Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 – Reducerea bazei de impozitare – Întinderea obligațiilor statelor membre – Efect direct

În cauza C-337/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Kúria (Ungaria), prin decizia din 23 mai 2013, primită de Curte la 20 iunie 2013, în procedura

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor) și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, de T. Garadnai, ügyvéd;

– pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de K. Szíjjártó, în calitate de agenți;

– pentru guvernul elen, de M. Germani, în calitate de agent;

– pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brighouse, în calitate de agent, asistată de R. Hill, barrister;

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Sipos, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 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 TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (denumită în continuare „Almos”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția regională fiscală principală din Ungaria centrală, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, cu privire la refuzul acesteia din urmă de a admite rectificarea

unor facturi efectuată de Almos în scopul de a obține o reducere a bazei de calcul a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), ca urmare a neexecutării unei vânzări.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Titlul VII din Directiva TVA, intitulat „Bază de impozitare”, cuprinde printre altele articolele 73 și 90.

4 Potrivit articolului 73 din această directivă:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

5 Conform articolului 90 din directiva menționată:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

6 Articolul 273 din aceeași directivă prevede:

„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.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul maghiar

7 Potrivit articolului 77 din Legea CXXVII din 2007 privind TVA-ul (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”):

„(1) În cazul livrărilor de bunuri, al prestărilor de servicii sau al achiziției intracomunitare de bunuri, baza de impozitare se reduce *a posteriori* cu valoarea contraprestației restituite sau care trebuie restituită persoanei care are dreptul să o primească, atunci când, ulterior efectuării operațiunii

a) în ipoteza nevalidității operațiunii:

aa) a fost restabilită situația existentă anterior efectuării operațiunii sau

ab) s-a declarat că operațiunea, deși nevalidă, a produs efecte în perioada anterioară adoptării deciziei prin care se constată nevaliditatea sa ori

ac) operațiunea a fost declarată validă prin eliminarea unui avantaj disproporționat;

b) în cazul unor vicii de executare:

ba) se exercită unilateral dreptul la rezoluțiunea contractului sau

bb) se obține o reducere a prețului.

(2) Baza de impozitare este redusă și *a posteriori*

a) ca urmare a neexecutării, suma avansată este restituită;

b) în cazul livrării sau al închirierii de bunuri la care face referire articolul 10 litera a) din prezenta lege, persoana impozabilă își exercită unilateral dreptul la rezoluțiunea contractului ca urmare a neplății integrale a prețului bunului, iar părțile restabilesc situația existentă anterior efectuării operațiunii sau, când acest lucru nu este posibil, recunosc că operațiunea a produs efecte până la momentul în care a survenit neexecutarea;

c) la momentul restituirii bunurilor returnabile este restituită suma avansată cu titlu de garanție.

(3) Baza de impozitare poate fi redusă *a posteriori* în caz de reducere a prețului, conform articolului 71 alineatul (1) literele a) și b), după realizarea operațiunii.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 În lunile august și septembrie ale anului 2008, Almos a vândut semințe de rapiță unei alte întreprinderi maghiare, Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt (denumită în continuare „Bio-Ma”). Aceste semințe au fost livrate și stocate într-un depozit, dar cumpărătorul nu a plătit prețul.

9 Pentru acest motiv, părțile au convenit, printr-un acord încheiat la 1 octombrie 2008, că Almos era proprietara semințelor de rapiță, că numai aceasta era autorizată să dispună de ele și că Bio-Ma nu le putea nici greva de sarcini, nici vinde sau da în posesie unui terț. Data limită pentru restituirea semințelor de rapiță a fost stabilită la 10 octombrie 2008, dată până la care Bio-Ma avea obligația să acționeze ca depozitar al bunului.

10 Restituirea mărfii nu a avut însă loc la 10 octombrie 2008 întrucât, între timp, a fost instituit un sechestru asupra acesteia.

11 Almos a formulat o acțiune civilă pentru a obține restituirea semințelor de rapiță. Szegedi Itélőtábla (Curtea de Apel Regională din Szeged) a obligat cumpărătorul, printr-o hotărâre definitivă, la restituirea a 2 263,796 tone de semințe de rapiță sau, în lipsă, la plata sumei de 1 022 783 de euro. În hotărâre se preciza că părțile au convenit rezoluțiunea contractului de vânzare-cumpărare încheiat de acestea și că, din momentul respectiv, Almos era proprietara semințelor de rapiță.

12 Almos a rectificat, în consecință, facturile aferente vânzării către Bio-Ma și, în declarația sa fiscală lunară din decembrie 2009, a declarat o sumă de 116 705 000 de forinți maghiari (HUF) ca TVA recuperabil.

13 Administrația fiscală a considerat însă că această declarație era nejustificată pentru un cuantum de 48 043 000 HUF, la care a aplicat o majorare de 10 % cu titlu de penalitate. Aceasta a arătat că, în pofida neplății contraprestației, existase o livrare de bunuri în sensul articolului 9 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul. Potrivit administrației, rectificarea facturilor nu era justificată, iar acordul încheiat între părți după livrare trebuia considerat o nouă operațiune. În plus, restabilirea situației anterioare nu ar fi avut loc, întrucât semințele de rapiță nu fost restituite, iar prețul convenit nu a fost plătit. Dispozițiile articolului 77 alineatele (1) și (2) din Legea privind TVA-ul ar prevedea reducerea *a posteriori* a bazei impozabile în ipoteza în care operațiunea nu ar fi fost valabilă, ipoteză care s-ar distinge de rezoluțiunea contractului, precum cea intervenită în speță. Legea privind TVA-ul nu ar conține nicio dispoziție care să permită o reducere *a posteriori* a bazei de impozitare numai pentru neplata totală sau parțială a bunurilor în cauză.

14 Instanța de prim grad jurisdicțional a respins acțiunea formulată de Almos împotriva deciziei administrației fiscale.

15 Prin recursul declarat la instanța de trimitere, Almos subliniază că rezoluțiunea contractului a avut ca efect transferul înapoi către aceasta al proprietății bunurilor vândute. Potrivit societății menționate, nu s-a realizat, prin urmare, o operațiune autonomă din punctul de vedere al dreptului fiscal, ci o operațiune strâns și intrinsec legată de contractul de vânzare-cumpărare inițial, întrucât cumpărătorul ar fi devenit proprietarul semințelor de rapiță numai dacă ar fi plătit prețul de vânzare aferent. Aceasta arată că, din perspectiva articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, nu îi poate fi imputat niciun comportament nelegal în ceea ce privește situația care îi dă dreptul la reducere.

16 Instanța de trimitere arată că, la momentul introducerii cererii de rambursare, Legea privind TVA-ul nu acoperea totalitatea ipotezelor enumerate la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA și nu prevedea mai precis posibilitatea unei reduceri a bazei de impozitare în cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale a contraprestației. Aceasta ridică întrebarea dacă legea menționată nu a privat persoanele impozabile de drepturile pe care le-ar fi putut pretinde în acest temei.

17 În aceste condiții, Kúria (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile articolului 77 alineatele (1) și (2) din Legea [privind TVA-ul], în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2010, sunt compatibile cu dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva [TVA], în sensul că Legea [privind TVA-ul] cuprinde toate situațiile de reducere a bazei de impozitare prevăzute la dispoziția menționată?

2) În cazul unui răspuns negativ, persoana impozabilă are dreptul, în lipsa unei reglementări naționale, la o reducere a bazei de impozitare în temeiul principiilor neutralității

fiscale și proporționalității și ținând seama de dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva [TVA], în cazul în care, după efectuarea unei operațiuni, nu primește contraprestația corespunzătoare?

3) În cazul în care dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva [TVA] au efect direct, care sunt condițiile în care [persoana impozabilă] poate pune în aplicare reducerea bazei de impozitare? Este suficientă emiterea unei facturi rectificative și transmiterea acesteia cumpărătorului sau este necesar ca, în plus, să se demonstreze recuperarea efectivă a proprietății bunurilor sau a posesiei acestora?

4) În cazul unui răspuns negativ la cea de a treia întrebare, dreptul Uniunii impune statului membru obligația de a repara prejudiciul cauzat persoanei impozabile prin neîndeplinirea obligației sale de armonizare, ceea ce a privat-o pe aceasta de posibilitatea de a beneficia de o reducere fiscală?

5) Articolul 90 alineatul (2) din Directiva [TVA] poate fi interpretat în sensul că statele membre au posibilitatea, în cazul neplății totale sau parțiale, de a nu permite reducerea bazei de impozitare și, în caz afirmativ, este necesară interzicerea expresă a reducerii prin reglementarea statului membru sau lipsa unei prevederi în acest sens are același efect juridic?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a cincea întrebare

18 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că sistemul de cooperare stabilit la articolul 267 TFUE este întemeiat pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte. În cadrul unei proceduri inițiate în temeiul acestui articol, interpretarea dispozițiilor naționale este de competența instanțelor statelor membre, iar nu a Curții, și nu este de competența acesteia din urmă să se pronunțe asupra

compatibilității normelor de drept intern cu dispozițiile dreptului Uniunii. În schimb, Curtea este competentă să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care să îi permită acesteia să aprecieze compatibilitatea normelor de drept intern cu reglementarea comunitară (a se vedea în special Hotărârea Placanica și alții, C-338/04, C-359/04 și C-360/04, EU:C:2007:133, punctul 36).

19 Deși Curtea nu are, în consecință, obligația de a se pronunța în prezenta cauză cu privire la compatibilitatea articolului 77 din Legea privind TVA-ul cu articolul 90 din Directiva TVA, acesteia îi revine în schimb sarcina de a furniza toate elementele de interpretare a acestei din urmă dispoziții pentru a permite instanței de trimitere să aprecieze respectiva compatibilitate.

20 Astfel, trebuie să se considere că, prin intermediul primei și al celei de a cincea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile articolului 90 din Directiva TVA impun ca dispozițiile naționale de transpunere a acestora să enumere în mod explicit toate situațiile care dau dreptul, potrivit alineatului (1) al acestui articol, la reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA.

21 Potrivit jurisprudenței Curții, transpunerea în dreptul național a unei directive nu impune în mod necesar o preluare formală și textuală a dispozițiilor acesteia într-o dispoziție legală sau administrativă expresă și specifică și poate fi suficient, în funcție de conținutul său, un context juridic general, cu condiția ca acesta să asigure efectiv deplina aplicare a directivei într-un mod suficient de clar și de precis pentru ca, în cazul în care directiva vizează crearea de drepturi pentru particulari, beneficiarii să fie în măsură să își cunoască drepturile în totalitate și să le invoce, dacă este cazul, în fața instanțelor naționale (a se vedea în special Hotărârea Comisia/Suedia, C-287/04,

EU:C:2005:330, punctul 6, și Hotărârea Comisia/Irlanda, C-427/07, EU:C:2009:457, punctul 54).

22 În această privință, trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care vizează cazurile anulării, refuzului, neplății totale sau parțiale ori reducerii de preț după momentul la care se efectuează operațiunea, obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă. Această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctele 26 și 27).

23 Cu toate acestea, alineatul (2) al respectivului articol 90 permite statelor membre să deroge de la norma menționată mai sus în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii. Persoanele impozabile nu pot invoca, prin urmare, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA un drept la reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA în caz de neplată a prețului dacă statul membru în cauză a ales să aplice derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din directiva menționată.

24 Trebuie admis că o dispoziție națională care, în enumerarea situațiilor în care baza de impozitare este redusă, nu o vizează pe cea a neplății prețului operațiunii trebuie privită drept rezultatul exercitării de către statul membru a posibilității de derogare care i-a fost acordată în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA.

25 În această privință, trebuie arătat astfel că, dacă

neplata totală sau parțială a prețului de cumpărare intervine fără să fi avut loc rezoluțiunea ori anularea contractului, cumpărătorul rămâne obligat la plata prețului convenit, iar vânzătorul, deși nu mai este proprietarul bunului, dispune în continuare în principiu de creanța sa, de care se poate prevala în justiție. Din moment ce nu se poate exclude însă ca această creanță să devină de fapt definitiv nerecuperabilă, legiuitorul Uniunii a intenționat să lase fiecărui stat membru posibilitatea de a stabili dacă situația de neplată a prețului de cumpărare, care, prin ea însăși, contrar rezoluțiunii sau anulării contractului, nu repune părțile în situația lor inițială, dă dreptul la reducerea, în consecință, în condițiile pe care le stabilește sau dacă o astfel de reducere nu este admisă în această situație.

26 În aceste condiții, trebuie să se considere, pe de o parte, că simpla împrejurare că, în enumerarea situațiilor în care este redusă baza de impozitare, dispoziția națională de transpunere nu preia toate situațiile menționate la articolul 90 alineatul (1) din această directivă nu permite să se considere, având în vedere contextul juridic general în care se înscrie respectiva măsură de transpunere, că aceasta nu ar fi de natură să asigure în mod efectiv deplina aplicare a Directivei TVA într-un mod suficient de clar și de precis.

27 Pe de altă parte, se impune în schimb ca, pentru celelalte situații decât cele legate de neplata prețului, dispozițiile naționale de transpunere să ia în seamă toate situațiile în care, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă, ceea ce revine în sarcina instanței naționale să verifice.

28 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la prima și la a cincea întrebare că dispozițiile articolului 90 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei dispoziții naționale care nu prevede reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA în caz de

neplată a prețului dacă este pusă în aplicare derogarea prevăzută la alineatul (2) al articolului menționat. Această dispoziție trebuie să vizeze însă astfel toate situațiile în care, potrivit alineatului (1) al articolului respectiv, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

Cu privire la a doua-a patra întrebare

29 Prin intermediul întrebărilor sale a doua-a patra, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, în cazul în care, la finalul verificării pe care trebuie să o efectueze, aceasta ar trebui să considere că, în afara cazului de neplată a prețului, dispozițiile naționale în discuție în litigiul principal nu transpun în mod corect dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care sunt drepturile pe care persoana impozabilă le-ar putea invoca și, dacă este cazul, în ce condiții, pentru a obține o reducere a bazei sale de impozitare în scopuri de TVA sau o măsură echivalentă.

30 Instanța de trimitere solicită să se stabilească astfel, în primul rând, dacă articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA îndeplinește condițiile pentru a produce un efect direct în privința persoanelor impozabile.

31 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea Hotărârea Pfeiffer și alții, C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punctul 103, și Hotărârea Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punctul 31).

32 O dispoziție din dreptul Uniunii este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre (a se vedea în acest sens Hotărârea Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, punctul 41).

33 În speță, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că, în cazul pe care îl vizează, baza de impozitare se reduce în consecință în condițiile stabilite de statele membre.

34 Deși articolul menționat lasă astfel statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când instituie măsurile care permit stabilirea cuantumului reducerii, această împrejurare nu afectează însă caracterul precis și necondiționat al obligației de a lua în considerare reducerea bazei de impozitare în cazurile prevăzute la articolul respectiv. Acesta îndeplinește, prin urmare, condițiile pentru a produce un efect direct (a se vedea prin analogie în special Hotărârea Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, punctul 33).

35 Rezultă că, din moment ce persoanele impozabile pot invoca în fața instanțelor naționale articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA împotriva statului pentru a obține reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA, întrebarea adresată de instanța de trimitere prin care se urmărește să se stabilească dacă statul membru în cauză ar avea obligația de a repara prejudiciul pe care l-ar suferi persoanele interesate din cauza faptului că acest stat le-ar fi privat de dreptul la reducere, prin aceea că nu a transpus în mod corect directiva menționată, este lipsită de obiect.

36 În al doilea rând, 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.

37 Întrucât, în afara limitelor pe care acestea le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) și ale articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, se impune constatarea că dispozițiile menționate conferă acestora din urmă o marjă de apreciere, în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile în fața autorităților fiscale ale respectivelor state pentru a reduce baza de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punctul 23).

38 Din jurisprudența Curții reiese însă că măsurile de natură să evite frauda și evaziunea fiscală nu pot în principiu să deroge de la respectarea normelor privind baza de impozitare decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, măsurile menționate trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot fi, în consecință, utilizate într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punctul 28, precum și Hotărârea Petroma Transports și alții, C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 28).

39 În consecință, 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. În această privință, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica faptul că această

situație se regăsește în cazul formalităților impuse de statul membru în cauză.

40 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua-a patra întrebare că persoanele impozabile pot invoca în fața instanțelor naționale articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA împotriva statului membru pentru a obține reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA. Deși statele membre pot prevedea că exercitarea dreptului la reducerea unei asemenea baze de impozitare este condiționată de îndeplinirea anumitor formalități care permit să se justifice în special că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată de persoana impozabilă și că aceasta putea invoca una dintre situațiile prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, măsurile astfel adoptate nu pot depăși ceea ce este necesar pentru această justificare, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

1) Dispozițiile articolului 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun nu se opun unei dispoziții naționale care nu prevede reducerea bazei de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în caz de neplată a prețului dacă este pusă în aplicare derogarea prevăzută la alineatul (2) al articolului menționat. Această dispoziție trebuie să vizeze

însă astfel toate situațiile în care, potrivit alineatului (1) al articolului respectiv, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

2) Persoanele impozabile pot invoca în fața instanțelor naționale articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 împotriva statului membru pentru a obține reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată. Deși statele membre pot prevedea că exercitarea dreptului la reducerea unei asemenea baze de impozitare este condiționată de îndeplinirea anumitor formalități care permit să se justifice în special că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată de persoana impozabilă și că aceasta putea invoca una dintre situațiile prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, măsurile astfel adoptate nu pot depăși ceea ce este necesar pentru această justificare, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

Sursa: www.curia.europa.eu