HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

11 iunie 2020*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 90 și 273 – Bază de impozitare – Reducere – Refuz – Neplată – Persoană impozabilă care nu și-a declarat creanța în procedura de faliment inițiată împotriva debitorului – Principiile neutralității fiscale și proporționalității – Efect direct”

În cauza C-146/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vrhovno sodišče (Curtea Supremă, Slovenia), prin decizia din 30 ianuarie 2019, primită de Curte la 21 februarie 2019, în procedura

SCT d.d., în faliment,

împotriva

Republicii Slovenia,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul P. G. Xuereb, președinte de cameră, și domnii T. von Danwitz și A. Kumin (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul M. Longar, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 26 februarie 2020,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru SCT d.d., în faliment, de S. Pušenjak, odvetnica;

– pentru guvernul sloven, de T. Mihelič Žitko și de V. Klemenc, în calitate de agenți;

– pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de O. Serdula și de J. Vláčil, în calitate de agenți;

– pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Galluzzo, avvocato dello Stato;

– pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de M. Kocjan, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: slovena.

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 2006, 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 SCT d.d., societate aflată în faliment, pe de o parte, și Republica Slovenia, pe de altă parte, în legătură cu refuzul de a acorda SCT regularizarea cuantumului taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate și aferente unor creanțe nerecuperate, pentru motivul că această societate a omis să declare aceste creanțe în procedurile de faliment inițiate împotriva debitorilor.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 90 din Directiva TVA prevede:

„(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).”

4 Articolul 273 din această 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 dintre 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 sloven

5 Articolul 39 alineatele (2)-(4) din Zakon o davku na dodano vrednost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDV-1”) prevede:

„(2) În cazul retragerii comenzii, al returnării bunului sau al reducerii prețului ulterior livrării, baza de impozitare se reduce în consecință. Persoana impozabilă poate să regularizeze (să reducă) cuantumul TVA-ului calculat, cu condiția să informeze în scris cumpărătorul cu privire la cuantumul TVA-ului la care acesta din urmă nu are drept de deducere.

(3) De asemenea, o persoană impozabilă poate regulariza (reduce) cuantumul TVA-ului declarat atunci când acesta nu ar fi plătit sau nu ar fi plătit în întregime, în temeiul unei decizii judecătorești care a dobândit autoritate de lucru judecat prin care se validează o procedură de faliment încheiată sau în temeiul unei proceduri de concordat finalizate. În același mod poate acționa și persoana impozabilă cu privire la care a fost pronunțată o hotărâre judecătorească definitivă privind suspendarea procedurii de executare silită sau care primește un alt document din care reiese că, într-o procedură de executare silită încheiată, nu a primit plata sau nu a primit-o în întregime, precum și persoana impozabilă care nu a primit plata sau nu a primit-o în întregime, întrucât debitorul a fost radiat din registrul societăților sau din alte registre ori documente relevante. În cazul în care persoana impozabilă primește ulterior o plată completă sau parțială în schimbul furnizării de bunuri sau servicii, cu privire la care a regularizat baza de impozitare în conformitate cu prezentul alineat, aceasta achită TVA-ul pentru suma primită.

(4) Independent de alineatul precedent, persoana impozabilă poate regulariza (reduce) cuantumul TVA-ului declarat rămas neplătit pentru toate creanțele recunoscute pe care le-a declarat în cadrul procedurii de concordat preventiv sau de faliment.”

6 Potrivit articolului 296 din Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolvaventnosti in prisilnem prenehanju (Legea privind operațiunile financiare, procedurile de insolvență și dizolvarea obligatorie, denumită în continuare „ZFPPIPP”):

„(1) Creditorii trebuie să înscrie în cadrul procedurii de faliment toate creanțele deținute împotriva debitorului falit, care s-au născut până la inițierea procedurii de faliment, cu excepția celor care nu trebuie să fie înscrise în temeiul legii.

[…]

(5) În cazul în care creditorul nu respectă termenul de înscriere a creanțelor menționat la alineatul (1) […], creanța sa împotriva debitorului falit se stinge, iar instanța respinge cererea tardivă de înscriere a creanței în cadrul procedurii de faliment.

[…]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

7 În cadrul exercițiului fiscal aferent lunii aprilie 2014, SCT a efectuat o regularizare a TVA-ului declarat în cuantum de 272 471 de euro pentru creanțe neachitate pe care le deținea față de două societăți pentru care o procedură de faliment fusese închisă definitiv în luna iunie 2013.

8 În cadrul unui control, autoritatea fiscală competentă a constatat că SCT nu declarase aceste creanțe în procedurile de faliment în cauză și că, în temeiul articolului 296 din ZFPPIPP, respectivele creanțe erau stinse. Ea a concluzionat, în acest temei, că nu erau îndeplinite condițiile necesare pentru obținerea unei reduceri a TVA-ului.

9 În cadrul unui recurs ierarhic, SCT i s-a confirmat că din articolul 39 alineatul (3) din ZDDV-1 rezultă că o persoană impozabilă nu are dreptul să regularizeze cuantumul TVA-ului declarat pe baza unei decizii definitive de închidere a unei proceduri de faliment decât dacă a declarat creanța sa față de debitorul aflat în faliment. Prin această declarație, persoana impozabilă ar demonstra de asemenea că creanța există încă, ceea ce ar avea o importanță deosebită în ceea ce privește creanțele deținute, precum în speță, asupra persoanelor cu care persoana impozabilă este afiliată.

10 Sesizată cu o acțiune formulată de SCT, instanța administrativă de prim grad a confirmat deciziile administrației fiscale. Ea s-a întemeiat, în această privință, pe articolul 90 din Directiva TVA. Potrivit instanței menționate, în timp ce alineatul (1) al acestui articol prevede că, în caz de neplată după momentul în care se efectuează operațiunea, baza de impozitare se reduce în consecință, alineatul (2) al articolului menționat permite statelor membre să deroge de la acesta. Or, legiuitorul sloven ar fi utilizat această posibilitate de derogare.

11 În cadrul unei acțiuni în revizuire introduse în fața Vrhovno sodišče (Curtea Supremă, Slovenia), SCT susține că articolul 39 alineatul (3) din ZDDV-1 nu constituie o derogare de la obligațiile stabilite la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, ci enunță numai condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca baza de impozitare să poată fi redusă. Astfel, acest articol 39 alineatul (3) nu ar corespunde aplicării articolului 90 alineatul (2) din această directivă.

12 Vrhovno sodišče (Curtea Supremă) precizează că articolul 39 alineatul (2) din ZDDV-1, care enumeră cazurile în care baza de impozitare a TVA-ului este redusă, nu menționează cazurile de neplată. De aici ar rezulta că legiuitorul sloven a aplicat articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA și a instituit astfel o excepție de la dreptul la reducerea bazei de impozitare a TVA-ului pentru aceste cazuri.

13 Potrivit acestei instanțe, s-ar putea deduce totuși din articolul 39 alineatul (3) din ZDDV-1 că legiuitorul sloven a prevăzut totuși patru cazuri, enumerate în mod limitativ, în care reducerea bazei de impozitare este acordată persoanei impozabile chiar în caz de neplată, ceea ce ar constitui, în consecință, o „excepție de la excepție”. Aceste cazuri excepționale ar rezulta din imposibilitatea persoanei impozabile de a obține plata totală a creanței sale. Cu toate acestea, în ceea ce privește recunoașterea dreptului la reducerea bazei de impozitare a TVA-ului, anumite acte ar fi cerute persoanei impozabile. Astfel, aceasta din urmă ar trebui să demonstreze imposibilitatea în care se află de a recupera creanța respectivă prin atestări oficiale, eliberate în cadrul unei proceduri legale adecvate.

14 Instanța menționată consideră că limitarea posibilității de a reduce baza de impozitare a TVA-ului, care rezultă din articolul 39 din ZDDV-1, ar putea fi considerată incompatibilă cu articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA, din moment ce, astfel, reducerea nu este permisă în toate cazurile în care neplata unei creanțe a rămas definitivă, ci, dimpotrivă, supune această reducere unor condiții suplimentare pe care persoana impozabilă ar trebui să le îndeplinească.

15 În acest context, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă) ridică problema dacă, în raport cu principiile care guvernează sistemul TVA-ului, este totuși admisibil, în temeiul excepțiilor prevăzute la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA, să se refuze dreptul la reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în caz de neplată atunci când persoana impozabilă, deși nu a participat la o fraudă sau la o evaziune fiscală, nu a făcut dovada diligenței necesare pentru recuperarea creanței sale și pentru a asigura plata TVA-ului datorat statului.

16 Astfel, persoana impozabilă obligată la plata TVA-ului ar reprezenta în orice caz una dintre pietrele de temelie ale sistemului de colectare a acestei taxe, acționând în numele statului în scopul acestei colectări și al restituirii TVA-ului încasat. În cazul în care acestei persoane impozabile i s-ar recunoaște dreptul de a reduce baza de impozitare a TVA-ului în orice situație în care creanțele nu sunt satisfăcute și, prin urmare, și în situația în care aceasta însăși nu își îndeplinește obligațiile care rezultă din sistemul TVA-ului, aceasta ar priva statul de posibilitatea de a percepe TVA-ul declarat care îi revine.

17 În ipoteza în care ar fi posibil să se interpreteze competența acordată statelor membre de legiuitorul Uniunii, în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, în sensul că permite legiuitorului național să restrângă posibilitatea de a reduce baza de impozitare a TVA-ului pentru neplata definitivă, această instanță ridică totuși problema dacă, în temeiul Directivei TVA, este necesar să i se

dea persoanei impozabile posibilitatea de a demonstra că aceste creanțe nu ar fi fost satisfăcute nici în cazul în care ar fi fost declarate în cadrul procedurii de faliment sau că există alte motive rezonabile care justifică omiterea declarării.

18 În sfârșit, instanța menționată ridică problema dacă este posibil să se considere că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA are efect direct, în special în ipoteza în care legiuitorul național a depășit cadrul admisibil al reglementării privind excepțiile prevăzute la articolul 90 alineatul (2) din această directivă.

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

„1) Articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA poate fi interpretat în sensul că permite o derogare de la dreptul de a reduce baza de impozitare pentru TVA și în cazul neplății definitive, în situația în care această neplată definitivă este o consecință a omisiunii persoanei impozabile de a adopta un comportament obligatoriu, de exemplu omisiunea de a înscrie creanța în cadrul procedurii de faliment inițiate împotriva debitorului persoanei impozabile respective precum în prezenta cauză?

2) Chiar în cazul în care o asemenea derogare de la dreptul de a reduce baza de impozitare pentru TVA ar fi admisibilă, subzistă de asemenea un drept de a reduce baza de impozitare pentru TVA ca urmare a neplății în situația în care persoana impozabilă demonstrează că, chiar dacă ar fi înscris creanțele proprii în cadrul procedurii de faliment, acestea nu ar fi fost îndestulate sau demonstrează că existau motive rezonabile pentru omisiunea sa de a înscrie creanța?

3) Articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA are efect direct și în cazul în care legiuitorul unui stat membru a depășit cadrul admisibil al reglementării privind derogările prevăzute la alineatul (2) al articolului 90 din această directivă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

20 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia dreptul la reducerea TVA-ului achitat și aferent unei creanțe nerecuperabile este refuzat unei persoane impozabile atunci când aceasta a omis să declare creanța respectivă în procedura de faliment inițiată împotriva debitorului său, chiar dacă această persoană impozabilă demonstrează că, în cazul în care ar fi declarat creanța menționată, aceasta nu ar fi fost recuperată sau că existau motive rezonabile pentru a nu declara creanța respectivă.

21 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care vizează cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau cazul în care prețul este redus după livrare, obligă statele membre să reducă baza de impozitare a TVA-ului și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu este încasată 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 (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 29 și jurisprudența citată).

22 Desigur, articolul 90 alineatul (2) din această directivă permite statelor membre să deroge de la această normă în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii. Astfel, atunci când statul membru în cauză a ales să aplice această derogare, persoanele impozabile nu pot invoca, în temeiul alineatului (1) al acestui articol, un drept la reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 23).

23 Totuși, această facultate de derogare, care este strict limitată la cazurile neplății totale sau parțiale, este întemeiată pe ideea potrivit căreia neplata contraprestației poate, în anumite circumstanțe și din cauza situației juridice existente în statul membru în cauză, să fie greu de verificat sau să fie doar provizorie (Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 37 și jurisprudența citată).

24 Prin urmare, posibilitatea de derogare menționată nu urmărește decât să permită statelor membre să combată incertitudinea legată de recuperarea sumelor datorate și nu reglementează aspectul dacă o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA poate să nu fie efectuată în caz de neplată definitivă (Ordonanța din 24 octombrie 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, nepublicată, EU:C:2019:901, punctul 22 și jurisprudența citată).

25 Astfel, admiterea posibilității statelor membre de a exclude, într-un asemenea caz, 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 (Ordonanța din 24 octombrie 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, nepublicată, EU:C:2019:901, punctul 23 și jurisprudența citată).

26 Curtea a statuat, în această privință, că o situație caracterizată prin reducerea definitivă a obligațiilor debitorului față de creditorii săi nu poate fi calificată drept „neplată”, în sensul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA (Ordonanța din 24 octombrie 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, nepublicată, EU:C:2019:901, punctul 25 și jurisprudența citată).

27 Astfel, într-un asemenea caz, un stat membru trebuie să permită reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA dacă persoana impozabilă poate demonstra că creanța pe care o deține față de debitorul său prezintă un caracter definitiv nerecuperabil (Ordonanța din 24 octombrie 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, nepublicată, EU:C:2019:901, punctul 29).

28 În speță, rezultă că creanțele în discuție în litigiul principal prezintă un astfel de caracter.

29 Astfel, conform articolului 296 alineatul (5) din ZFPPIPP, în lipsa declarării acestor creanțe în procedurile de faliment inițiate împotriva debitorilor vizați, creanțele respective s-au stins, această omisiune determinând, prin urmare, o reducere definitivă a obligațiilor acestora din urmă față de SCT. Pe de altă parte și în orice caz, nu se contestă că aceste proceduri de faliment au fost încheiate definitiv și că creanțele SCT asupra debitorilor săi nu au fost recuperate la finalul procedurilor menționate.

30 Rezultă că o situație precum cea în discuție în litigiul principal nu poate fi calificată drept „neplată”, în sensul alineatului (2) al articolului 90 din Directiva TVA, ci intră sub incidența alineatului (1) al acestui articol, din care rezultă obligația statului membru în cauză de a reduce baza de impozitare a TVA-ului ca urmare a neperceperii de către persoana impozabilă a contraprestației.

31 Or, în speță, dreptul la reducerea bazei de impozitare este refuzat societății SCT pentru motivul că această societate nu a respectat cerința care decurge din dreptul național potrivit căreia această reducere este condiționată de declararea de către persoana impozabilă a creanțelor nerecuperate în procedura de faliment.

32 Guvernul sloven arată că o astfel de cerință se întemeiază pe articolul 90 alineatul (1) și pe articolul 273 din Directiva TVA, care acordă statelor membre o putere de apreciere în stabilirea condițiilor și a obligațiilor pe care persoanele impozabile trebuie să le îndeplinească față de autoritățile fiscale în vederea reducerii bazei de impozitare.

33 În această privință, trebuie arătat că, potrivit articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

34 Pe de altă parte, în temeiul articolului 273 din această directivă, 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 directiva menționată.

35 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, dispozițiile menționate le 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 pentru a reduce baza de impozitare (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 32 și jurisprudența citată).

36 Cu toate acestea, 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, prin urmare, utilizate într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 33 și jurisprudența citată).

37 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 (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 34 și jurisprudența citată).

38 În speță, o cerință precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează reducerea în consecință a bazei de impozitare, în caz de neplată, de declararea de către persoana impozabilă a creanței neplătite în procedura de faliment inițiată împotriva debitorului său, poate, în principiu, contribui atât la asigurarea colectării corecte a TVA-ului și la prevenirea fraudei, cât și la eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale și urmărește, astfel, obiectivele legitime enunțate la articolul 90 alineatul (1) și la articolul 273 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctele 32 și 33, precum și Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctele 35 și 36).

39 Or, în ceea ce privește, în primul rând, obiectivul de prevenire a fraudei, chiar dacă o cerință precum cea în discuție în litigiul principal este de natură să împiedice un prejudiciu adus statului atunci când pasivitatea persoanei impozabile care nu și-a declarat creanța în cadrul unei proceduri de faliment rezultă din acțiuni care indică o coluziune între această persoană impozabilă și debitorul său, este necesar să se arate că aplicarea acestei cerințe are ca efect un refuz sistematic al dreptului la reducerea bazei de impozitare în cazul nedeclarării, ceea ce echivalează cu o prezumție generală de fraudă care depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului constând în prevenirea fraudei (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 31 și jurisprudența citată).

40 Trebuie adăugat că, având în vedere dosarul de care dispune Curtea, din situația de fapt din litigiul principal nu reiese niciun indiciu de fraudă fiscală sau de abuz.

41 În ceea ce privește, în al doilea rând, obiectivul care constă în eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale, este necesar să se arate că, în măsura în care nedeclararea creanței în procedura de faliment inițiată împotriva debitorului presupune că această creanță, în conformitate cu articolul 296 alineatul (5) din ZFPPIPP, încetează să existe în raporturile cu debitorul aflat în faliment, persoana impozabilă pierde în mod necesar șansa de a obține recuperarea chiar parțială a creanței sale, ceea ce se traduce, dacă este cazul, printr-un prejudiciu pentru statul membru în cauză.

42 În plus, astfel cum a arătat guvernul sloven fără a fi contrazis cu privire la acest aspect, simpla declarare a unei creanțe în procedura de faliment nu poate fi considerată, din punctul de vedere al obligațiilor financiare și administrative, ca fiind excesiv de constrângătoare.

43 Cu toate acestea, atunci când persoana impozabilă demonstrează că, chiar dacă și-ar fi declarat creanța, aceasta din urmă nu ar fi fost recuperată, faptul de a exclude o reducere a bazei de impozitare și de a-i impune sarcina unui cuantum al TVA-ului pe care nu l-a perceput în cadrul activităților sale economice depășește limitele strict necesare pentru atingerea obiectivului care constă în eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 27). Astfel, în această ipoteză, niciun prejudiciu suplimentar pentru stat nu ar fi putut fi evitat prin declararea creanței în cauză.

44 În cele din urmă, în ceea ce privește întrebarea instanței de trimitere cu privire la aspectul dacă persoana impozabilă trebuie să poată efectua reducerea bazei de impozitare și atunci când existau motive rezonabile pentru a nu declara creanța, nu reiese nici din decizia de trimitere, nici din observațiile prezentate Curții că, în speță, SCT a invocat astfel de motive în cadrul procedurii fiscale. În lipsa unui raport între această ipoteză și obiectul litigiului principal, nu este necesar să se abordeze această ipoteză.

45 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 90 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia dreptul la reducerea TVA-ului achitat și aferent unei creanțe nerecuperabile este refuzat unei persoane impozabile atunci când aceasta a omis să declare această creanță în procedura de faliment inițiată împotriva debitorului său, chiar dacă această persoană impozabilă demonstrează că, dacă ar fi declarat creanța menționată, ea nu ar fi fost recuperată.

Cu privire la a treia întrebare

46 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere ridică în esență problema consecințelor care ar trebui deduse din ipoteza în care o cerință care condiționează reducerea în consecință a bazei de impozitare, în caz de neplată, de declararea de către persoana impozabilă a creanței neachitate în procedura de faliment inițiată împotriva debitorului ar fi contrară articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA.

47 În această privință, trebuie amintit că, la aplicarea dreptului intern, instanța națională este obligată, în măsura posibilului, să interpreteze dispozițiile acestuia în lumina textului și a finalității directivei în cauză pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta și, prin urmare, să se conformeze articolului 288 al treilea paragraf TFUE. Această obligație a unei interpretări conforme a dreptului național este astfel inerentă sistemului Tratatului FUE, întrucât permite instanței naționale să asigure, în cadrul competențelor sale, deplina eficacitate a dreptului Uniunii atunci când soluționează litigiile cu care este sesizată (Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 34 și jurisprudența citată).

48 În cazul în care nu poate să procedeze la o interpretare a reglementării naționale care să fie conformă cu cerințele dreptului Uniunii, instanța națională, sesizată în cadrul competenței sale, are, în calitate de organ al unui stat membru, obligația să lase neaplicată orice dispoziție națională contrară unei dispoziții a dreptului Uniunii care are efect direct în litigiul cu care este sesizată (Hotărârea din 19 decembrie 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, punctul 42 și jurisprudența citată).

49 În ceea ce privește articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel cum s-a amintit la punctul 33 din prezenta hotărâre, această dispoziție prevede că, în cazurile pe care le vizează, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

50 Deși acest articol lasă astfel statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când instituie măsurile care permit stabilirea cuantumului reducerii, Curtea a statuat că 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 (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 34 și jurisprudența citată).

51 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că instanța națională trebuie, în temeiul obligației care îi revine de a lua toate măsurile adecvate pentru a asigura executarea acestei dispoziții, să interpreteze dreptul național în conformitate cu aceasta din urmă sau, dacă o astfel de interpretare conformă nu este posibilă, să lase neaplicată orice reglementare națională a cărei aplicare ar conduce la un rezultat contrar dispoziției menționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

52 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) **Articolul 90 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia dreptul la reducerea taxei pe valoarea adăugată achitate și aferente unei creanțe nerecuperabile este refuzat unei persoane impozabile atunci când aceasta a omis să declare această creanță în procedura de faliment inițiată împotriva debitorului său, chiar dacă această persoană impozabilă demonstrează că, dacă ar fi declarat creanța menționată, ea nu ar fi fost recuperată.**

2) **Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că instanța națională trebuie, în temeiul obligației care îi revine de a lua toate măsurile adecvate pentru a asigura executarea acestei dispoziții, să interpreteze dreptul național în conformitate cu aceasta din urmă sau, dacă o astfel de interpretare conformă nu este posibilă, să lase neaplicată orice reglementare națională a cărei aplicare ar conduce la un rezultat contrar dispoziției menționate.**

Semnături