

Cauza C-895/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

4 decembrie 2019

Instanța de trimitere:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

4 noiembrie 2019

Reclamant:

A.

Intimat:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Obiectul procedurii principale

Stabilirea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte pentru achiziția intracomunitară de bunuri în lumina dispozițiilor revizuite ale Legii privind TVA-ul, care instituie un termen de decădere de trei luni pentru depunerea declarației fiscale.

Obiectul și temeiul legal al întrebării preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii Europene, articolul 267 TFUE

Întrebarea preliminară

Articolul 167 coroborat cu articolul 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1 și următoarele, cu modificările ulterioare) trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte în cursul aceleiași perioade

fiscale, în care este calculat impozitul datorat pentru operațiunile care constituie achiziție comunitară de bunuri, de înscrierea impozitului datorat pentru astfel de operațiuni în declarația fiscală corespunzătoare, depusă în termenul de decădere (în Polonia, 3 luni) de la expirarea unui termen de o lună, în care a luat naștere obligația fiscală privitoare la bunurile și serviciile achiziționate?

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, modificată prin Directiva 2010/45/UE din 13 iulie 2010, denumită în continuare „Directiva TVA”: articolul 1 alineatul (2) și articolele 63, 167, 168, 178-182 și 273

Dispozițiile dreptului intern invocate

Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii (Dz. U. din 2018, poziția 2174, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”)

Articolul 86 alineatele 1, 10, 13 și 13a, în versiunea în vigoare atât anterior, cât și ulterior datei de 1 ianuarie 2017:

1. „În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, persoana impozabilă [...] are dreptul să deducă valoarea taxei achitate în amonte din valoarea taxei datorate [...]”.

10. Dreptul la deducerea valorii taxei calculate din valoarea taxei datorate ia naștere cu ocazia stabilirii obligațiilor fiscale pentru perioada în care, în ceea ce privește bunurile și serviciile achiziționate de persoana impozabilă, a luat naștere obligația fiscală.

13. 13a În cazul în care persoana impozabilă nu a procedat la deducerea valorii taxei calculate din valoarea taxei datorate în termenele prevăzute la alineatele 10, 10d, 10e și 11, aceasta poate solicita reducerea cuantumului impozitului datorat prin rectificarea declarației fiscale pentru perioada în care a luat naștere dreptul de deducere, în termen de cel mult 5 de ani de la începutul anului în cursul căruia a luat naștere dreptul de deducere, sub rezerva alineatului 13a.

În cazul în care persoana impozabilă, în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, livrarea de bunuri și prestarea de servicii, în temeiul articolului 17, persoana impozabilă are calitatea de cumpărător, respectiv de beneficiar al bunurilor sau al serviciilor, nu a procedat la deducerea valorii taxei calculate din valoarea taxei datorate în termenele prevăzute la alineatele 10 și 11, aceasta poate solicita reducerea cuantumului impozitului datorat prin rectificarea declarației fiscale pentru perioada în care a luat naștere dreptul de deducere, în termen de cel

mult 5 de ani de la sfârșitul anului în cursul căruia a luat naștere dreptul de deducere.

Articolul 86 alineatul 10b, în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2016, prevedea:

10b. Dreptul la deducerea valorii taxei calculate din valoarea taxei datorate în cazurile prevăzute la:

[...]

2) alineatul 2 punctul 4 litera c) - ia naștere potrivit alineatului 10, cu condiția ca persoana impozabilă:

[...]

b) ia în considerare valoarea taxei datorate pentru achiziția intracomunitară de bunuri în declarația fiscală în care are obligația de a calcula această taxă;

3) alineatul 2 punctul 4 literele a, b și d - ia naștere în temeiul alineatului 10, cu condiția ca persoana impozabilă să ia în considerare cuantumul taxei datorate pentru aceste operațiuni în declarația sa fiscală în care are obligația de a calcula această taxă.

De la 1 ianuarie 2017, au fost modificate dispozițiile articolului 86 alineatul 10b, punctul 2 litera b și punctul 3 și a fost adăugat alineatul 10i la acest articol:

10b. Dreptul la deducerea valorii taxei calculate din valoarea taxei datorate în cazurile prevăzute la:

[...]

2) alineatul 2 punctul 4 litera c) - ia naștere potrivit alineatului 10, cu condiția ca persoana impozabilă:

[...]

b) ia în considerare valoarea taxei datorate pentru achiziția intracomunitară de bunuri în declarația fiscală în care are obligația de a calcula această taxă cel târziu în termen de 3 luni de la data la care a luat naștere obligația fiscală a luat naștere;

3) alineatul 2 punctul 4 literele a, b și d - ia naștere în temeiul alineatului 10, cu condiția ca persoana impozabilă să ia în considerare valoarea taxei datorate pentru aceste operațiuni în declarația sa fiscală în care este obligată să calculeze această taxă, în termen de cel mult 3 luni de la data expirării lunii în care a luat naștere obligația fiscală privind bunurile sau serviciile achiziționate.

10i. Atunci când persoana impozabilă ia în considerare valoarea impozitului datorat în declarația fiscală, în care este obligată să calculeze această taxă într-un

termen mai lung decât cel prevăzut la alineatul 10b punctul 2 litera b) și punctul 3, persoana impozabilă poate majora în mod corespunzător cuantumul taxei calculate cu ocazia stabilirii obligațiilor fiscale pentru perioada fiscală respectivă, cu privire la care pentru care nu expirase încă termenul de depunere a declarației fiscale.

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii, precum și argumentele părților

- 1 În cererea sa de interpretare individuală a dispozițiilor de drept fiscal, societatea A. (denumită în continuare „societatea”) a arătat că, în cadrul activității economice desfășurate, efectuează achiziții, printre care achiziția intracomunitară de bunuri (denumită în continuare „AIB”) pe teritoriul Poloniei. Bunurile achiziționate sunt utilizate ulterior pe teritoriul național pentru operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată (TVA). În exercitarea activității sale, au existat și pot exista în viitor cazuri în care taxa datorată în temeiul AIB nu a fost/nu va fi indicată de societate în declarația fiscală corespunzătoare (de rectificare a declarației), depusă în termen de 3 luni de la expirarea lunii în care obligația fiscală a luat naștere ca urmare a achiziționării bunurilor (a făcut sau va face acest lucru după expirarea acestui termen, prin intermediul unei rectificări a declarației fiscale). Lipsa indicării impozitului datorat în termenul menționat anterior poate rezulta, între altele, dintr-o primire tardivă a unei facturi, dintr-o calificare eronată a operațiunii de către societate și/sau din eroarea persoanei responsabile cu întocmirea registrelor și a declarațiilor de TVA. Societatea a arătat că avea pe deplin dreptul să deducă TVA-ul și că prezentarea cu întârziere (după mai mult de 3 luni) a cuantumului impozitului datorat printr-o rectificare a declarației în cauză nu era legată de un abuz de drept sau de o intenție de a solicita reducerea impozitului.
- 2 În legătură cu cele de mai sus, societatea a adresat întrebarea dacă, în stadiul dreptului aplicabil începând cu 1 ianuarie 2017 în situația de fapt prezentată în cererea introductivă și în ipoteze viitoare, poate și va putea, ca urmare a depunerii declarației rectificative de TVA pentru perioada în care a luat naștere impozitul datorat, să deducă taxa calculată pentru AIB în aceeași perioadă fiscală în cursul căreia a fost stabilită taxa datorată, chiar dacă această regularizare a fost sau va fi efectuată ulterior termenului de 3 luni de la expirarea lunii în care a luat naștere obligația fiscală privitoare la achiziția bunurilor.
- 3 În opinia societății, la această întrebare trebuie răspuns afirmativ. Aceasta consideră că cerința care decurge din articolul 86 alineatul 10b punctul 2 litera b) din Legea privind TVA-ul, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2017, este o cerință necunoscută în cadrul Directivei TVA și, prin urmare, nu ar trebui să se aplice și, în plus, încalcă principiul neutralității fiscale și principiul proporționalității.
- 4 Această poziție nu a fost aprobată de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (denumit în continuare „administrația fiscală”). În opinia sa, reglementările

introduse nu ar fi contrare Directivei TVA, în special principiilor menționate mai sus, întrucât nu limitează dreptul persoanei impozabile la reducerea impozitului datorat, care rezultă din însăși economia TVA-ului. Aceasta a subliniat de asemenea că articolul 178 din Directiva TVA a autorizat statele membre să introducă anumite formalități care condiționează dreptul de deducere a TVA-ului și, în opinia sa, o astfel de formalitate ar fi termenul de trei luni prevăzut de articolul 86 alineatul 10b punctul 2 litera b din Legea privind TVA-ul.

- 5 Societatea a sesizat Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwice (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gliwice, instanța de trimitere) cu o acțiune în anularea interpretării individuale atacate, invocând, între altele, o încălcare a articolului 86 alineatul 10b punctul 2 din Legea privind TVA-ul întrucât încalcă articolul 167 și articolul 178 din Directiva TVA și nu ia în considerare principiul neutralității fiscale prevăzut la articolul 1 alineatul (2) din această directivă, și nici principiul proporționalității, astfel cum rezultă acesta din articolul 5 alineatul (4) TFUE.
- 6 Administrația fiscală a solicitat respingerea cererii și a menținut opinia cuprinsă în interpretarea individuală atacată. În consecință, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să solicite Curții să se pronunțe cu titlu preliminar.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 7 În Polonia, în conformitate cu principiul enunțat la articolul 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul (care constituie o punere în aplicare a principiului neutralității fiscale), în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă are dreptul la deducerea valorii taxei achitate în amonte din valoarea taxei datorate. Aceasta se aplică, ca regulă generală, cu ocazia stabilirii obligațiilor fiscale pentru perioada în care, în ceea ce privește bunurile și serviciile achiziționate sau importate de persoana impozabilă, a luat naștere o obligație fiscală [articolul 86 alineatul 10 din Legea privind TVA-ul. În dreptul obligațiilor, astfel cum era aplicabil până la 31 decembrie 2016, în cazul AIB, acest drept lua naștere în conformitate cu alineatul 10, cu condiția ca persoana impozabilă să ia în considerare cuantumul taxei datorate în temeiul AIB în declarația sa fiscală, în care este obligată să calculeze această taxă (articolul 86 alineatul 10b punctul 2 litera b din Legea privind TVA-ul). Cu toate acestea, legiuitorul a introdus un nou termen de decădere, astfel încât, în prezent, posibilitatea de a beneficia de acestei reglementare este condiționată de depunerea declarației în termen de trei luni [articolul 86 alineatul 10 punctul 2 litera b) din Legea privind TVA-ul, în versiunea din 1 ianuarie 2017]. În caz de depășire a acestuia, persoana impozabilă trebuie să rectifice declarația depusă prealabil (articolul 86 alineatul 10g din Legea privind TVA-ul) și, în același timp, aceasta poate calcula exclusiv impozitul datorat privind AIB numai aferent achizițiilor curente (articolul 86 alineatul 10i din Legea privind TVA-ul). Din expunerea de motive a reformei reiese că aceasta este justificată de prezența unor neregularități

în declarația anumitor operatori de AIB și de alte operațiuni în care, în principiu, taxa datorată este egală cu taxa achitată în amonte.

- 8 Or, în conformitate cu Hotărârea din 2 mai 2019, C- 225/18, Grupa Lotos, care face trimitere la clauza de „standstill”, Curtea a arătat că dreptul de deducere prevăzut la articolul 168 litera a) din Directiva TVA este parte integrantă din sistemul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită în mod direct în raport cu totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte, iar regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul întregii sale activități economice. În consecință, sistemul comun de TVA garantează astfel perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a oricărei activități economice, indiferent de obiectivul sau de rezultatele acesteia, cu condiția ca activitatea menționată să fie, în principiu, supusă TVA-ului. Rezultă de aici că, în situația în care persoana impozabilă care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunurilor sau a serviciilor, utilizează bunul sau serviciul respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile, ea este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile sau serviciile respective. Curtea a arătat că reiese de asemenea din jurisprudență că derogările de la dreptul de deducere a TVA-ului nu sunt permise decât în cazurile expres prevăzute de dispozițiile directivelor care reglementează această taxă. Cu toate acestea, astfel cum Curtea a statuat deja, trebuie să se țină cont de aplicarea efectivă a dispozițiilor naționale referitoare la cazurile de excludere a dreptului de deducere a TVA-ului și de efectele care rezultă din aceasta pentru persoanele impozabile (punctele 25-28 și 37).
- 9 În lumina hotărârii sus-menționate, instanța de trimitere își exprimă îndoiala privind posibilitatea de a introduce o reglementare precum cea în discuție în speță ca o soluție nouă, în principiu necunoscută anterior în legislația națională. Acest lucru este cu atât mai important cu cât, prin introducerea lor, legiuitorul polonez s-a pronunțat cu privire la compatibilitatea soluției preconizate cu dreptul Uniunii. Or, reiese din motivarea reformei că nu s-a solicitat opinia organelor și a instituțiilor Uniunii, și nici nu s-a realizat o consultare cu acestea și nu s-a ajuns la un acord cu ele.
- 10 În schimb, în ceea ce privește posibilitatea statelor membre de a introduce un termen de decădere drept condiție de formă, Curtea s-a pronunțat în mai multe rânduri, inclusiv în lumina principiilor echivalenței, efectivității și proporționalității. Instanța de trimitere invocă Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, Astone) (punctul 34, punctul 1 din dispozitiv); Hotărârea din 8 mai 2008, C-95/07 și C-96/07, Ecotrade SpA (punctul 1 din dispozitiv); Hotărârea din 12 ianuarie 2006, C-504/04, A.S. G., (punctul 35); Hotărârea din 18 martie 1987, 56/86, Société pour l’exportation des sucres; Hotărârea din 30 iunie 1987, Roquette Frères; Hotărârea din 26 iunie 1990, C-8/89, Zardi; Hotărârea din 9 iulie 2015, C-183/14, Salomie și Oltean; Hotărârea din 15 septembrie 2016, C-518/14, Senatex.

- 11 Instanța de trimitere deduce din această jurisprudență că dispozițiile Directivei TVA nu se opun ca un stat membru să prevadă termene de decădere în ordinea juridică națională însă, aceste termene nu pot încălca principiul neutralității fiscale și trebuie să fie proporționale. Aprecierea acestui aspect este de competența instanței naționale, căreia îi revine sarcina să verifice dacă reglementarea nu a introdus formalități disproporționate în raport cu scopurile urmărite, inclusiv dacă aceasta nu a condus la creșterea sarcinilor economice ale persoanei impozabile. În speță, revine, așadar, instanței naționale sarcina de a verifica dacă termenul de decădere introdus îndeplinește în mod obiectiv condițiile care decurg din principiile proporționalității și neutralității fiscale. În caz contrar, contribuabilul poate invoca neîndeplinirea respectivă și, în consecință, ar avea dreptul de a beneficia de deducere în mod retroactiv.
- 12 În speță, societatea invocă două tipuri de cauze de anulare a termenului de decădere: independente de persoana impozabilă, și care au determinat întârzieri în primirea facturii, fie dependente de persoana impozabilă, respectiv erori săvârșite de aceasta.
- 13 Apreciind cele de mai sus în contextul principiului proporționalității, în primul rând, trebuie subliniată o diferență între situația persoanei impozabile atunci când este vorba despre taxa datorată sau despre cuantumul taxei achitate în amonte. Astfel, articolul 86 din Legea privind TVA-ul cuprinde o limită temporală (un termen imperativ) în legătură cu prima dintre acestea numai în domeniul prescripției, respectiv un termen de cinci ani. Astfel, regularizarea taxei datorate este posibilă până la expirarea acestui termen (articolul 13 și articolul 13a din Legea privind TVA-ul). Însă, în ceea ce privește taxa achitată în amonte, legiuitorul a instituit două termene. Mai întâi, termenul de trei luni în vederea calculării acesteia și, prin urmare, aplicabil operațiunilor încheiate sau curente (articolul 86 alineatul 10b punctul 2 litera b și articolul 86 alineatul 10i), în al doilea rând, termenul de cinci ani (articolul 86 alineatul 13 și alineatul 13a). Apare această primă nelămurire.
- 14 Astfel, pe de o parte, potrivit instanței de trimitere, termenul de decădere de trei luni prevăzut la articolul 86 alineatul 10b punctul 2 litera b din Legea privind TVA-ul pare suficient pentru întocmirea unei facturi de către persoana impozabilă. Neîndoind, acest termen are de asemenea un caracter disciplinar, întrucât introducerea sa are ca obiectiv o mai mare stimulare a persoanelor impozabile să întocmească facturi pentru AIB. Esențial este ca această dispoziție să aibă ca obiectiv prevenirea situațiilor în care taxa achitată în amonte era egală cu impozitul datorat, iar acest calcul a fost utilizat cu întârziere ca urmare a faptului că rectificarea fiscală ulterioară rezultată din luarea în considerare a facturii ulterior termenului menționat. O asemenea acțiune a servit astfel la o „optimizare” fiscală și a fost utilizată în scopul unui abuz de drept. În această privință, rezultă din expunerea de motive a noii legi a TVA-ului că acest termen de decădere conferă autorității fiscale posibilitatea de a efectua un control mai larg al deconturilor de TVA. Instanța de trimitere precizează că nu îi sunt cunoscute statisticile privind procentul de cauze întemeiate pe beneficiul dreptului de

deducere retroactiv în termen de cinci ani, iar nu de trei luni, care au servit pentru fraude fiscale sau pentru abuz de drept. Însă, pe de altă parte, este necesar să se arate că uneori persoana impozabilă nu poate influența respectarea termenului menționat, astfel cum arată societatea în prezenta cauză. Astfel, aceasta poate rezulta dintr-o întârziere în expunerea și în expedierea facturilor de către cocontractant sau din nereguli imputabile operatorilor poștali. În plus, primirea facturii de către persoana impozabilă în acest termen nu implică întotdeauna că aceasta îndeplinește condițiile care dau dreptul de deducere, de exemplu în cazul unor erori de redactare. Potrivit Directivei TVA, factura trebuie să îndeplinească atât cerințele materiale, cât și pe cele personale. De asemenea, astfel cum a arătat Curtea, o întârziere în primirea rectificării unei facturi referitoare la condițiile de formă nu poate conduce întotdeauna la privarea unei persoane impozabile de posibilitatea de a-și exercita dreptul de deducere. Or, din noua reglementare reiese că, indiferent de cauza întârzierii, persoana impozabilă, la expirarea unui termen de trei luni, poate să calculeze exclusiv taxa achitată în amonte aferentă operațiunilor curente. De această situație este legată consecința necesității economice de a suporta sarcina economică a impozitului datorat în același timp cu plata dobânzilor începând din prima zi următoare momentului în care taxa a devenit exigibilă până la data plății efective sau, începând cu prima zi, în momentul în care persoana impozabilă a încasat rambursarea excedentului taxei achitate în amonte până în ziua plății, fie prin necesitatea corectării quantumului care trebuie raportat pentru perioada cuprinsă între regularizare și declarația perioadei de regularizare.

- 15 În opinia instanței de trimitere, cu ocazia examinării articolului 86 alineatul 10b punctul 2 litera b și articolul 86 alineatul 11g și alineatul 11i din Legea privind TVA-ul din perspectiva jurisprudenței Curții, ar trebui să fie aplicabil principiul „diligentei necesare a persoanei impozabile”. Instituirea unui termen de decădere pentru o persoană impozabilă nediligentă și, prin urmare, care, din cauza neglijenței sale, ajunge la o depășire a termenului de depunere a decontului, de exemplu prin clasificarea eronată a operațiunii, a fost considerată de Curte ca fiind conformă cu Directiva TVA.
- 16 Instanța de trimitere înclină să considere că articolul 167 coroborat cu articolul 178 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care condiționează exercitarea dreptului persoanei impozabile „de bună-credință” de deducere a taxei achitate în amonte în cursul aceleiași perioade fiscale, în care este calculat impozitul datorat pentru operațiunile care constituie achiziție comunitară de bunuri, de înscrierea impozitului datorat pentru astfel de operațiuni în declarația fiscală corespunzătoare, depusă în termenul de decădere (în Polonia, 3 luni) de la expirarea unui termen de o lună, în care a luat naștere obligația fiscală privitoare la bunurile și serviciile achiziționate, iar în cealaltă perioadă fiscală nu se opun instituirii unui astfel de termen.