

Cauza C-621/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții****Data depunerii:**

20 august 2019

Instanța de trimitere:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republica Slovacă)

Data deciziei de trimitere:

16 aprilie 2019

Recurentă:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Intimată:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Obiectul procedurii principale

Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Interpretarea Directivei 2006/112/CE – Articolul 167 și articolul 168 litera (e) – Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată – Refuz – Condiția dobândirii unui drept de proprietate asupra bunurilor importate sau a unui drept de a dispune de astfel de bunuri ca un proprietar – Condiția utilizării bunurilor importate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile sub forma vânzării acestor bunuri pe teritoriul național, a livrării către un alt stat membru sau a exportului către o țară terță – Necesitatea îndeplinirii condiției privind existența unei legături directe și imediate între bunurile achiziționate și operațiunile în aval

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

1) Articolul 167 și articolul 168 litera (e) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului [din 28 noiembrie 2006] privind sistemul comun al taxei pe valoarea

adăugată trebuie interpretate în sensul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă are obligația să o plătească pentru bunurile importate este condiționat de dobândirea unui drept de proprietate asupra bunurilor importate sau a unui drept de a dispune de aceste bunuri ca un proprietar?

2) Articolul 168 litera (e) din Directiva 2006/112/CE [...] trebuie interpretat în sensul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă are obligația să o plătească pentru bunurile importate ia naștere numai în cazul în care bunurile importate sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile sub forma vânzării acestor bunuri pe teritoriul național, a livrării către un alt stat membru sau a exportului către o țară terță?

3) În aceste împrejurări, este îndeplinită condiția privind existența unei legături directe și imediate între bunurile achiziționate și operațiunile în aval și, mai precis, poate fi aplicată în speță interpretarea tradițională a dreptului de deducere întemeiată pe o legătură directă și imediată între bunurile achiziționate și operațiunile în aval în raport cu elemente de cost care nu au survenit cu privire la bunurile respective și, prin urmare, nu puteau fi reflectate în prețul prestației în aval?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: articolul 167 și articolul 168 litera (e)

Dispozițiile de drept național invocate

Legea nr. 222/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”)

Articolul 2 alineatul 1 litera d)

„Sunt supuse taxei

- a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros;
- b) prestarea unui serviciu (denumită în continuare «prestarea unui serviciu») efectuată cu titlu oneros pe teritoriul național de o persoană impozabilă;
- c) achiziția de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul național din alt stat membru al Comunităților Europene (denumit în continuare «statul membru»);
- d) importul de bunuri pe teritoriul național.”

Articolul 3 alineatul 1

Persoană impozabilă înseamnă orice persoană care desfășoară în mod independent oricare dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

Articolul 3 alineatul 2

Se consideră activitate economică (denumită în continuare „activitatea economică”) orice activitate care generează venituri și care include activitatea producătorilor, a comercianților și a prestatorilor de servicii, inclusiv activitatea minieră, de construcții și agricolă, activitatea exercitată în cadrul profesiunilor liberale potrivit unor legi speciale, activitatea intelectuală creativă și activitatea sportivă. Exploatarea unui bun corporal sau necorporal în scopul obținerii de venituri este de asemenea considerată activitate economică; în cazul în care bunul face parte din comunitatea legală a soților, exploatarea sa, în măsura în care constituie un venit dintr-o activitate economică, este luată în considerare în părți egale pentru fiecare soț, cu excepția cazului în care soții convin altfel.

Articolul 21 alineatul 1

În cazul importului de bunuri, taxa devine exigibilă:

- a) prin plasarea bunurilor sub regimul vamal de liberă circulație;
- b) prin plasarea bunurilor sub regimul vamal de perfecționare activă în sistemul cu rambursare;
- c) prin încetarea regimului vamal de admitere temporară;
- d) în cazul reimportului de bunuri, prin plasarea sub regimul de liberă circulație a unor bunuri aflate anterior sub regimul de perfecționare pasivă;
- e) prin importul ilegal de bunuri;
- f) prin sustragerea bunurilor de la controlul vamal;
- g) în alte cazuri în care ia naștere o datorie vamală în cadrul unui import de bunuri.

Articolul 49 alineatul 2 litera d)

Persoana impozabilă poate deduce din taxa pe care are obligația să o plătească taxa aferentă bunurilor și serviciilor pe care le utilizează pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii în calitate de persoană impozabilă, cu excepțiile prevăzute la alineatele 3 și 7. Persoana impozabilă poate deduce taxa în cazul în care aceasta a fost plătită administrației financiare la momentul importului bunurilor pe teritoriul național.

Articolul 51 alineatul 1 litera d)

Persoana impozabilă poate beneficia de dreptul de deducere în temeiul articolului 49 în cazul în care, la momentul deducerii taxei potrivit articolului 49 alineatul 2 litera d), deține documentul de import confirmat de autoritatea vamală în care persoana impozabilă este indicată drept destinatar sau importator.

Articolul 69 alineatul 8

În cazul importului, are obligația de a plăti taxa persoana obligată la plata acesteia potrivit legislației vamale sau destinatarul bunurilor, dacă, la momentul importului, este obligat la plata taxei potrivit legislației vamale, o persoană străină care deține o autorizație unică în temeiul unei dispoziții speciale adoptate de autoritatea vamală a unui alt stat membru, iar persoana obligată la plata taxei nu utilizează bunurile importate în scopul activității sale economice.

Legea nr. 511/1992 privind administrarea impozitelor, a taxelor și a altor venituri fiscale și privind modificările aduse sistemului autorităților fiscale teritoriale, cu modificările ulterioare

Articolul 44 alineatul 6 litera b) punctul 1

În cazul unui control fiscal sau al repetării unui control fiscal la persoana impozabilă, administrația fiscală emite în termen de 15 zile de la finalizarea acestuia (articolul 15 alineatul 13) o decizie de impunere suplimentară, dacă taxa constatată în urma controlului fiscal diferă față de taxa indicată în declarația de venituri, în declarația de venituri suplimentară, în raport sau în raportul suplimentar ori dacă taxa constatată în urma repetării controlului fiscal diferă față de taxa stabilită de administrația fiscală în urma controlului fiscal sau dacă diferă față de diferența de taxă constatată în decizia de impunere suplimentară.

Jurisprudența Curții de Justiție citată de instanța de trimitere

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Prezenta cerere este formulată în cadrul unei proceduri între societatea comercială Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o., pe de o parte, și Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direcția Administrației Fiscale a Republicii Slovace), pe de altă parte, având ca obiect refuzul dreptului recurente de a deduce taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) potrivit articolului 51 alineatul 1 litera d) din Legea nr. 222/2004.

- 2 Prin deciziile din 18 iulie 2011, Daňový úrad Bratislava (Administrația Fiscală din Bratislava, denumită în continuare „administrația fiscală”) a refuzat dreptul recurentei de a deduce TVA-ul aferent perioadei fiscale februarie-decembrie 2008. Diferența de taxă aferentă perioadei fiscale menționate se ridică la o sumă totală de 198 322,25 euro.
- 3 Recurenta, în calitate de destinatar și de declarant, a importat din Elveția, din Hong Kong și din China în Republica Slovacă bunuri în vederea reambalării. Potrivit articolului 21 alineatul 1 litera a) din Legea nr. 222/2004, taxa a devenit exigibilă față de recurentă la momentul punerii bunurilor în liberă circulație. După reambalare, bunurile au fost exportate sau livrate de pe teritoriul Republicii Slovace către o țară terță, iar serviciile de reambalare au fost facturate clientului. Bunurile au rămas în proprietatea clienților străini pe parcursul întregii perioade.
- 4 Recurenta a plătit taxa și și-a valorificat dreptul de deducere potrivit articolului 51 alineatul 1 litera d) din Legea nr. 222/2004. Administrația fiscală a refuzat deducerea taxei plătite pentru motivul că recurenta a încălcat articolul 49 alineatul 2 și articolul 51 alineatul 1 litera d) din legea citată anterior. În primul rând, recurenta nu era proprietarul bunurilor importate și nici nu avea dreptul să utilizeze bunurile ca un proprietar, apoi cheltuielile aferente bunurilor nu au o legătură directă și imediată cu activitatea sa economică, iar recurenta nu a efectuat, pentru achiziționarea bunurilor, cheltuieli care să fie ulterior incluse în prețul operațiunilor supuse taxei în aval, și, în sfârșit, recurenta nu a utilizat bunurile importate pentru furnizarea de bunuri sau de servicii: nu a vândut bunurile importate pe teritoriul național, nu le-a livrat către alt stat membru al Uniunii Europene și nici nu le-a exportat către o țară terță, astfel încât nu a utilizat bunurile în scopul activității sale economice în calitate de persoană impozabilă.
- 5 Deciziile menționate ale administrației fiscale de prim grad au fost confirmate de intimată prin deciziile din 13 octombrie 2011.
- 6 Acțiunea introdusă de recurentă a fost respinsă prin hotărârea Krajský súd v Bratislave (Curtea Regională din Bratislava, Slovacia, denumită în continuare „Curtea Regională”) din 20 iunie 2012.
- 7 Ulterior, hotărârea Curții Regionale a fost modificată prin hotărârea Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovace, denumită în continuare „Curtea Supremă”) nr. 3Sžf/78-88/2012 din 15 ianuarie 2013, în sensul că au fost anulate deciziile intimatei, precum și cele ale organului administrativ de prim grad, iar cauza a fost trimisă spre rejudecare. În hotărârea menționată, Curtea Supremă a precizat că recurenta a procedat corect atunci când și-a valorificat propriul drept de deducere a taxei din suma taxei pe care avea obligația să o plătească pentru bunurile importate. Legătura economică ar fi constat, astfel, în faptul că, fără importul efectiv al bunurilor, recurenta nu ar fi putut furniza serviciile convenite în legătură cu aceste bunuri. Administrația fiscală și intimata au acționat într-un mod contrar legii atunci când, fără nicio justificare în drept, au impus recurentei o așa-numită condiție imposibilă. Recurenta putea să presteze

serviciile de reambalare a bunurilor chiar fără a avea un drept de proprietate asupra lor, întrucât nicio dispoziție legală nu interzicea acest lucru. În caz contrar, s-ar fi încălcat principiul neutralității.

- 8 Prin noi decizii din 16 ianuarie 2014, fără să fi intervenit o modificare în privința situației de fapt, administrația fiscală a refuzat din nou, pentru aceleași motive menționate anterior, dreptul recurenteii de a deduce taxa în sumă de 198 322,25 euro aferentă perioadei fiscale februarie-decembrie 2008. Administrația fiscală a reafirmat raționamentul său anterior și l-a extins pe baza concluziilor celei de a 94-a reuniuni a „Comitetului TVA” din 19 octombrie 2011, din care reiese că persoana obligată la plata taxei la momentul importului bunurilor nu are dreptul să deducă taxa plătită în cazul în care nu a dobândit dreptul de a utiliza bunurile ca un proprietar și dacă cheltuielile aferente bunurilor nu au o legătură directă și imediată cu activitatea sa economică. De asemenea, aceasta a atras atenția asupra Hotărârilor Curții de Justiție Midland Bank plc. (C-98/98), Abbey National (C-408/98) și Kretztechnik (C-465/03).
- 9 Împotriva deciziilor administrației fiscale din 16 ianuarie 2014, recurenta a formulat contestațiile, prin care a susținut că dreptul de proprietate, mai precis transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, ca o condiție reieșită din reuniunea „Comitetului TVA”, se referă exclusiv la livrarea de bunuri către cumpărător. În plus, recurenta a susținut că expresia „utilizează pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii”, care figurează la articolul 49 alineatul 2 din Legea nr. 222/2004, trebuie interpretată în lumina articolului 3 alineatul 3 din legea menționată, în sensul că deducerea taxei este condiționată de întinderea utilizării bunurilor în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile. În scopul desfășurării activității sale economice principale, recurenta a importat bunuri pe care, în realitate, nu le-a revândut ulterior, ci le-a utilizat în exclusiv pentru desfășurarea activității sale economice principale, și anume pentru serviciile de reambalare a bunurilor.
- 10 Prin noi decizii din 7 aprilie 2014, intimata a confirmat deciziile administrației fiscale din 16 ianuarie 2014. În special, intimata și-a însușit motivele prezentate de organul de prim grad, făcând trimitere la concluziile reieșite din reuniunea „Comitetului TVA”.
- 11 Ulterior, litigiul a fost adus în fața Curții Regionale, care a anulat deciziile intimitei din 7 aprilie 2014. Prin recursul declarat împotriva deciziei instanței menționate, litigiul în discuție a ajuns, așadar, în fața Curții Supreme a Republicii Slovace, care, în final, a respins cererea de constatare a legalității deciziilor intimitei, admițând în schimb concluziile juridice ale administrației fiscale și ale intimitei. Cu toate acestea, întrucât Curtea Supremă a respins propunerea recurenteii de a trimite cauza la Curtea de Justiție, dosarul a ajuns la Ústavný súd Slovenskej republiky (Curtea Constituțională a Republicii Slovace), care a constatat în această privință o încălcare a dreptului fundamental al recurenteii la o protecție jurisdicțională efectivă și imparțială.

Principalele argumente ale părților

- 12 Recurenta susține că are dreptul de a deduce TVA-ul, întrucât dreptul de proprietate, mai precis transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, se referă exclusiv la livrarea de bunuri către cumpărător. Recurenta nu era cumpărător, prin urmare o astfel de condiție nu s-ar putea aplica în cazul său. La momentul importului bunurilor, exigibilitatea taxei și dreptul de deducere nu ar fi condiționate de nașterea unui drept de proprietate sau a unui drept de a dispune de bunuri ca un proprietar. Bunurile ar fi fost importate în scopul activității sale economice principale.
- 13 Intimata susține că, inclusiv în cazul importului de bunuri, una dintre condițiile pentru deducerea TVA-ului este dată de dobândirea dreptului de proprietate sau a dreptului de a dispune de aceste bunuri ca un proprietar, precum și de existența unei legături directe și imediate cu activitatea economică, de survenirea unor cheltuieli pentru achiziția de bunuri și pentru utilizarea acestora în vederea furnizării de bunuri sau de servicii în scopul desfășurării unei activități economice.

Rezumatul motivării trimiterii preliminare

- 14 Problema fundamentală în prezenta procedură este dacă, într-o situație în care recurenta a primit bunurile importate pe teritoriul Republicii Slovacie în scopul depozitării și reambalării acestora, precum și prin punerea bunurilor în liberă circulație și a devenit debitoarea taxei potrivit Legii nr. 222/2004 și, după depozitarea și reambalarea bunurilor respective, a transferat bunurile într-o țară terță sau în alte state membre, aceeași recurenta dobândește ulterior, pe baza facturii emise, dreptul de a deduce TVA-ul potrivit legii menționate.
- 15 În hotărârea nr. 3Sžf/78-88/2012, Curtea Supremă a declarat că taxa a devenit exigibilă față de recurentă în temeiul importului de bunuri, iar nu al livrării de bunuri sau al prestării de servicii, și, prin urmare, că recurenta a procedat corect atunci când și-a valorificat dreptul de deducere din suma TVA-ului pe care avea obligația să îl plătească în calitate de persoană impozabilă pentru importul bunurilor pe teritoriul național a taxei aferente livrării de bunuri și prestării de servicii, cu atât mai mult cu cât, în speță, subzistă o legătură economică este considerabilă: astfel, în lipsa unui import real al bunurilor la locul său de muncă, recurenta nu ar fi putut să își realizeze activitatea economică – serviciul de reambalare a mărfii.
- 16 Cu toate acestea, în hotărârea nr. 6Sžf/23/2016, pronunțată ulterior în această materie, Curtea Supremă, deși a confirmat concluziile formulate în hotărârea inițială, în sensul că taxa a devenit exigibilă față de recurentă la data acceptării declarației vamale privind plasarea bunurilor sub regimul respectiv de liberă circulație, a ajuns la o concluzie juridică diferită cu privire la problema îndeplinirii condițiilor pentru deducerea TVA-ului. În decizia sa, Curtea Supremă a subliniat că condiția pentru deducerea integrală a TVA-ului este ca bunurile sau serviciile să fie utilizate în scopul activității economice a persoanei impozabile. În același

timp, Curtea Supremă a atras atenția asupra faptului că, la momentul valorificării dreptului de deducere a taxei, trebuie să existe, în principiu, o legătură directă între fiecare bun sau serviciu impozabil achiziționat (bun achiziționat sau serviciu primit) și bunul sau serviciul furnizat. Prin urmare, elementele de cost trebuie, în general, să survină înainte ca persoana impozabilă să fi efectuat operațiunea impozabilă la care se referă acestea. În cazul în care valorifică dreptul integral de deducere a taxei, persoana impozabilă ar trebui să fie în măsură să demonstreze o legătură directă și imediată cu livrarea sau cu prestația impozabilă efectuată în prezența căreia legea îi permite să deducă taxa.

- 17 Având în vedere cele ce precedă, Curtea Supremă a concluzionat că nu era nicidecum îndeplinită condiția ca bunul sau serviciul să fi fost utilizat în scopul activității economice a persoanei impozabile și nici nu era realizată legătura imediată și directă între operațiunea în amonte și operațiunea în aval, întrucât recurenta nu a livrat ulterior bunurile, nefiind nici proprietarul acestora – recurenta nu putea, așadar, să efectueze operațiunea impozabilă, ci doar să reambaleze bunurile și să asigure exportul lor către țări terțe stabilite de societatea elvețiană, proprietar al bunurilor. În cazul în care taxa plătită ar fi restituită recurentei, nu s-ar plăti nicio taxă pe teritoriul național, întrucât persoana străină nu era înregistrată în calitate de persoană impozabilă pe teritoriul național. Taxa a cărei deducere a fost solicitată de recurentă se referea la bunuri și nu făcea parte din serviciul de reambalare a acestor bunuri. Recurenta a facturat persoanei străine numai serviciile prestate de reambalare a mărfii, iar prețul nu includea costuri de achiziționare a bunurilor.
- 18 *Sic stantibus rebus*, Curtea Supremă, având în vedere concluziile Curții Constituționale a Republicii Slovace, reieșite din avizul nr. II. ÚS-381/2018-49 din 11 octombrie 2018, care, printre altele, a constatat o încălcare a drepturilor fundamentale ale părții din procedură prin neefectuarea trimiterii la Curtea de Justiție, consideră că, pentru continuarea judecării cauzei din procedura principală, este necesar să adreseze Curții de Justiție întrebările preliminare menționate mai sus cu privire la interpretarea dispozițiilor relevante de drept al Uniunii Europene.