorului care nu a achitat la solicitarea creditorului creanța care îndeplinește criteriile prevăzute la articolul 89a alineatele 1 și 1a din Legea privind TVA, de a efectua regularizarea corespunzătoare a TVA-ului aferent intrărilor deductibil sau de majorare corespunzătoare a cuantumului taxei datorate, pentru perioada în care persoana impozabilă a efectuat deducerea – între aceste două reglementări trebuie să intervină o deplină corelare și identitate în ceea ce privește situația juridică instituită prin acestea. Într-adevăr, de evaluarea corectitudinii exercitării de către creditor a dreptului de regularizare a TVA-ului datorat depinde aprecierea situației debitorului acestuia, având în vedere legătura directă dintre dreptul unei persoane impozabile și obligația celeilalte persoane impozabile.

- 22 În aprecierea instanței de trimitere, regularizarea efectuată de creditor în legătură cu debitorul aflat în insolvență constituie un amestec inadmisibil în desfășurarea procedurii de insolvență, modificând ordinea îndestulării creditorilor menționată la articolul 342 din Legea privind insolvența, întrucât îndeștează – de altfel pe cheltuiala Trezoreriei Statului – unul dintre creditorii debitorului, în locul căruia la masa credală apare un alt creditor, chiar în persoana Trezoreriei Statului, determinând transformarea unei obligații în materie de TVA din îndeustulare din a patra categorie (valoarea brută a facturii creditorului din raporturi economice și în general din raporturi juridice civile) într-una din a treia categorie (taxe). În jurisprudența națională se consideră că dispozițiile Legii privind insolvența, în special cele ale articolului 342 din aceasta, au un caracter de *lex specialis* față de dreptul fiscal și nu permit îndeustularea diferiților creditori cu încălcarea ordinii de îndeustulare menționate la articolul menționat.
- 23 Limitările introduse în legislația națională prin articolul 89a alineatul 2 punctul 1 și, respectiv, prin articolul 89b alineatul 1b din Legea privind TVA sunt expresia respectării acestui principiu, a cărui încălcare ar afecta în mod grav coerența sistemului juridic intern existent, exprimat prin articolul 342 din Legea privind insolvența.
- 24 În acest context, apare însă dilema dacă aceste limitări nu sunt totuși incompatibile cu articolul 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112 – având în

vedere principiile neutralității fiscale și proporționalității, și dacă, în opinia Curții, limitările menționate încalcă aceste norme, prin urmare dacă instanța de trimitere ar trebui să se pronunțe contrar dispozițiilor articolului 342 din Legea privind insolvența.

- 25 Îndoielile de mai sus apar și în ceea ce privește celelalte condiții menționate în articolul 89a din Legea privind TVA pentru aplicarea reducerii pentru creanțe nerecuperabile. Aceste condiții asigură, de asemenea, simetria soluțiilor fiscale adoptate. În special condiția ca livrarea să fie efectuată pentru o persoană identificată în scopuri de TVA asigură o diminuare simetrică a taxei aferente intrărilor de către beneficiarul bunurilor. Dacă nu ar exista această limitare, ar însemna că consumul final nu ar fi impozitat, iar o colectare corespunzătoare a TVA-ului nu ar fi asigurată.
- 26 În aprecierea instanței de trimitere, argumentele expuse mai sus reprezintă un element esențial care pledează pentru necesitatea îndeplinirii condițiilor cumulative stipulate la articolul 89a și articolul 89b din Legea privind TVA.