

Cauza C-105/22

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

15 februarie 2022

Instanța de trimitere:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

27 aprilie 2021

Recurent:

P.M.

Intimat:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

ORDONANȚĂ

La data de 27 aprilie 2021

Naczelny Sąd Administracyjny [Curtea Administrativă Supremă]

[OMISSIS] [compunerea completului]

în urma examinării cauzei la data de **27 aprilie 2021**

în ședință nepublică la **Izba Finansowa**

a recursului formulat de **P. M.**

împotriva hotărârii **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**
[Tribunalul Voievodal Administrativ din Varșovia]

din **9 septembrie 2020**

numărul de dosar [OMISSIS]

în cauză, acțiunea fiind formulată de PM

împotriva deciziei **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**
[Directorul Oficiului de Adminstrare Fiscală din Varşovia]

din **13 august 2019**, nr [...]

prin care s-a **refuzat restituirea accizei**,

dispune:

1) În temeiul articolului 267 [OMISSIS] [TFUE] se adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară:

Articolul 56 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (versiune consolidată din 2012 - JO UE din 26 octombrie 2012, Nr. C 326, p. 1 și următoarele), principiul unicității impunerii accizei ca impozit pe consumul efectiv, precum și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării unei dispoziții naționale precum articolul 107 alineatul 1 din ustawa z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym [Legea din 6 decembrie 2008 privind accizele] (Dz. U. din 2020, poziția 722, cu modificările ulterioare), în măsura în care împiedică rambursarea către contribuabil a accizei calculate proporțional, în temeiul exportului unui autovehicul personal înregistrat, în raport cu perioada de utilizare a acestuia pe teritoriul țării?

2) [OMISSIS] [suspendarea procedurii]

Motivare

I. Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

1. Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene [OMISSIS]

Articolul 56

În conformitate cu dispozițiile ce urmează, sunt interzise restricțiile privind libera prestare a serviciilor în cadrul Uniunii cu privire la resortisanții statelor membre stabiliți într-un alt stat membru decât cel al beneficiarului serviciilor.

Parlamentul European și Consiliul, hotărând în conformitate cu procedura legislativă ordinară, pot extinde beneficiul dispozițiilor prezentului capitol la prestatorii de servicii care sunt resortisanți ai unui stat terț și sunt stabiliți în cadrul Uniunii.

2. Acordul privind Spațiul Economic European [OMISSIS]

Articolul 36

1. În cadrul dispozițiilor prezentului acord, nu există restricții în ceea ce privește libertatea de a presta servicii pe teritoriul părților contractante cu privire la resortisanții statelor membre ale CE și ai statelor membre AEELS care sunt stabiliți într-un stat membru al CE sau într-un stat AEELS, altul decât cel al persoanei căreia îi sunt destinate serviciile.

2. Anexele IX-XI conțin dispoziții speciale cu privire la libertatea de a presta servicii.

Legislația națională

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [Legea din 6 decembrie 2008 privind accizele] (Dz. U. din 2019, poziția 864, cu modificările ulterioare)

Articolul 107 alineatul 1

O entitate care a dobândit dreptul de proprietate asupra unui autovehicul personal neînmatriculat anterior pe teritoriul țării în conformitate cu prevederile privind circulația rutieră, pentru care s-a plătit acciza pe teritoriul țării, la efectuarea livrării intracomunitare sau a exportului acestui autovehicul personal sau dacă livrarea sau exportul sunt efectuate în numele acestuia, are dreptul la rambursarea accizei în baza unei cereri depuse la directorul biroului fiscal competent în termen de un an de la data livrării intracomunitare sau a exportului respectivului autovehicul personal.

II. Situația de fapt

Procedura în fața autorităților fiscale

- 1 Prin cererea din 5 martie 2019, P.M., care desfășoară activități economice sub denumirea de N. (denumit în continuare „recurentul”), a solicitat Directorului Biroului Fiscal [...] restituirea accizei ca urmare a realizării exportului autovehiculului personal, marca BMW [...] cu numărul VIN: [...] în valoare de 5.983,00 PLN. În cauză s-a stabilit că recurentul a depus declarația AKC-U, înregistrată în sistemul financiar-contabil Z. cu numărul [...] și a plătit acciza pentru achiziția intracomunitară a autovehiculului personal care face obiectul cererii.
- 2 Directorul Biroului Fiscal [...], prin decizia cu numărul [...] din 29 aprilie 2019, a respins cererea recurentului de rambursare a accizei în cuantumul de mai sus ca urmare a exportului autovehiculului personal sus-menționat în Norvegia. Autoritatea a constatat însă că recurentul nu a îndeplinit condiția privind lipsa înmatriculării prealabile pe teritoriul țării, în conformitate cu prevederile privind circulația rutieră, în raport cu vehiculul în cauză, deoarece acesta a fost

înmatriculat pe teritoriul țării în ziua de 9 august 2017, respectiv înainte de a fi exportat în ziua de 7 martie 2018.

Autoritatea a constatat că „data de înmatriculare a vehiculului este data înmatriculării temporare din oficiu - după depunerea unei cereri de înmatriculare a vehiculului. Înmatricularea temporară este partea procesului de înmatriculare care are ca obiectiv să permită permanent autovehiculului să circule pe teritoriul țării”.

- 3 Directorul Oficiului de Administrare Fiscală din Varșovia, prin decizia din 13 august 2019, a menținut decizia autorității de primă instanță, adăugând că - în opinia sa - recurentul nu a îndeplinit nici condițiile privind realizarea exportului autovehiculului personal nici el însuși, nici printr-un terț, în numele său (această chestiune rămâne însă în afara obiectului întrebării adresate Curții).

Hotărârea primei instanțe

- 4 Prin Hotărârea din 9 septembrie 2020 în cauza [OMISSIS], Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie [Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia] a respins acțiunea părții formulate împotriva deciziei Directorului Biroului de Administrație Fiscală din Varșovia din 13 august 2019 de refuz al rambursării accizei.

Prima instanță a constatat că, în prezenta cauză, autoritatea de apel a constatat în mod corect că nu există temeiuri pentru rambursarea către recurent a accizei în temeiul exportului autovehiculului personal, întrucât nu au fost îndeplinite toate condițiile prevăzute la articolul 107 alineatul 1 din ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [Legea din 6 decembrie 2008 privind accizele] (Dz.U. din 2019, secțiunea 864, cu modificările ulterioare), denumită în continuare „u.p.a.”. Din dosar reiese că, înainte de realizarea exportului, autovehiculul a fost înmatriculat pe teritoriul țării, în conformitate cu prevederile privind circulația rutieră, ceea ce constituie motivul refuzului de rambursare a accizei în prezenta cauză.

Procedura în fața Naczelnny Sąd Administracyjny [Curtea Supremă Administrativă] (NSA)

- 5 Recurentul a atacat Hotărârea de mai sus în întregime, reproșând primei instanțe, printre altele, încălcarea articolului 8, a articolului 10, articolului 13, articolului 14, articolului 15, articolului 25, articolului 36 și articolului 37 din Acordul privind Spațiul Economic European (J.O. UE din 3 ianuarie 1994, numărul 1, pagina 3 și următoarele) denumit în continuare: „Acordul privind SEE”), coroborat cu articolul 1 din Legea din 16 aprilie 2004 privind ratificarea Acordului de participare a Republicii Cehe, Republicii Estonia, Republicii Cipru, Republicii Letonia, Republicii Lituania, Republicii Ungaria, Republicii Malta, Republicii Polone, Republicii Slovene și Republicii Slovacia la Spațiul Economic European, semnat la Bruxelles la 14 octombrie 2003 (Dz. U. din 2004, numărul 130, poziția 1375), coroborat cu articolul 9 și cu articolul 87 alineatul 1 din

Constituția Republicii Polone, prin aplicarea greșită acestora, precum și prin neaplicarea în cauză a articolului 107 alineatul 1 din u.p.a., ceea ce a condus la încălcarea principiilor fundamentale ale liberei circulații a mărfurilor și serviciilor, a principiilor unicității și a caracterului de taxă pe bunuri de larg consum al accizei, precum și a principiilor proporționalității și nediscriminării, printr-o restrângere nejustificată a grupului de entități care pot solicita rambursarea accizei în cazul livrării intracomunitare sau al exportului unui autovehicul.

În susținerea acestei afirmații, recurentul a indicat, printre altele, că refuzul de rambursare a accizei calculate proporțional cu perioada de utilizare a autovehiculului pe teritoriul țării constituie o încălcare a principiului prevăzut în tratat privind libera circulație a bunurilor și serviciilor (inclusiv comerț) și contravine principiului unicității impunerii accizei și principiului proporționalității. În situația în care această acciză nu este rambursată vânzătorului pe teritoriul țării, acciza trebuie percepută de la cumpărătorul străin, care pe lângă această acciză trebuie să plătească și o altă acciză pe teritoriul țării sale. În mod evident, acest lucru provoacă creșterea nejustificată a prețului vehiculului și reduce drastic competitivitatea în cazul vânzării unui astfel de vehicul pe piața externă de către un vânzător polonez, prin urmare încalcă principiul egalității privind comerțul.

Având în vedere cele prezentate mai sus, recurentul a solicitat anularea în întregime a hotărârii atacate și admiterea cererii sale, și, în subsidiar, anularea în întregime a hotărârii și retrimiterrea cauzei în fața primei instanțe spre rejudecare.

III. Motivul adresării întrebării preliminare

- 6 În opinia Curții Supreme Administrative, soluționarea recursului formulat de recurentul menționat mai sus necesită un răspuns de la Curtea de Justiție a Uniunii Europene (în continuare „CJUE”) la întrebarea privind interpretarea și principiile aplicării articolului 56 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene [OMISSIS] (în continuare „TFUE”), precum și a principiului unicității impunerii accizei ca impozit pe consumul efectiv și a principiului proporționalității. În cadrul recursului s-a susținut că au fost încălcate articolele 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 și 37 din Acordul privind SEE, ale căror norme, în special în ceea ce privește articolele 36 și 37, sunt exprimate și în articolele 56 și 57 TFUE.

Acordul privind SEE a fost aprobat pentru Comunitatea Europeană de la acel moment la data de 13 decembrie 1993 de către Consiliu și Comisie, iar temeiul juridic material era reprezentat de articolul 238 din Tratatul CEE (în prezent articolul 217 TFUE).

- 7 În temeiul articolului 267 TFUE, în cazul în care o chestiune legată de interpretarea tratatelor și a actelor adoptate de instituțiile, organele, oficiile sau agențiile Uniunii într-o cauză aflată pe rolul unei instanțe naționale, ale cărei decizii nu sunt supuse vreunei căi de atac în dreptul intern, această instanță este obligată să sesizeze Curtea.

Cu privire la întrebarea preliminară

- 8 La examinarea recursului din prezenta cauză, Curtea Supremă Administrativă a avut îndoieli privind susținerile întemeiate pe încălcarea prin articolul 107 alineatul 1 din u.p.a. a principiului privind libera circulație a bunurilor și serviciilor (în materie de comerț) definit la articolul 56 TFUE (articolul 36 din Acordul privind SEE), care interzice discriminarea împotriva entităților din alte state membre și orice alte restricții care împiedică, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea libertății de a presta servicii.

În special, există îndoieli cu privire la faptul dacă acest tip de reglementare (articolul 107 alineatul 1 din u.p.a.) face ca antreprenorii autohtoni care exportă autovehicule către țări terțe (inclusiv cei care efectuează livrări intracomunitare de autovehicule) să devină mai puțin competitivi în raport cu antreprenorii din alte țări UE care exportă astfel de vehicule (sau care efectuează livrări intracomunitare de bunuri) datorită faptului că simpla înmatriculare a unui autovehicul exportat de pe teritoriul țării îi împiedică rambursarea, chiar și într-o sumă calculată proporțional în raport cu perioada de utilizare a autovehiculului pe teritoriul țării, a accizei plătite.

Există, de asemenea, îndoieli dacă reglementarea prevăzută de articolul 107 alineatul 1 din u.p.a., care face imposibilă restituirea către contribuabil a accizei calculate proporțional în raport cu perioada de utilizare a unui autovehicul pe teritoriul țării la exportul acestuia dacă a fost înmatriculat anterior, nu se opune principiului unicității impunerii accizei și impozitării consumului efectiv prin acest impozit, precum și principiului proporționalității.

- 9 Autovehiculele personale nu sunt produse accizabile, dar cu toate acestea sunt supuse accizelor în Polonia. Temeiul juridic propriu-zis al acestui fapt este, printre altele, articolul 1 alineatul (3) litera (a) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO UE din 14 ianuarie 2009, L 9, p. 12), care prevede în mod explicit că statele membre pot percepe taxe asupra altor produse decât produsele accizabile, cu condiția ca acest lucru să nu genereze formalități legate de trecerea frontierei.

Acest tip de taxă nu reprezintă o acciză armonizată, însă principiile de aplicare și colectare a acesteia trebuie să fie în conformitate cu reglementările fiscale aplicabile accizei în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calculul taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, precum și rambursarea acesteia.

Precum indică Curtea de Justiție a Uniunii Europene în Ordonanța din 27 iunie 2006 în cauza C-242/05 [...] ECLI:EU:C:2006:430, la punctul 23, impozitarea vehiculelor nu a fost armonizată, astfel, statele membre au libertatea să își exercite competența de a percepe impozite în acest sens, cu condiția să nu încalce legislația comunitară (Hotărârea din 21 martie 2002, cauza C-451/99 [...], Rec. p. I-3193, punctul 40).

- 10 Aplicarea accizei la autovehicule personale în țară este unică - taxa se aplică la achiziția intracomunitară, la import și la prima vânzare a unui autovehicul personal neînmatriculat pe teritoriul țării. În principiu, vânzările ulterioare nu sunt supuse accizei.
- 11 Articolul 107 din u.p.a. stabilește principiile de bază pentru rambursarea accizei plătite la autovehiculele personale care sunt exportate ulterior în alt stat membru.

În conformitate cu articolul 107 din u.p.a., dreptul de rambursare se acordă entității care a dobândit dreptul de a dispune în calitate de proprietar de un autovehicul pentru care a fost plătită acciza pe teritoriul țării. Dreptul la rambursare există așadar indiferent dacă acciza a fost plătită la prima vânzare pe teritoriul țării, la achiziție intracomunitară sau la import. Condiția de bază pentru rambursare, pe lângă plata accizei, o constituie confirmarea exportului autovehiculului personal în afara teritoriului țării.

Totuși, dreptul la restituire nu se aplică dacă mașina a fost înmatriculată anterior, în sensul prevederilor din ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym [Legea din 20 iunie 1997 - Legea privind circulația rutieră] (Dz.U. din 2020, poziția 110, cu modificările ulterioare). În practică, aceasta exclude dreptul la rambursarea accizei în cazul vehiculelor care au fost înmatriculate înainte de export, chiar și numai temporar, conform articolului 74 din Legea privind circulația rutieră (de exemplu, pentru a scoate vehiculul din țară).

Trebuie totuși ținut seama de faptul că această condiție trebuie interpretată în conformitate cu principiul că acciza este o taxă pe consum, iar nu cu principiile privind înmatricularea vehiculelor, care rezultă din prevederile Legii privind circulația rutieră. Prin urmare, trebuie acceptat faptul că înmatricularea în sine a unui autovehicul personal nu trebuie să constituie un obstacol în calea rambursării accizei, dacă autovehiculul personal respectiv nu a fost și nu este destinat utilizării pe teritoriul Poloniei.

- 12 Chiar dacă se admite faptul că înmatricularea trebuie să fie echivalentă cu începerea utilizării vehiculului pe teritoriul țării, care ar avea numai caracter temporar - până la momentul exportului autovehiculului personal în afara teritoriului țării - acest lucru se opune normei prevăzute la articolul 56 TFUE (articolul 36 din Acordul privind SEE) și principiilor unicității impunerii accizei ca impozit pe consumul efectiv și proporționalității, privând contribuabilul care a plătit o acciză de deplina posibilitate de a o recupera, din cauza lipsei unei reglementări care prevede restituirea parțială (proporțională) a accizei, luând în considerare de perioada de utilizare (înmatriculare) a mașinii pe teritoriul țării.

Dacă în pofida înmatriculării, utilizarea (consumul) autovehiculului nu va avea loc pe teritoriul țării sau va fi pe termen scurt, taxarea acestui vehicul prin acciză în quantum integral în Polonia pare a fi neconformă nu doar cu principiul impozitării mărfurilor la locul de consum, dar și cu principiul liberei circulații a mărfurilor -

autovehicule personale în acest caz - în interiorul UE, între anumite state membre, precum și cu țările terțe.

- 13 Precum a arătat și CJUE în Ordonanța din 27 iunie 2006 în cauza C-242/05 [...], legislația națională care obligă la plata unei taxe disproporționate față de perioada de utilizare a acestui vehicul într-un stat membru, chiar dacă își exercită obiectivul în conformitate cu Acordul, se opune articolelor 49-55 CE, dacă se aplică vehiculelor care au fost închiriate și înmatriculate într-un alt stat membru și care, în principiu, nu sunt destinate utilizării permanente în primul stat membru sau nu sunt utilizate efectiv în acest mod, cu excepția cazului în care acest scop nu ar putea fi atins prin introducerea unei taxe proporționale cu perioada de utilizare a vehiculului în țara respectivă (punctul 29).

Deși această ordonanță se referă la închirierea unei mașini, nu înseamnă că principiul exprimat în aceasta, care indică necesitatea menținerii proporționalității unei taxe, cum ar fi acciza, în raport cu perioada de utilizare a vehiculului într-un stat membru, nu se poate aplica la vânzarea unei mașini.

- 14 Trebuie luat în considerare faptul că, după ce mașina este exportată într-un alt stat membru sau într-o țară terță - de regulă - aceasta este supusă taxelor locale de consum sau unor taxe de natură similară cu acciza poloneză, care în situația nerestituiri accizei în Polonia, poate indica încălcarea principiului impozitării unice prin acciză. Desigur, acest lucru determină și creșterea prețului vehiculului și o reducere semnificativă a concurenței la vânzarea unui astfel de vehicul pe piața externă pentru vânzătorul polonez, ceea ce poate indica și o încălcare a principiului egalității privind comerțul, căruia i se opune articolul 56 din TFUE (articolul 36 din Acordul privind SEE). Astfel, există îndoieli cu privire la faptul dacă o reglementare precum articolul 107 alineatul 1 din u.p.a., care are ca efect că prin înmatricularea autovehiculului pe teritoriul țării (chiar și temporar), contribuabilul ca exportator al autovehiculului este privat de restituirea accizei plătite, chiar și într-o sumă calculată proporțional în raport cu perioada de utilizare a acestuia pe teritoriul țării, duce la situația că, contrar articolului 56 TFUE (articolul 36 din Acordul privind SEE), antreprenorii autohtoni care exportă autovehicule către țări terțe (precum cei și care efectuează livrări intracomunitare ale acestora) vor fi mai puțin competitivi în raport cu antreprenorii din alte țări UE care exportă astfel de vehicule (sau efectuează livrări intracomunitare) și are ca rezultat o restrângere în consecință a libertății de a presta servicii în domeniul comerțului cu autovehicule.

- 15 În speță, recurentul susține în acest sens că într-o situație - precum în prezenta cauză - în care perioada de utilizare a unui autovehicul pe teritoriul țării în care s-a plătit acciza este nesemnificativă în raport cu întreaga perioadă de exploatare și utilizare a autovehiculului, privarea acestuia, cel puțin parțială, de acciza plătită, atunci când nu există dubii că autovehiculul a fost exportat în afara spațiului Uniunii Europene, încalcă principiile de mai sus. Nu există nicio justificare pentru a admite opinia conform căreia entitatea care, după import, a exportat un autovehicul personal în străinătate, s-a supus obligației de a plăti acciza integral

numai datorită simplului fapt că autovehiculul a fost înmatriculat, indiferent de natura înmatriculării și de perioada de utilizare (consum) a vehiculului pe teritoriul țării.

Recurentul mai susține, în contextul susținerii privind încălcarea articolelor 36 și 37 din Acordul privind SEE, că Norvegia, țara în care a fost exportat autovehiculul din prezenta cauză și unde importul acestuia este supus unei taxe de consum de natură similară cu acciza poloneză este, de asemenea, parte la prezentul Acord. Prin urmare, în cazul în care acciza nu este restituită vânzătorului pe teritoriul țării, acciza trebuie percepută de la un cumpărător străin care, în afară de această acciză, trebuie să plătească și o altă taxă ulterioară de acest tip pe teritoriul țării sale, aspect care se opune principiului impozitării unice prin acciză și are ca rezultat o creștere nejustificată a prețului autovehiculului și reducerea concurenței în vânzarea unui astfel de vehicul pe piața externă din partea vânzătorului polonez și, prin urmare, încalcă principiul egalității în comerț.

- 16 Într-o situație precum cea din prezenta cauză, impunerea accizei integrale către contribuabil pare a fi contrară principiului liberei circulații a bunurilor și serviciilor (articolul 56 TFUE, articolul 36 din Acordul privind SEE) și principiului impozitării pe consumul efectiv (unicitatea impunerii), precum și cu principiul proporționalității, în măsura în care reglementarea din articolul 107 alineatul 1 din u.p.a. nu prevede în cazul unui autovehicul importat, înmatriculat și exportat ulterior din țară, o taxă proporțională (rambursarea proporțională a accizei) în raport cu timpul de utilizare a acestuia pe teritoriul Poloniei.
- 17 Desigur, nu face obiectul acestei cereri indicarea regulilor care trebuie urmate de un stat membru atunci când stabilește o astfel de rambursare proporțională dar - în principiu - pare posibil ca statul să definească astfel de criterii care ar garanta atingerea obiectivului unei astfel de reglementări, cum ar fi asigurarea proporționalității accizei pentru contribuabil în raport cu perioada de utilizare a vehiculului în țară, care ar fi în conformitate cu principiul liberei circulații a bunurilor și serviciilor (articolul 56 din TFUE, articolul 36 din Acordul privind SEE) și cu principiul impozitării consumului efectiv prin acest impozit (unicitatea impunerii), stabilind în același timp condiții care ar asigura prevenirea și combaterea fraudei fiscale la acciză.
- 18 Prezentele îndoieli legate de interpretarea articolului 56 TFUE (articolul 36 din Acordul privind SEE) în lumina principiului unicității impunerii accizei și a principiului proporționalității justifică adresarea întrebării preliminare formulate la început către Curtea de Justiție a Uniunii Europene.
- 19 Din aceste considerente, instanța națională, în temeiul articolului 267 TFUE, s-a pronunțat precum la punctul 1 din dispozitivul prezentei ordonanțe.

[OMISSIS] [suspendarea procedurii]