

Cauza C-398/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

20 august 2020

Instanța de trimitere:

Krajský soud v Brně (Republica Cehă)

Data deciziei de trimitere:

29 iulie 2020

Reclamant:

ELVOSPOL, s.r.o.

Pârât:

Odvolací finanční ředitelství

Obiectul litigiului principal

Obiectul litigiului principal este o acțiune introdusă de societatea ELVOSPOL, s.r.o. împotriva deciziei Odvolací finanční ředitelství (Departamentul de contestații din cadrul Direcției de Finanțe, Republica Cehă) care refuză societății respective dreptul de a reduce taxa pe valoarea adăugată datorată cu o sumă corespunzătoare unei creanțe nesatisfăcute de debitor în faliment, pe motiv că acea creanță a apărut în termenul de șase luni înainte ca instanța să decidă falimentul debitorului.

Întrebarea preliminară

O reglementare națională prin care se stabilește o unei condiție care împiedică un contribuabil plătitor de taxă pe valoarea adăugată și supus obligației de a calcula impozitul legat de realizarea unui beneficiu impozabil către un alt contribuabil, efectuând o ajustare a cuantumului impozitului datorat din suma creanței care rezultă în termenul șase luni anterior deciziei instanței asupra falimentului aceluși alt contribuabil, care a plătit serviciul doar parțial sau nu a plătit deloc este în conflict cu scopul articolului 90 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112/CE a

Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1)?

Dispozițiile de drept comunitar relevante

Articolul 63, articolul 73, articolul 90 alineatele 1 și 2, articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), denumită în continuare „directiva”.

Dispozițiile de drept național relevante

Dreptul de a ajusta valoarea impozitului în cazul creanțelor împotriva debitorilor împotriva cărora sunt pendinte proceduri de faliment este reglementat de § 44 zákon č. 235/2004 Sb., O dani z přidané hodOSCI (Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea TVA”).

Părțile relevante ale acestui paragraf erau următoarele la momentul în cauză:

(1) Un contribuabil care a fost obligat să calculeze impozitul legat de realizarea unui beneficiu impozabil către un alt contribuabil și a cărui creanță apărută în termenul de șase luni înainte de hotărârea judecătorească privind falimentul [debitorului] legată de prestație nu a fost satisfăcută (denumit în continuare „creditorul”)), are dreptul de a corecta valoarea impozitului datorat din valoarea creanței în cauză [...]¹

[...]

(3) Creditorul poate efectua o ajustare a valorii impozitului datorat cel mai devreme în perioada de impozitare în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alineatul 1. Ajustarea nu poate fi făcută după 3 ani de la sfârșitul perioadei de impozitare în care a fost îndeplinit beneficiul impozabil inițial sau dacă debitorul a încetat să mai fie contribuabil. ⁽²⁾

(...)

(5) În cazul în care creditorul efectuează o ajustare a valorii impozitului în conformitate cu alineatul 1, debitorul este obligat să reducă valoarea impozitului său de intrare asupra valorii beneficiului impozabil primit cu suma impozitului la

¹ În special, atunci când împotriva debitorului se desfășoară proceduri de faliment în care instanța a decis lichidarea activelor debitorului, iar creditorul și-a raportat efectiv creanțele în cadrul acestor proceduri, care au fost confirmate și acceptate.

² După cum se indică mai jos, condiția ca creditorul să nu aibă dreptul de a ajusta valoarea impozitului și în cazul în care debitorul a încetat să mai fie contribuabil, plătitor al taxei pe valoarea adăugată, nu se aplică din cauza neconcordanței cu articolul 90 din directivă, în conformitate cu Hotărârea Curții de Justiție din 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

care creditorul a efectuat ajustarea, adică în suma în care a efectuat o deducere a impozitului pe beneficiul impozabil. [...]

(6) În cazul în care creanța pentru care creditorul a ajustat valoarea impozitului în conformitate cu alineatul 1 este ulterior satisfăcută integral sau parțial, creditorul este obligat să perceapă impozit pe plata primită la data la care creanța este satisfăcută integral sau parțial și să transmită debitorului un document fiscal pe care creditorul ar trebui să îl emită (...).

Prezentarea concisă a situației de fapt și a procedurii

- 1 Societatea ELVOSPOL, s.r.o. (denumită în continuare „reclamantul”) a corectat valoarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) în declarațiile sale fiscale pentru perioada de impozitare mai 2015 în conformitate cu § 44 alineatul 1 din Legea TVA, întrucât societatea MPS Mont a.s. nu a achitat reclamantului factura pentru livrarea de bunuri care indică 29 noiembrie 2013 ca data livrării impozabile (denumită în continuare „ajustarea fiscală în cauză”).
- 2 La data de 19 mai 2014, instanța competentă a declarat falimentul societății MPS Mont a.s.
- 3 La 14 decembrie 2015, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Biroul financiar Moravia de Sud, Republica Cehă, denumit în continuare „autoritatea fiscală”) a solicitat reclamantului să elimine îndoielile cu privire la corectitudinea și caracterul complet al sumelor indicate în ajustarea fiscală în cauză. În scrisoarea sa din 6 ianuarie 2016, reclamantul a contestat interpretarea de către autoritatea fiscală a articolului 44 alineatul 1 din Legea TVA, afirmând că, în opinia sa, au fost îndeplinite condițiile de ajustare fiscală în cauză prevăzute în respectiva dispoziție. Cu toate acestea, autoritatea fiscală a concluzionat că interpretarea reclamantului a articolului 44 alineatul 1 din Legea TVA a fost incorectă, a refuzat să ia în considerare ajustarea fiscală în cauză și, prin decizia din 22 februarie 2016, a stabilit TVA-ul suplimentar al reclamantului în valoare de 160 896 CZK pentru perioada de impozitare mai 2015.
- 4 Reclamantul a contestat această decizie la Odvolací finanční ředitelství (Departamentul de contestații din cadrul Direcției de Finanțe) care, prin decizia sa din 2 mai 2018, a confirmat refuzul de a lua în considerare ajustarea fiscală în cauză din cauza vechimii creanței în cauză, și anume pentru că a apărut cu șase luni înainte de data declarării falimentului MPS Mont a.s. (denumită în continuare „condiția de vechime a creanțelor”) de către instanța competentă.
- 5 În deciziile lor, nici autoritatea fiscală și nici Odvolací finanční ředitelství (Departamentul de contestații din cadrul Direcției de Finanțe) nu au contestat faptul că MPS Mont a.s. nici măcar nu a plătit parțial reclamantului beneficiul impozabil. Nerespectarea condiției de vechime a creanței a fost, prin urmare, singurul motiv pentru care s-a stabilit valoarea impozitului suplimentar și pentru refuzul de a lua în considerare ajustarea fiscală în cauză.

- 6 Reclamantul a contestat această decizie a Odvolací finanční ředitelství (Departamentul de contestații din cadrul Direcției de Finanțe) printr-o acțiune depusă la Krajský soud v Brně (Tribunalul Regional Brno), în care continuă să susțină că îndeplinește condițiile legale pentru ajustarea fiscală în cauză și că condiția de vechime a creanței este contrară articolului 90 din directivă.

Conceptul condiției de vechime a unei creanțe în legislația cehă

- 7 Krajský soud v Brně (Tribunalul Regional Brno) consideră că un contribuabil (creditor) poate ajusta valoarea impozitului datorat din valoarea creanței dacă îndeplinește condițiile prevăzute la § 44 alineatul 1 din Legea TVA, **totuși, chiar dacă sunt îndeplinite celelalte condiții specificate în Legea TVA, contribuabilul (creditorul) nu poate efectua ajustări în situația în care o creanță rezultată dintr-un beneficiu impozabil pentru contribuabil a apărut în termen de șase luni înainte ca instanța să se pronunțe asupra falimentului contribuabilului (debitorului).**
- 8 O astfel de interpretare a fost confirmată în decizia camerei extinse a Nejvyšší správní soud (Curtea Supremă Administrativă, Republica Cehă) din 16 iulie 2019 (numărul de referință al dosarului 3922/2019 Sb. NSS), în care s-a precizat că dispoziția articolului 44 alineatul 1 din Legea privind TVA în formularea în vigoare de la 1 aprilie 2011 până la 28 iulie 2016 ar trebui interpretată în sensul că dreptul [creditorului] de a ajusta suma impozitului datorat din valoarea creanței în cauză se aplică creanțelor apărute ca rezultat al prestației pe o perioadă încheiată cu șase luni înainte ca instanța să se pronunțe asupra falimentului [debitorului].
- 9 Nejvyšší správní soud (Curtea Supremă Administrativă) a luat în considerare, de asemenea, argumentul economic potrivit căruia „profesioniștii de pe o anumită piață sunt capabili să identifice semne ale falimentului iminent al partenerului lor de afaceri cu atât mai ușor cu cât perioada dintre negocierea sau încheierea tranzacției și faliment este mai scurtă. În schimb, cu cât tranzacția a fost negociată sau încheiată la o perioadă mai mare de timp de data falimentului, cu atât mai puțin evident ar fi putut fi pentru partenerul de afaceri al viitoarei societăți în faliment că aceasta din urmă se confruntă cu o criză”.
- 10 În decizia sa, Nejvyšší správní soud (Curtea Supremă Administrativă) s-a referit și la zákon č 328/1991 Sb. o konkursu a vyrovnání (Legea nr. 328/1991 privind falimentul și concordatul), anterior în vigoare, în temeiul căreia anumite acțiuni judiciare ale debitorului întreprinse în ultimele șase luni înainte de declararea falimentului nu au produs efecte legale. Potrivit acestei instanțe: „și în conformitate cu dispozițiile actuale ale Legii privind insolvența, într-o situație de amenințare cu insolvența, există diferențe între perioada mai scurtă care precedă inițierea procedurii falimentului și o perioadă mai lungă, de obicei de câțiva ani, din perspectiva cerințelor care sunt de regulă impuse comercianților care încheie tranzacții și cât de „ușor” astfel de posibile tranzacții pot fi anulate într-un scop sau altul și dintr-un motiv sau altul (declerate fără efecte legale). (...). [Scopul

perioadei de șase luni] a fost de a se asigura că protecția privilegiului prevăzut în secțiunea 44 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată a fost acordată numai acelor parteneri comerciali ai debitorului care au încheiat tranzacții cu acesta mai devreme decât în ultimele șase luni înainte ca instanța să se pronunțe asupra falimentului. În ceea ce îi privește, s-ar putea presupune că au încheiat cu viitoarea societate falimentară tranzacții de bună-credință în ceea ce privește solvabilitatea sa și nu ar fi putut preconiza în acel moment că datoria lor va deveni ulterior irecuperabilă. Pe de altă parte, partenerii de afaceri care au încheiat tranzacții cu viitoarea societate falimentară în ultimele șase luni anterioare hotărârii instanței competente cu privire la pronunțarea falimentului ar fi trebuit să aibă - după cum reiese din cunoștințele economice generale - o șansă mai mare de a observa falimentul iminent și, prin urmare, nu a existat niciun motiv pentru a le oferi mai mult confort în ceea ce privește impozitarea. Acest lucru este, de asemenea, legat de contextul istoric general al adoptării regulamentului aplicabil în 2011, sub forma crizei economice în creștere, care a cauzat dificultăți economice multor oameni de afaceri care anterior conduceau cu succes o afacere. (...) Tot din acest motiv, era logic atunci să „protejeze” pe cei care au tranzacționat cu viitoarea societate falimentară cu o anumită perioadă de timp înainte ca instanța să se pronunțe asupra falimentului, față de cei care au încheiat tranzacții cu aceasta imediat înainte de respectiva hotărâre.

Analiza jurisprudenței Curții de Justiție cu privire la articolul 90 din directivă

- 11 În opinia Curții de Justiție, condițiile pentru derogarea de la articolul 90 alineatul 1 din directivă nu au fost îndeplinite, de exemplu, de: (i) o dispoziție legală care să permită reducerea bazei de impozitare TVA în cazul în care o creanță nu este satisfăcută, parțial sau integral, când este vorba despre o creanță monetară (Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, **C-330/95**, ECLI:EU:C:1997:339), (ii) o dispoziție legală care a condiționat dreptul de reducere a bazei de impozitare TVA de ineficiența procedurilor de faliment, în timp ce astfel de proceduri pot dura chiar mai mult de zece ani (Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Enzo Di Maura, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887), (iii) o dispoziție legală care prevedea că un contribuabil nu poate corecta baza de impozitare TVA în cazul neplății parțiale sau totale a creanței pe care debitorul ar fi trebuit să o stingă în legătură cu obținerea unui beneficiu supus TVA, dacă debitorul nu mai este plătitor de TVA (Hotărârea 8 mai 2019, A-PACK CZ s.r.o., **C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377), precum și (iv) o dispoziție legală constituind baza refuzului de a lua în considerare dreptul contribuabilului de a reduce TVA în legătură cu o creanță ne satisfăcută, în cazul în care contribuabilul respectiv nu a raportat această creanță în procedura de faliment împotriva debitorului său, cu excepția cazului în care contribuabilul dovedește că, chiar dacă ar fi raportat creanța, aceasta nu ar fi fost satisfăcută. (Hotărârea 11 iunie 2020, SCT d.d., **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).
- 12 Pe de altă parte, dispoziția legală care combină dreptul de reducere a bazei de impozitare TVA cu creditorul obținând de la cumpărătorul bunurilor sau

serviciilor (debitorul) confirmarea acceptării corectării facturii a fost considerată conformă cu cerințele articolului 90 din directivă, dacă nu a fost imposibil sau excesiv de dificil pentru creditor să obțină o astfel de confirmare într-un termen rezonabil (Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40).

- 13 Conform Krajský soud v Brně (Tribunalului Regional Brno), din hotărârile Curții de Justiție menționate anterior rezultă că:
- articolul 90 alineatul (1) din directivă exprimă principiul de bază conform căruia suma impozabilă este contraprestația efectiv primită și, în consecință, autoritățile fiscale nu pot percepe TVA mai mare decât valoarea primită de contribuabil³.
 - acceptarea dreptului statelor membre de a exclude orice posibilitate de reducere a bazei de impozitare TVA este contrară principiului neutralității TVA⁴.
 - articolul 90 alineatul (2) din directivă permite statelor membre să deroge de la această regulă în cazul în care nerespectarea contraprestației poate fi dificil de dovedit sau este doar temporară, iar această derogare trebuie să fie justificată și proporțională⁵.
 - derogările care vizează asigurarea colectării eficiente a TVA și prevenirea evaziunii fiscale trebuie să fie strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv și nu trebuie utilizate într-un mod care ar submina neutralitatea TVA⁶.

Observații finale

- 14 În opinia Krajský soud v Brno (Tribunalului Regional Brno), dispoziția de drept intern menționată la articolul 44 din Legea TVA se referă la situații în care debitorul nu a plătit parțial sau integral creditorul pentru beneficiul impozabil. Prin urmare, acesta este un caz în care statele membre, în conformitate cu articolul 90 alineatul (2) din directivă, pot deroga de la regula generală din articolul 90 alineatul (1) din directivă.

³ A se vedea punctele 17–22 din Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

⁴ A se vedea Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, precum și din 13 martie 2014, Malburg, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147.

⁵ Idem.

⁶ A se vedea punctele 25–27 din Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377, precum și punctul 28 din Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40.

- 15 Krajský soud v Brně (Tribunalului Regional Brno) se întreabă, cu toate acestea, dacă condiția de vechime a creanței prevăzută la articolul 44 alineatul 1 din Legea TVA este compatibilă cu articolul 90 din directivă, eventual cu scopul acesteia și cu cerințele elaborate de Curtea de Justiție cu privire la articolul 90 din directivă.
- 16 Într-o situație în care sunt îndeplinite celelalte condiții prevăzute de Legea TVA, inadmisibilitatea ajustării fiscale în cauză care rezultă din nerespectarea condiției de vechime a creanței conduce, în opinia Krajský soud v Brně (Tribunalului Regional Brno), la o încălcare a principiului neutralității TVA.
- 17 În sfârșit, potrivit Krajský soud v Brně (Tribunalului Regional Brno), cauza prezentă este diferită de toate celelalte cauze cu care a fost până acum sesizată Curtea de Justiție.

DOCUMENT DELUCRU