

Cauza C-48/20

Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție

Data depunerii:

28 ianuarie 2020

Instanța de trimitere:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

15 noiembrie 2019

Reclamantă:

UAB „P”

Intimat:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Obiectul acțiunii principale

Obligația de a plăti TVA-ul menționat fără a fi datorat pe facturile emise de o persoană impozabilă care acționează cu bună-credință.

Obiectul și temeiul legal al întrebării preliminare

Interpretarea Directivei TVA; articolul 267 TFUE.

Întrebarea preliminară

Articolul 203 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, cu modificările ulterioare), și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, a unei dispoziții naționale precum articolul 108 alineatul 1 din Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare), în cazul facturilor cu TVA care nu este datorat de o persoană impozabilă de bună-credință, în cazul în care:

- comportamentul persoanei impozabile nu constituia o fraudă fiscală, ci rezultă dintr-o interpretare eronată a normelor de drept realizată de către părțile implicate în operațiune și întemeiată pe o interpretare a dispozițiilor autorităților fiscale și pe o practică curentă în materie la momentul operațiunii, făcând abstracție de faptul că emitentul facturii efectuează o livrare de bunuri, deși în realitate furnizează efectiv un serviciu de intermediere financiară scutit de TVA, și

- destinatarul unei facturi cu TVA care nu este datorat ar avea dreptul să solicite restituirea acestuia cu ocazia facturării corecte a operațiunii de către persoana impozabilă care efectuează în mod efectiv livrarea de bunuri în beneficiul său?

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) prevede că TVA-ul este datorat de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.

Dispozițiile dreptului național invocate

Articolul 108 alineatul 1 din Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2016, poziția 710, cu modificările ulterioare; denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede că, în cazul în care o persoană juridică, o entitate organizațională fără personalitate juridică sau o persoană fizică emite o factură în care indică valoarea taxei, este obligată să o plătească.

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Prin decizia din 27 iunie 2014, directorul administrației fiscale a impus reclamantei UAB P. în Lituania (denumită în continuare „societatea”) o obligație

fiscală cu titlu de taxă pe bunuri și servicii (TVA) pentru perioada cuprinsă între lunile martie și decembrie 2011, excedentul perceput pentru perioada martie-iunie 2011, precum și taxa care trebuia achitată în temeiul articolului 108 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul. Administrația a contestat dreptul societății de a deduce taxa achitată în amonte din facturile emise în privința sa pentru achiziționarea de carburant de stațiile de distribuție a carburanților. În plus, aceasta a considerat că societatea emisese și utilizase facturi în care erau menționate vânzări fictive de carburant către întreprinderi lituaniene. Potrivit administrației, societatea nu era nici cumpărător, nici furnizor de carburant. Activitatea sa efectivă consta, în schimb, în finanțarea (creditarea) întreprinderilor lituaniene în vederea cumpărării de motorină de la stațiile de distribuție a carburanților, prin intermediul cardurilor de carburant. Aceste operațiuni constituie servicii financiare scutite de TVA în temeiul Legii privind TVA-ul.

- 2 Prin decizia din 2 octombrie 2014, directorul Camerei fiscale a anulat în totalitate decizia autorității de prim grad de jurisdicție, ca urmare a stabilirii eronate de către această administrație a locului de impozitare a activităților societăților și a statuat pe fondul cauzei prin stabilirea obligației societății de a plăti TVA pentru lunile martie-decembrie 2011, excedentul perceput pentru perioada cuprinsă între lunile martie și iunie 2011, precum și taxa care trebuia plătită în temeiul articolului 108 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul. Potrivit autorității de apel, societatea nu a efectuat achiziții și livrări de carburant pe teritoriul național. Carburantul era transferat direct între stațiile de distribuție a carburanților și întreprinderile lituaniene, care, pe baza cardului și fără efectuarea unei plăți în numerar, alimentau cu carburant în stațiile de distribuție a carburanților poloneze. Societatea nu avea dreptul de a dispune de carburant în calitate de proprietar, iar activitatea sa efectivă consta în finanțarea cocontractanților pentru motorina achiziționată de aceștia în stațiile de distribuție a carburanților prin intermediul cardurilor de carburant. Organizarea alimentării cu carburant se desfășura în două moduri: direct de către societate în temeiul contractelor încheiate cu stațiile de distribuție a carburanților sau prin intermediul unui agent, în temeiul unui contract de agenție în vederea vânzării de servicii de procesare. Rolul societății se limita la căutarea unor clienți (cumpărătorii cardurilor de carburant), la efectuarea de comenzi de carduri de carburant la un agent sau la o stație de distribuție a carburanților și în garantarea mijloacelor de plată pentru carburanții folosiți de clienți. În schimb, societatea primea o remunerație sub forma unui comision sau a unei reduceri de la vânzătorii de carburant sau de la agent. Autoritatea de apel a considerat că facturile aferente vânzărilor și emise de societate dădeau naștere obligației de plată a taxei rezultate din acestea în temeiul articolului 108 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul.
- 3 Societatea a formulat o cale de atac împotriva deciziei autorității de apel. Prin hotărârea din 7 aprilie 2015, Wojewódzki sąd administracyjny (Tribunalul Administrativ Voievodal, WSA) a anulat decizia directorului Camerei fiscale.
- 4 În urma unui recurs formulat de directorul Camerei fiscale, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, NSA), prin hotărârea din 17

februarie 2017, a anulat hotărârea primei instanțe din 7 aprilie 2015 și a trimis cauza spre rejudecare la WSA, care, prin hotărârea din 19 iulie 2017, a respins acțiunea societății.

- 5 WSA s-a raliat poziției autorității de apel cu privire la faptul că, deși facturile aferente vânzărilor ale societății nu reflectă desfășurarea reală a evenimentelor economice și că, în consecință, acestea nu sunt luate în considerare în declarația VAT-7, ele dau naștere obligației de plată a impozitului rezultat din acestea în temeiul articolului 108 alineatul 1 menționat din Legea privind TVA-ul. Societatea, prin emiterea către operatorii lituanieni a facturilor contestate cu TVA care nu reflectau viața economică reală, a determinat o situație în care destinatarii unor astfel de facturi puteau trata taxa care figurează în acestea drept o taxă aferentă intrărilor deductibilă sau să solicite rambursarea taxei. Facturile emise de societate ar fi stabilit vânzări fictive de carburant către societăți lituaniene, astfel încât ar fi trebuit să se prezume că exista un risc de pierdere a creanțelor de drept public. Prin urmare, nu poate fi vorba despre o încălcare a principiului neutralității TVA-ului sau a principiului constituțional al proporționalității.
- 6 Societatea a atacat hotărârea menționată la NSA, care a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții o întrebare preliminară.

Motivarea trimiterii preliminare

- 7 Reiese din dosar că, deși a făcut declarații, societatea nu a participat la operațiuni în lanț având ca obiect livrări de carburant către transportatorii lituanieni, ci a furnizat operatorilor lituanieni servicii financiare neimpozabile pe teritoriul național.
- 8 Această poziție este confirmată de Hotărârea Curții din 15 mai 2019, Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), în care Curtea a statuat că articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că punerea la dispoziție de carduri de carburant de către o societate-mamă filialelor sale care le permit acestora din urmă să aprovizioneze cu carburant vehiculele al căror transport îl asigură poate fi considerată un serviciu de acordare de credite scutit de TVA, în sensul acestei dispoziții. Curtea exprimase deja o poziție similară în Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 Existența unei fraude sau a unui abuz nu a fost dovedită în speță. Calificarea operațiunilor în cauză drept livrări în lanț ar rezulta dintr-o practică națională anterioară de aplicare a dispozițiilor Legii privind TVA-ul, diferită de cea care rezultă din hotărârile Curții citate anterior, în cadrul căreia aceste operațiuni au fost considerate livrări de bunuri, iar nu prestări de servicii.
- 10 În cadrul acestei practici, se admitea că fiecare dintre operatorii care intervin în lanțul de aprovizionare cu carburant realizează o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros, chiar dacă exista efectiv doar o singură livrare materială a bunului. Se considera de asemenea că intermediarul (cel care pune la dispoziție cardul)

realiza livrarea unui bun (o operațiune supusă TVA-ului) către destinatarul final. Această practică ar fi reflectată de facturarea livrărilor în speță, care s-a desfășurat după cum urmează:

- stațiile de distribuție a carburanților au facturat societății (care furnizează carduri de carburant) prețul carburantului livrat deținătorilor de carduri de carburant (întreprinderile lituaniene de transport)

- societatea considera că rolul său este de participant la tranzacția în lanț (achiziționarea de carburant și revânzarea acestuia către întreprinderi de transport lituaniene);

- întreprinderile de transport lituaniene au primit facturi cu TVA din partea societății pentru carburant și puteau solicita rambursarea acestora în Polonia.

- 11 Această schemă de impozitare a fost acceptată prin deciziile anticipate emise de administrațiile fiscale pentru contribuabili.
- 12 Litigiul din prezenta cauză privește decontul pentru anul 2011, în cursul căreia administrațiile fiscale au prezentat acest mod de calcul unic. Prin urmare, societatea era perfect îndreptățită să aibă încredere în interpretarea dispozițiilor astfel stabilită de administrația fiscală în materie.
- 13 O schemă diferită de decontare a unor astfel de operațiuni ar fi apărut, în practica națională, abia în cursul anului 2012, dată la care NSA, în Hotărârea din 14 august 2012, s-a întemeiat pe Hotărârea Curții din 6 februarie 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), și a considerat că operațiunile cu carduri de carburant nu ar da naștere dreptului de deducere a TVA-ului. Această hotărâre a dat naștere unor divergențe în practica autorităților fiscale.
- 14 Acesta nu poate avea însă îndoieli că o societate de bună-credință a emis, în cursul anului 2011, facturi eronate cocontractanților lituanieni, în care a facturat TVA-ul. Astfel, sunt îndeplinite în mod formal condițiile de aplicare a articolului 108 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, care pune în aplicare articolul 203 din Directiva TVA.
- 15 Instanța de trimitere se referă la Hotărârea Curții din 11 aprilie 2013, *Rusedespred OOD* (C-138/12, EU:C:2013:233, punctele 24-29), concluzionând că, atunci când emitentul facturii demonstrează buna sa credință, acesta trebuie, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, să poată rectifica taxa menționată pe factură, fără să fie datorată, potrivit unei proceduri stabilite de statul membru. Cu toate acestea, legislația poloneză nu prevede o astfel de procedură de regularizare de către persoana impozabilă după deschiderea unui control fiscal sau a unei proceduri fiscale în privința acesteia. Astfel cum prevede articolul 81 litera b alineatul 1 din Legea din 29 august 1997, *Ordynacja podatkowa* [Codul fiscal] (Dz. U. din 2019, poziția 900, cu modificările ulterioare), competența de rectificare a declarației se suspendă pe durata procedurii fiscale sau a inspecției fiscale, în domeniul vizat de această procedură sau de această inspecție.

- 16 În speță, societatea nu avea, așadar, posibilitatea de a rectifica taxa facturată fără să fie datorată întreprinderilor de transport din Lituania, această stare fiind sancționată prin decizia de impunere emisă în această cauză.
- 17 În plus, administrația fiscală insistă asupra faptului că emitentul facturii nu a eliminat, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, întrucât facturile defectuoase nu au fost rectificate, astfel încât operatorii lituanieni ar fi putut solicita rambursarea acestei taxe (în conformitate cu normele prevăzute la articolul 89 din Legea privind TVA-ul prin care s-a transpus Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare). Cu toate acestea, în principiu, societatea este îndreptățită să susțină că, în cazul decontului legal al TVA-ului aferent tranzacțiilor între stațiile de distribuție a carburanților, societate și întreprinderile lituaniene, în care societatea ar demonstra o prestare de servicii financiare, întreprinderile lituaniene ar trebui să primească, în locul facturilor emise de societate în temeiul livrării de carburant cu TVA facturat fără să fie datorat, facturile emise pentru livrările de carburant efectuate de stațiile de distribuție a carburanților către aceste întreprinderi lituaniene. Aceste facturi s-ar asemena, în principiu, cu sume în raport cu facturile contestate ale societăților a căror plată a fost stabilită în temeiul articolului 108 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul (articolul 203 din Directiva TVA); această divergență ar privi marja aplicată de societate în aceste operațiuni în litigiu. Aceste facturi (emise de stațiile de distribuție a carburanților) ar conferi de asemenea întreprinderilor lituaniene dreptul de a solicita rambursarea taxei care este indicată în acestea.
- 18 Aceasta arată că, în pofida facturării eronate de către societate a livrărilor de carburant către întreprinderile lituaniene, decontul corect al acestor livrări de către stațiile de distribuție a carburanților ar autoriza de asemenea destinatarii lituanieni să solicite rambursarea taxei. În schimb, aplicarea în cazul facturilor societății contestate pe acest temei a articolului 108 din Legea privind TVA-ul, supunând în același timp impozitării livrările de carburant efectuate de stațiile de distribuție a carburanților către întreprinderile lituaniene, are ca efect aplicarea de două ori în cazul aceleiași operațiuni a TVA-ului aferent (o dată în stadiul operațiunii între stațiile de distribuție a carburanților și întreprinderile lituaniene și apoi, a doua oară, în temeiul articolului 108 alineatul 1 Legea privind TVA-ul, în privința societății).
- 19 Prin urmare, există o îndoială rezonabilă cu privire la aspectul dacă, într-o situație precum cea din speță, autoritățile fiscale sunt autorizate, ținând seama de principiile neutralității și proporționalității, să aplice o normă precum articolul 108 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul (articolul 203 din Directiva TVA), care împiedică societățile să rectifice facturile întocmite eronat.
- 20 În Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), Curtea a constatat că o persoană impozabilă se poate opune unei dispoziții din

dreptul național care condiționează rambursarea TVA-ului facturat din greșeală de rectificarea facturii greșite, atunci când dreptul de deducere a TVA-ului menționat a fost definitiv refuzat, acest refuz definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil.

- 21 În schimb, în Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), Curtea a arătat că Directiva TVA, înțeleasă în lumina principiilor neutralității și proporționalității, trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unor operațiuni fictive, obligând totodată persoanele care menționează TVA-ul pe o factură să achite această taxă, inclusiv pentru o operațiune fictivă, cu condiția ca dreptul național să permită rectificarea datoriei fiscale care rezultă din această obligație atunci când emitentul facturii, care nu era de bună-credință, a eliminat complet, în timp util, riscul de pierderi ale unor venituri fiscale, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.
- 22 În speță, nu este cert că societățile lituaniene ar fi urmărit să obțină rambursarea taxei aferente acestor facturi și care ar fi fost efectul eventual al acestor eforturi. Cu toate acestea, astfel cum s-a arătat deja, împiedicarea societăților să efectueze rectificarea facturilor în litigiu, autorizând în același timp întreprinderile lituaniene la rambursarea taxei aferente carburantului cumpărat în Polonia, atât în varianta facturării eronate, cât și a celei adecvate a operațiunilor în cauză, ridică îndoieli legitime cu privire la temeinicia aplicării, în cazul TVA-ului menționat în mod eronat pe facturile societății, a unei norme precum articolul 108 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul.