

Cauza C-171/23

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

20 martie 2023

Instanța de trimitere:

Upravni sud u Zagrebu (Croatia)

Data deciziei de trimitere:

9 martie 2023

Reclamantă:

UP CAFFE d.o.o.

Pârât:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

[...]

Upravni sud u Zagrebu (Tribunalul Administrativ din Zagreb) [...] în procedura de contencios administrativ introdusă de reclamantă: UP CAFFE d.o.o., [...] Čakovec [...]

[...]

împotriva pârâtului: Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Ministerul de Finanțe al Republicii Croatia) [...], Zagreb, [...]

[...]

prezintă

o cerere de interpretare a articolului 19 alineatul (1) și a articolului 28 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [...]

Obiectul procedurii principale și situația de fapt relevantă

- 1 Reclamanta – UP CAFFE d.o.o. cu sediul în Čakovec a introdus o acțiune în instanță prin care solicită analizarea legalității deciziei Republika Hrvatska, Ministarstvo financija (Republica Croația, Ministerul Finanțelor) [...] din 24 august 2020 (denumită în continuare „decizia atacată”).
- 2 Prin decizia atacată s-a respins recursul grațios al reclamantei împotriva deciziei de impunere a Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Čakovec (Republica Croația, Ministerul de Finanțe, Administrația fiscală, Sucursala regională din Čakovec) [...] din 17 octombrie 2018 (denumită în continuare „decizia de impunere”), prin care s-a stabilit obligația reclamantei de plată a taxei pe valoarea adăugată neachitate pentru perioada 1 ianuarie 2018 - 31 iulie 2018, cu o bază de impozitare în cuantum de 552 936,08 HRK, la care s-a calculat obligația sa de plată a TVA, la o rată de 25%, în valoare de 138 234,02 HRK, precum și dobânzi pentru restanțele fiscale până la data înregistrării în valoare de 2425,12 HRK. La punctul II din dispozitivul deciziei de impunere se precizează modalitatea în care reclamanta trebuie să plătească cuantumul datorat care a fost stabilit și dobânzile. La punctul III din dispozitivul deciziei de impunere, reclamanta a fost obligată ca, după efectuarea plății, să efectueze înregistrările corespunzătoare în contabilitate, astfel încât să corecteze cuantumul bazei de impozitare. La punctul IV din dispozitivul deciziei de impunere se stabilește un termen limită pentru executarea deciziei, iar punctul V conține un avertisment cu privire la consecințele nerespectării acesteia.
- 3 Decizia de impunere a fost emisă pe baza rezultatelor unui audit special efectuat de pârât, în cadrul căruia s-a stabilit că reclamanta, în calitate de succesor legal al activităților predecesorului legal, societatea SS-UGO d.o.o., era o persoană afiliată și că singurul motiv pentru crearea reclamantei a fost o planificare [fiscală] agresivă pentru a evita includerea în sistemul TVA, astfel încât societatea nou înființată (reclamanta) să fie impozitată în așa fel încât să se considere că noua societate nu a fost niciodată înființată, ci că a fost întreruptă continuitatea activităților societății anterioare. Pe baza acestei împrejurări, reclamanta a calculat taxa pe valoarea adăugată, precum și TVA-ul achitat în amonte pentru operațiuni efectuate în amonte în cadrul acestei activități.
- 4 Împotrivindu-se poziției descrise de pârât, care constituie temeiul deciziei atacate, reclamanta susține că este un mic contribuabil care, în temeiul articolului 3 din directivă, a ales să nu fie supus sistemului de TVA. În plus, aceasta subliniază că abia după expirarea exercițiului contabil, modificările aduse articolului 49 alineatul (1) punctul 4 din Opći porezni zakon (Codul fiscal) au prevăzut posibilitatea de a considera ca persoană asociată o persoană care desfășoară, în virtutea continuității, o activitate cu același echipament și în aceleași spații. Având în vedere că efectul retroactiv al legislației este contrar Ustav Republike Hrvatske (Constituția Republicii Croația) și că Republica Croația a transpus articolele 19, 59 și 80 din A șasea directivă TVA abia la 1 ianuarie 2020, reclamanta consideră că decizia atacată este nelegală.

- 5 Pârâtul nu contestă circumstanțele de mai sus (faptul că decizia în cauză a fost emisă pentru o perioadă în care nu exista un temei juridic pentru emiterea acesteia), dar subliniază că, în temeiul articolului 2 prima liniuță din Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (*Narodne novine*, nr. 77/13), A șasea directivă TVA a fost transpusă în ordinea juridică a Republicii Croația și, astfel, Republica Croația s-a angajat să preia *acquis*-ul comunitar. Pe baza acestei împrejurări și a acestui *acquis*, pârâtul ajunge la concluzia că nu pot fi considerate valabile acțiunile întreprinse în scopul exclusiv al obținerii de avantaje fiscale, fără niciun alt scop economic, condițiile de desfășurare a activității fiind create în mod artificial. Aceasta se referă la poziția stabilită în Hotărârile Curții de Justiție: din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02 și din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, potrivit cărora un stat poate, în temeiul unei directive netranspuse, să refuze dreptul la rambursarea taxei achitate în amonte unei persoane care este implicată sau știe că este implicată într-o fraudă privind TVA-ul.

Dreptul croat aplicabil

- 6 Articolul 5 din Opći porezni zakon (Ordonanța fiscală) (*Narodne novine*, nr. 115/16 și 106/18) prevede că, în cadrul procedurilor fiscale, sunt aplicabile dispozițiile care erau în vigoare la momentul producerii faptelor care stau la baza impozitării.
- 7 Articolul 49 alineatul (1) punctul 4 din Opći porezni zakon (Ordonanța fiscală) prevede că persoanele afiliate, în sensul acestei legi, sunt persoanele care îndeplinesc cel puțin una dintre următoarele condiții: două sau mai multe persoane fizice și/sau juridice care, în scopul îndeplinirii obligațiilor care le revin în cadrul raportului juridic-fiscal, suportă un singur risc, astfel încât există o continuitate a activității în aceleași spații, cu utilizarea acelorași echipamente.
- 8 Articolul 90 alineatul (4) din Ustav Republike Hrvatske (Constituția Republicii Croația) (*Narodne novine*, nr. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 și 5/14) prevede că legile și alte reglementări ale organelor de stat și ale organismelor cu atribuții publice nu pot avea efect retroactiv.
- 9 În conformitate cu art. 1 din Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (Legea privind modificările și completările la Ordonanța fiscală) (*Narodne novine*, nr. 121/19), la Opći porezni zakon (Ordonanța fiscală) a fost adăugat articolul 12a, care prevede că un contribuabil care obține avantaje fiscale prin faptul că profită de sistemul fiscal prin utilizarea unor forme de organizare care sunt impozitate la cote de impozitare mai mici, care nu au fost destinate unui anumit grup de contribuabili, obține un avantaj fiscal contrar scopului legii, în special în cazul în care comerciantul își schimbă frecvent forma de organizare pentru desfășurarea activității sale, adică utilizează o formă de organizare pentru anumite tranzacții încheiate, pe care o înlocuiește apoi cu o altă formă supusă unor cote de impozitare mai mici, sau evită să îndeplinească alte obligații fiscale.

Reglementarea Uniunii

- 10 Articolul 11 alineatul (1) din directivă prevede că, după consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare „comitetul TVA”), fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.
- 11 Articolul 19 alineatul (1) din directivă prevede că, în cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu, sau sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana căreia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.
- 12 Articolul 28 din directivă prevede că, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.
- 13 Articolul 80 alineatul (1) din directivă prevede că, pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre următoarele cazuri pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață:
 - (a) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață liberă, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177;
 - (b) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177, iar livrarea sau prestarea este supusă unei scutiri în temeiul articolelor 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, articolului 378 alineatul (2), articolului 379 alineatul (2) sau articolelor 380-390;
 - (c) atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177.

Prezentarea motivelor trimiterii preliminare

- 14 Cu titlu preliminar, având în vedere cele de mai sus, instanța subliniază că, la momentul producerii faptei imputabile, nu existau dispoziții de drept național care să interzică obținerea de avantaje fiscale prin intermediul unui sistem de impozitare care implică o modificare a formei de organizare și, prin urmare, astfel de dispoziții nu puteau fi aplicate în speță. În plus, la momentul apariției faptului generator al obligației fiscale, legislația națională nu conținea o dispoziție generală

care să interzică orice comportament care ar echivala cu un abuz de drept fiscal. Pentru a clarifica acest aspect al cererii, instanța consideră că faptul generator al impozitului (și, mai precis, evaziunea fiscală prin crearea unei noi forme organizatorice) a avut loc în 2018 (de la 1 ianuarie la 31 iulie 2018), în timp ce Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (Legea de modificare și de completare a Codului fiscal) a introdus în legislația națională o dispoziție care prevede că schimbarea formei organizaționale în vederea eludării impozitului poate fi impozitată, și care a intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2020.

- 15 Pe de altă parte, dreptul Uniunii conținea, la momentul desfășurării activității economice a reclamantei, dispoziții generale care interziceau orice comportament abuziv al unui contribuabil, iar statele membre trebuiau să transpună aceste dispoziții în ordinea lor juridică națională, ceea ce Republica Croația a făcut abia după producerea faptului generator din prezenta cauză.
- 16 În continuare, Curtea amintește că, în conformitate cu jurisprudența constantă a Curții, o directivă nu poate impune prin ea însăși obligații unui particular, astfel încât un stat membru nu o poate invoca împotriva unui particular (a se vedea hotărârile: Pfeiffer și alții, C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punctul 108 și Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, punctul 46).
- 17 Instanța de trimitere observă, de asemenea, că, în Hotărârea sa din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, Curtea de Justiție a statuat deja că „A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretată în sensul că autorităților și instanțelor naționale le revine obligația de a opune unei persoane impozabile, în cadrul unei livrări intracomunitare, un refuz al beneficiului drepturilor de deducere, de scutire sau de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, chiar și în lipsa unor dispoziții ale dreptului național care să prevadă un astfel de refuz, dacă se dovedește, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea invocată ca temei pentru dreptul în cauză, participa la o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată săvârșită în cadrul unui lanț de livrare.”
- 18 Analizând poziția citată, instanța de trimitere constată că, în speță, situația este totuși diferită. Într-adevăr, poziția citată oferă un răspuns clar la întrebarea referitoare la situația în care unui contribuabil i se „refuză dreptul de deducere, de scutire sau de rambursare a TVA”. Poziția se întemeiază pe constatarea Curții de Justiție a Uniunii Europene potrivit căreia: „o persoană impozabilă nu se poate prevala de dreptul prevăzut de A șasea directivă ale cărei criterii obiective pe care s-a bazat nu sunt îndeplinite [...] din cauza unei fraude.” Dreptul prevăzut de A șasea directivă în acest caz este dreptul la rambursarea taxei achitate în amonte.

- 19 Instanța constată că rambursarea impozitului este un drept al Uniunii instituit prin directivă, dar observă că în speță nu este vorba de o rambursare de impozit, ci de stabilirea unei obligații fiscale, ceea ce face ca prezenta cauză să fie diferită de cauza soluționată anterior.

Întrebarea preliminară

- 20 Având în vedere cele de mai sus, Upravni sud u Zagrebu (Tribunalul Administrativ din Zagreb) are următoarele îndoieli cu privire la interpretarea dreptului Uniunii în ceea ce privește posibilitatea autorităților publice de a stabili obligația fiscală (și nu de a refuza dreptul la rambursare, care a fost deja soluționată prin Hotărârea Curții de Justiție din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13) pe baza unei dispoziții generale din directivă care nu a fost transpusă în ordinea juridică națională și în situația în care dreptul național nu conține nicio dispoziție în acest sens.
- 21 Pentru a putea examina legalitatea comportamentului descris al autorităților publice, Upravni sud (Tribunalul Administrativ), în temeiul articolului 45 alineatul 2 punctul 1 din Zakon o upravnim sporovima (Legea privind procedurile judiciare administrative) (*Narodne novine*, nr. 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 și 110/21), prin ordonanța cu numărul de referință Usl - 3014/2020-15 din 9 martie 2023, suspendă procedura de contencios administrativ și solicită Curții să dea o interpretare a dreptului Uniunii:

Dreptul Uniunii Europene impune autorităților și instanțelor naționale obligația de a stabili obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată (și nu de a respinge o cerere de rambursare) atunci când circumstanțele obiective ale cauzei indică faptul că a fost comisă o fraudă la TVA prin înființarea unei noi societăți, respectiv prin întreruperea continuității impozabile a activității societății anterioare, atunci când persoana impozabilă știa sau trebuia să știe că desfășoară o astfel de activitate și când legislația națională la momentul producerii faptului generator al obligației fiscale nu prevede o astfel de stabilire?

[...]