

Cauza C-227/21**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

9 aprilie 2021

Instanța de trimitere:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituania)

Data deciziei de trimitere:

31 martie 2021

Reclamantă:

„HA.EN.” UAB

Pârâtă:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Obiectul procedurii principale

Litigiu fiscal privind refuzul de a recunoaște dreptul reclamantei de deducere a TVA-ului achitat în amonte în cazul în care reclamanta, la achiziționarea unui bun imobil, știa sau ar fi trebuit să știe că furnizorul, din cauza stării de insolvență în care se afla, nu va plăti TVA-ul aferent ieșirilor către bugetul de stat.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și a principiului neutralității fiscale.

Articolul 267 alineatul (3) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

Întrebarea preliminară

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în coroborare cu principiul neutralității

fiscale, trebuie interpretată în sensul că interzice sau nu o practică a autorităților naționale în temeiul căreia dreptul unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul aferent intrărilor este refuzat atunci când aceasta, la achiziționarea unui bun imobil, știa (sau ar fi trebuit să știe) că furnizorul, din cauza stării sale de insolvență, nu va plăti (sau nu va putea plăti) TVA-ul aferent ieșirilor către bugetul statului?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”).

Dispozițiile naționale invocate

Articolul 58 alineatul (1) punctul 1 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată) (în versiunea Legii nr. IX-751 din 5 martie 2020):

„Persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA poate deduce TVA-ul aferent intrărilor și/sau importului datorat pentru bunuri și/sau servicii dobândite și/sau importate cu condiția ca aceste bunuri și (sau) servicii să fie destinate a fi utilizate în scopul următoarelor operațiuni ale acesteia: [...] livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii supuse la plata TVA-ului [...]”

Articolul 719 alineatul (1) din Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas (Codul de procedură civilă al Republicii Lituania) (astfel cum a fost modificat prin Legea nr. XII-889 din 15 mai 2014):

„În cazul în care o procedură de licitație este declarată nulă ca urmare a faptului că nu a participat nici un ofertant [...], bunul este transferat persoanei care solicită executarea la prețul inițial la care bunul a fost scos la vânzare în cadrul licitației.”

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Printr-un contract de credit din 21 septembrie 2007, „Medicinos bankas” UAB (denumită în continuare „banca”) a acordat un împrumut „Sostinės būstai” UAB (denumită în continuare „împrumutatul”) pentru a desfășura activități de dezvoltare imobiliară și, în scopul asigurării bunei executări a contractului, împrumutatul a constituit prin contract o ipotecă asupra unei parcele de teren situate în orașul Vilnius și a clădirii în construcție aflate pe aceasta.
- 2 Prin contractul de cesiune de creanță din 27 noiembrie 2015, reclamanta a achiziționat de la bancă, cu titlu oneros, toate creanțele financiare rezultate din contractul de credit încheiat de aceasta din urmă cu împrumutatul, precum și toate drepturile constituite pentru garantarea executării obligațiilor, inclusiv contractul

de ipotecă menționat anterior. Prin încheierea acestui contract, reclamanta a confirmat, printre altele, că a luat cunoștință de situația economică și financiară a împrumutatului și de statutul juridic al acestuia și că știa că împrumutatul se afla în stare de insolvență și că făcea obiectul unei proceduri de reorganizare.

- 3 Prin ordonanța unui executor judecătoresc din 23 mai 2016, a fost anunțată vânzarea la licitație a unei părți din bunul imobil al împrumutatului, însă niciun cumpărător nu și-a manifestat interesul pentru respectivul bun imobil.
- 4 Ca urmare a neorganizării licitației, oferta de preluare a acestui bun al împrumutatului (denumit în continuare „bunul imobil”) a fost prezentată reclamantei, fiind astfel satisfăcută o parte a drepturilor de creanță ale acesteia din urmă. Reclamanta și-a exercitat acest drept și a preluat proprietatea.
- 5 În acest scop, la 21 iulie 2016, a fost întocmit un act de transfer de bunuri imobile către o persoană care solicită executarea, prin care executorul judecătoresc a transferat reclamantei bunul imobil în valoare de 5 468 000 de euro.
- 6 La 5 august 2016, împrumutatul a emis o factură cu TVA în care se arăta că bunul imobil este transferat pentru suma de 4 519 008,26 de euro plus TVA în valoare de 948 991,74 de euro. Reclamanta a introdus în contabilitate factura cu TVA, a dedus TVA-ul aferent intrărilor și a declarat TVA-ul în declarația de TVA aferentă lunii noiembrie 2016.
- 7 Împrumutatul a introdus factura cu TVA în evidențele sale contabile, a declarat TVA-ul aferent ieșirilor indicat în factura cu TVA în declarația de TVA aferentă lunii august 2016, dar nu a plătit acest TVA aferent ieșirilor către bugetul de stat. La 1 octombrie 2016, împrumutatul a dobândit calitatea de societate supusă procedurii de insolvență.
- 8 La 20 decembrie 2016, reclamanta a depus o cerere la Valstybinė mokesčių inspekcija (Inspectoratul fiscal de stat, denumită în continuare „inspectoratul” sau „autoritatea fiscală”) pentru rambursarea excedentului de TVA care a rezultat din TVA-ul deductibil declarat. În urma efectuării unui control fiscal la reclamantă, Direcția a constatat că reclamanta, prin faptul că a efectuat operațiuni de achiziționare a bunului imobil și a știut sau ar fi trebuit să știe că împrumutatul nu va plăti TVA-ul pentru o astfel de operațiune, a acționat în mod necinstit și abuziv și, prin urmare, nu a dobândit dreptul de deducere a TVA-ului. Pentru acest motiv, prin decizia din 12 iulie 2017, reclamantei i s-a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului în valoare de 948 980 de euro, i s-au perceput dobânzi în valoare de 38 148,46 de euro pentru plata cu întârziere a TVA-ului și i-a fost aplicată o amendă în cuantum de 284 694 de euro.
- 9 Reclamanta a formulat o contestație împotriva acestei decizii a inspectoratului la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale din cadrul Guvernului Republicii Lituania, denumită în continuare „Comisia pentru Litigii Fiscale”), care, prin decizia din 22 ianuarie 2018, a anulat în parte decizia inspectoratului în ceea ce privește dobânzile de

întârziere solicitate și amenda aplicată, dar, după ce a constatat că reclamanta și-a exercitat în mod abuziv drepturile, a confirmat decizia autorității fiscale de a nu recunoaște dreptul persoanei impozabile respective de a deduce TVA-ul.

- 10 Reclamanta a formulat o acțiune împotriva acestei din urmă părți a deciziei Comisiei pentru Litigii Fiscale în fața Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius), care a respins-o ca nefondată prin hotărârea din 14 noiembrie 2018.
- 11 Admițând în parte apelul formulat de reclamantă, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a anulat, prin ordonanța din 13 mai 2020, hotărârea în primă instanță menționată anterior și a trimis cauza spre rejudecare respectivei instanțe, precizând printre altele că era necesar ca aceasta să aprecieze condițiile și indiciile privind prezența unui abuz de drept în speță.
- 12 Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, după reexaminarea litigiului fiscal, a constatat, prin hotărârea din 3 septembrie 2020, că reclamanta își exercitase în mod abuziv drepturile, astfel încât inspectoratul a refuzat în mod întemeiat să îi recunoască dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. Reclamanta s-a adresat din nou Curții Administrative Supreme din Lituania.

Prezentare succintă a motivelor trimiterii preliminare

Observații preliminare

- 13 În speță, autoritatea fiscală a refuzat mai întâi dreptul de deducere al reclamantei după ce a decis că, atunci când a achiziționat bunul imobil și a solicitat deducerea TVA-ului aferent intrărilor, a făcut abuz de drept întrucât știa sau ar fi trebuit să știe că împrumutatul nu va plăti TVA-ul aferent ieșirilor către bugetul de stat, cu alte cuvinte, știa sau ar fi trebuit să știe că participa la neplata taxelor, dar, în pofida acestui fapt, a efectuat o astfel de operațiune.
- 14 Pentru aceste motive, autoritatea fiscală a calificat-o de asemenea pe reclamantă ca fiind „de rea-credință”, considerând că a participat la o operațiune de evaziune fiscală sau de fraudă fiscală.
- 15 Situația de fapt din speță justifică constatarea că reclamanta știa sau ar fi trebuit să știe că, ulterior preluării bunului imobil, împrumutatul nu ar fi în măsură să își îndeplinească obligația de a plăti TVA-ul la bugetul de stat, întrucât:
 - (1) prin încheierea contractelor sus-menționate cu banca, reclamanta a luat cunoștință de situația financiară a împrumutatului și a fost informată cu privire la procedura de restructurare inițiată și la intențiile anterioare ale băncii de a iniția o procedură de insolvență având în vedere starea de insolvență în care se afla împrumutatul;

- (2) la momentul lichidării bunului imobil, contraprestația pentru bunul respectiv a constat în compensarea unei creanțe, iar împrumutatul nu a primit efectiv fonduri bănești;
 - (3) la momentul achiziționării bunului imobil, unul dintre acționarii reclamantei era un creditor distinct al împrumutatului și președintele adunării creditorilor împrumutatului în curs de restructurare și știa, fără îndoială, că împrumutatul nu avea alte active și că, odată cu preluarea de către reclamantă a unicului său activ, nu va mai fi posibilă plata TVA-ului către bugetul statului sau plata creanțelor altor creditori.
- 16 Trebuie precizat de asemenea că împrumutatul a efectuat livrarea bunului imobil știind că, din cauza stării sale de insolvență în care se află, nu va plăti TVA-ul către bugetul de stat.

Dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în cazul în care furnizorul nu a plătit TVA-ul aferent ieșirilor către bugetul de stat

- 17 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate sau serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 30 și jurisprudența citată). Curtea a statuat în mod repetat că acest drept face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 37, și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 33 și jurisprudența citată).
- 18 Sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului [a se vedea Hotărârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punctul 22 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 33 și jurisprudența citată]. Prin urmare, dacă din această apreciere rezultă că livrările de bunuri în cauză au fost realizate efectiv și că aceste bunuri au fost utilizate de persoana care solicită deducerea în scopul propriilor operațiuni taxabile, în principiu nu se poate refuza acesteia dreptul de deducere (Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 33).
- 19 În opinia instanței de trimitere, având în vedere argumentele părților din litigiu și datele obiective disponibile în speță, sunt îndeplinite în speță condițiile menționate mai sus în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA-ului.

- 20 Cu toate acestea, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 21 S-a menționat că reclamantei i s-a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului ca urmare a constatării, în esență, atât a unui abuz de drept, cât și a unei rele-credințe din partea reclamantei.
- 22 În ceea ce privește abuzul de drept, Curtea a explicat că, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesară întrunirea a două condiții, mai precis, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal (a se vedea Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršuzeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 35 și jurisprudența citată). Principiul interzicerii practicilor abuzive interzice aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate în scopul unic de obținere a unui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 35 și 36, precum și jurisprudența citată).
- 23 În prezenta cauză, în primul rând, se ridică problema dacă scopul exercitării dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor este incompatibil cu obiectivele dispozițiilor Directivei TVA care instituie acest drept, întrucât TVA-ul al cărui deducere este solicitată nu a fost plătit către bugetul de stat ca urmare a insolvenței furnizorului, chiar dacă persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe acest lucru.
- 24 În această privință, Curtea a statuat în mod repetat că problema dacă TVA-ul datorat pentru operațiunile anterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către bugetul de stat *nu influențează dreptul de a deduce TVA-ul* (Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 62, precum și Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 54, Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 28, și Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punctul 44). Acest lucru a fost confirmat și de Curte în interpretarea termenilor „datorată sau achitată” utilizați la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punctul 25, și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 45).

- 25 În plus, din aprecierea Curții în Hotărârea din 29 martie 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183), se poate deduce că acțiunile unei persoane impozabile care au condus la neplata TVA-ului la import nu privează această persoană de dreptul de deducere a acestui TVA la import la o dată ulterioară, chiar dacă, în cele din urmă, acesta nu a fost plătit către bugetul de stat ca urmare a unei proceduri de insolvență deschise împotriva persoanei respective. Cu alte cuvinte, se poate considera că această decizie preliminară a recunoscut, în esență, dreptul de deducere a TVA-ului la import chiar și atunci când se urmărește exercitarea acestui drept cunoscând că TVA-ul respectiv nu va fi plătit.
- 26 În al doilea rând, în speță, reclamanta, deși știa sau ar fi trebuit să știe că împrumutul nu va fi în măsură să plătească TVA-ul aferent ieșirilor către bugetul de stat, a ales o metodă de soluționare a creanței care a permis constituirea dreptului său de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, cu alte cuvinte, a condus la un avantaj fiscal corespunzător. Cu toate acestea, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, persoanele impozabile sunt în general libere să aleagă structurile organizatorice și modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale (a se vedea Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 42) și nu sunt obligate să aleagă operațiunea care implică plata valorii celei mai mari a TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 27).
- 27 În al treilea rând, trebuie să se considere că, în speță, simplul fapt că reclamanta, prin realizarea unei părți a creanței sale, a dobândit de la debitor dreptul de proprietate asupra unui bun imobil cu valoare ridicată în conformitate cu procedura prevăzută de lege nu permite să se concluzioneze că această operațiune avea ca obiect exclusiv sau principal obținerea unui avantaj fiscal.
- 28 În ceea ce privește reaua-credință a reclamantei ca o condiție prealabilă pentru refuzarea dreptului său de deducere a TVA-ului, trebuie amintit că dreptul unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul trebuie să fie refuzat în special atunci când aceasta știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul (a se vedea de exemplu Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 46, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore, C-189/18, EU:C:2019:861).
- 29 Cu toate acestea, este discutabil dacă fraudă în materie de TVA (sau evaziunea fiscală) menționată în jurisprudența Curții poate fi constatată atunci când (1) bunurile imobile sunt livrate în condițiile în care un executor judecătoresc procedează la recuperarea silită din activele furnizorului (2) furnizorul declară TVA-ul aferent ieșirilor, dar (3) furnizorul nu plătește TVA-ul aferent ieșirilor din cauza stării sale de insolvență (cu alte cuvinte, furnizorul nu dispune în mod obiectiv de fondurile necesare pentru a-și îndeplini obligația față de stat).

- 30 În schimb, pentru a stabili ceea ce trebuie calificat în speță drept „fraudă în materie de TVA”, trebuie arătat că dispozițiile relevante ale Directivei TVA nu indică conținutul noțiunii în cauză. Nici Curtea nu a identificat în mod explicit elementele constitutive ale acestei noțiuni.
- 31 Ținând seama de obiectivele Directivei TVA referitoare la instituirea unui sistem comun al TVA-ului, este necesar să se considere că noțiunea de „fraudă în materie de TVA” utilizată în jurisprudența Curții este o noțiune de drept al Uniunii. Astfel, o interpretare diferită a acestei noțiuni în dreptul național ca o condiție prealabilă pentru a refuza unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului poate fi contrară obiectivelor acestei directive. Prin urmare, este necesar să se clarifice modul în care trebuie evaluată situația în care are loc o livrare de bunuri impozabilă și în care este întocmită o factură cu TVA, în cazul în care furnizorul nu intenționează să plătească TVA-ul aferent ieșirilor către bugetul de stat din cauza insolvenței și/sau a unei proceduri de insolvență iminente.
- 32 Trebuie remarcat faptul că dreptul unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul aferent intrărilor a fost refuzat în mod repetat în practica autorității fiscale lituaniene și în jurisprudența instanțelor naționale în cazul în care persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că furnizorul nu va plăti TVA-ul aferent ieșirilor către bugetul de stat din cauza dificultăților financiare sau a insolvenței iminente și/sau va utiliza fondurile primite pentru bunurile livrate în principal pentru a-și acoperi costurile de exploatare și/sau pentru a lichida creanțele față de alți creditori.
- 33 Răspunsul la întrebarea preliminară este de o importanță crucială pentru prezenta cauză, întrucât va permite, în special prin asigurarea supremației dreptului Uniunii, pronunțarea unei decizii clare și neechivoce cu privire la dreptul de deducere a TVA-ului al reclamantei în prezenta cauză.