

Cauza C-696/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

21 decembrie 2020

Instanța de trimitere:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

30 iunie 2020

Recurentă:

B.

Intimat:

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

ORDONANȚĂ

30 iunie 2020

Naczelny Sąd Administracyjny [Curtea Administrativă Supremă] [*omissis*]

[*omissis*]

după deliberarea din **30 iunie 2020**

în ședință în fața **Izba Finansowa [Camera de contencios financiar]**

asupra recursului declarat de **B. cu sediul în H.**

împotriva hotărârii pronunțate de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie [Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Varșovia]**

la **16 mai 2017** [*omissis*]

privind acțiunea formulată de **B., cu sediul în H.,**

împotriva deciziei **Dyrektor Izby Skarbowej w. [directorul Camerei Fiscale din W.]**

din **11 septembrie 2015** nr. [...]

privind **stabilirea valorii diferenței de taxă pe valoarea adăugată de rambursat pentru luna aprilie 2012**

dispune:

1) în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene [omissis], se adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară:

Articolul 41 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [omissis] și principiul proporționalității și neutralității se opun aplicării, într-o situație precum cea din litigiul principal, a unei dispoziții naționale precum cea prevăzută la articolul 25 alineatul 2 din Legea din 11 martie 2004 privind [OR 2] taxa pe valoarea adăugată [omissis] în cazul unei operațiuni de achiziție intracomunitară efectuată de o persoană impozabilă:

- **dacă achiziția în cauză a fost deja supusă impozitării pe teritoriul statului membru în care se încheie expedierea de către cumpărătorii bunurilor persoanei impozabile respective;**
- **dacă se stabilește că activitatea persoanei impozabile nu era legată de nicio fraudă fiscală, ci era rezultatul unei identificări eronate a livrărilor din cadrul unor operațiuni în lanț și că numărul polonez de identificare în scopuri de TVA a fost indicat de aceasta pentru livrări interne, iar nu intracomunitare.**

2) [omissis] se suspendă judecarea cauzei până la primirea unui răspuns la întrebarea preliminară prezentată mai sus.

[OR 3]

MOTIVARE

I. Cadrul juridic.

Reglementările Uniunii.

1. Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [omissis]:

Articolul 40

Locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le achiziționează.

Articolul 41

Fără să aducă atingere articolului 40, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri menționate la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția persoana care a achiziționat bunurile, cu excepția cazului în care persoana care achiziționează bunurile dovedește că achiziția a fost supusă TVA în conformitate cu articolul 40.

În cazul în care achiziția este supusă TVA în conformitate cu primul paragraf, ulterior în temeiul articolului 40 achiziția fiind supusă TVA în statul membru în care se încheie transportul sau expediția bunurilor, baza de impozitare se reduce în mod corespunzător în statul membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția persoana care a achiziționat bunurile.

Reglementările naționale.

1. Dispozițiile legii din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată ([*omissis*] denumită în continuare „I.t.v.a.”):

Articolul 25

1. Achiziția intracomunitară de bunuri se consideră efectuată pe teritoriul statului membru unde se află bunurile în momentul încheierii expedierii sau transportului acestora.

[OR 4]

2. Sub rezerva aplicării alineatului 1 în cazul în care cumpărătorul menționat la articolul 9 alineatul 2 a indicat, la achiziția intracomunitară de bunuri, numărul care i-a fost alocat pentru operațiuni intracomunitare de un anumit stat membru, altul decât statul membru în care se află bunurile în momentul încheierii expedierii sau transportului acestora, achiziția intracomunitară de bunuri se consideră efectuată și în acel stat membru, cu excepția situației în care cumpărătorul face dovada că achiziția intracomunitară de bunuri:

1) a fost impozitată în statul membru în care se află bunurile în momentul încheierii expedierii sau transportului acestora ori

2) a fost considerată impozitată în statul membru în care se află bunurile în momentul încheierii expedierii ori transportului acestora, ca urmare a aplicării procedurii simplificate într-o operațiune triunghiulară intracomunitară, prevăzută în secțiunea XII.

II. Situația de fapt

Procedura în fața autorităților fiscale.

1 Prin decizia din 11 iunie 2015, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. [directorul Autorității de Control Fiscal din R.] a stabilit pentru recurentă – societatea B. din R. (denumită în continuare „societatea”) – valoarea diferenței de TVA de rambursat pentru luna aprilie 2012. Autoritatea fiscală menționată a stabilit că societatea, în calitate de plătitor de TVA înregistrat în Polonia, a participat la operațiuni în lanț referitoare la aceleași bunuri, încheiate de cel puțin trei operatori. Ca urmare a acestor operațiuni, a avut loc transferul direct (transport) al bunurilor de către primul operator către ultimul operator din lanțul de livrări. Societatea a avut rolul de intermediar între furnizor și beneficiar. În Polonia, societatea a achiziționat bunurile exclusiv de la B. din P. (denumită în continuare „BOP”). Operațiunile la care a participat societatea s-au derulat după următoarele scheme:

- schema I: BOP cu nr. TVA polonez -> societatea cu nr. TVA polonez -> un operator din Uniune cu nr. TVA UE;
- schema II: BOP cu nr. TVA polonez -> societatea cu nr. TVA polonez -> primul operator din Uniune/cumpărător cu nr. TVA din Uniune -> al doilea operator din Uniune/beneficiar cu nr. TVA UE.

Livrările efectuate de BOP către societate au fost identificate de aceasta din urmă ca livrări interne, supuse unei cote de TVA de 23 %. În schimb, societatea a calificat propriile livrări către beneficiari din Uniune drept livrări intracomunitare de bunuri (LIB) supuse unei cote de TVA de 0 %, ceea ce a condus la rambursări de TVA către aceasta. După analiza condițiilor și a desfășurării [OR 5] livrărilor și a organizării transportului, autoritatea fiscală a considerat că societatea a identificat în mod incorect livrarea „mobilă” în lanțul de livrări. Prin urmare, autoritatea a redefinit desfășurarea livrărilor menționată mai sus, stabilind că „livrarea mobilă” a fost prima dintre livrările indicate anterior – între BOP și societate – căreia i-a atribuit calificarea de LIB pentru BOP și de achiziție intracomunitară de bunuri (AIB) pentru societate.

Astfel, autoritatea fiscală a considerat ca incorectă practica societății, care trata livrările către partenerii săi contractuali din state membre drept LIB supuse unei cote de TVA de 0 %, și a stabilit că aceste operațiuni ar fi trebuit supuse impozitării în statele membre de destinație a bunurilor (în afara Poloniei). Autoritatea menționată a arătat că, în acest scop, societatea ar fi trebuit să se înregistreze în statele membre de destinație a bunurilor și să declare acolo AIB. Operațiunile de revânzare a bunurilor în acest lanț efectuate către parteneri contractuali din aceste state ar fi trebuit, pe de altă parte, să fie impozitate deja ca livrări în statele de destinație a bunurilor, cu aplicarea dispozițiilor în vigoare în acele state. Autoritatea fiscală a constatat că identificarea incorectă a livrării „mobile” și, prin urmare, a LIB a avut drept efect supraevaluarea livrărilor intracomunitare în evidența LIB ținută de societate.

În plus, conform celor arătate de autoritatea fiscală, faptul că livrărilor efectuate de BOP (primul operator din lanțul de livrări) către societate li s-a atribuit caracterul de operațiuni „mobile” nu doar creează în sarcina societății obligația de declarare a livrărilor în statul de destinație, ci determină și aplicarea articolului 25 alineatul 2 punctul 1 din l.t.v.a. Astfel, întrucât societatea a indicat, în cadrul operațiuni AIB, un număr de TVA UE polonez, care era un număr atribuit de un alt stat membru decât statul membru în care s-a încheiat transportul bunurilor, aceasta era obligată, în conformitate cu articolul 25 alineatul 2 punctul 1 din l.t.v.a., să achite TVA în Polonia.

- 2 Prin decizia din 11 septembrie 2015, Dyrektor Izby Skarbowej w. [Directorul Camerei Fiscale din W.] a anulat în totalitate decizia autorității fiscale de prim grad și a stabilit, pentru luna aprilie 2012, o valoare puțin mai mare a diferenței de TVA de rambursat. Modificarea deciziei nu a fost relevantă din punctul de vedere al problemei prezentate în întrebarea din prezenta cauză, întrucât, în principiu, autoritatea care a soluționat contestația a achiesat la toate aspectele de fapt și de drept esențiale în cauză, reținute de autoritatea fiscală de prim grad.

Trebuie considerat important faptul că niciuna dintre autoritățile menționate nu a apreciat, în speță, că operațiunile la care a participat societatea erau legate de o fraudă fiscală. Operațiunile din [OR 6] lanțul de livrări erau supuse TVA, iar taxa a fost plătită în fiecare etapă a operațiunilor. Esența poziției autorităților fiscale constă în aprecierea că societatea a săvârșit totuși o eroare prin calificarea eronată a operațiunii.

- 3 Autoritatea care a soluționat contestația a achiesat la poziția, pe care a considerat-o corectă, potrivit căreia societatea este supusă dispozițiilor prevăzute la articolul 25 alineatul 2 punctul 1 din l.t.v.a., întrucât a indicat pentru achiziția de bunuri de la BOP un număr de TVA polonez, care era un număr atribuit de un alt stat membru decât statul membru în care s-a încheiat transportul bunurilor. S-a considerat că această acțiune a creat în sarcina societății obligația de a achita TVA în Polonia, având în vedere că aceasta nu a dovedit că a impozitat achiziția de bunuri în statul membru unde s-a încheiat expedierea sau transportul acestora.

Hotărârea instanței de prim grad.

- 4 Societatea a formulat o acțiune împotriva deciziei autorității de soluționare a contestației la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie [Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Varșovia] (denumit în continuare „WSA”), care, prin hotărârea din 16 mai 2017 [omissis], a respins acțiunea, considerând motivele acesteia ca nefondate.

WSA a achiesat la poziția autorităților fiscale privind identificarea eronată de către societate a desfășurării livrărilor în lanț, inclusiv a operațiunii care trebuia considerată „operațiune mobilă”. Totodată, a confirmat constatarea că operațiunea dintre BOP și societate (primul operator din lanțul de livrări) a constituit o LIB (iar nu o achiziție internă supusă unei cote de TVA de 23 %, astfel cum o

considerase societatea), iar operațiunile dintre societate și beneficiarii acesteia erau operațiuni efectuate în afara Poloniei (societatea le considerase LIB supuse unei cote de TVA de 0 %), pentru care societatea era obligată să declare o AIB. De asemenea, instanța și-a însușit constatarea necontestată potrivit căreia persoanele care au achiziționat bunurile de la societate au demonstrat achiziția intracomunitară de bunuri în statul unde s-a încheiat expediția și nu a avut loc nicio pierdere de TVA.

Instanța a confirmat temeinicia aplicării în privința societății a articolului 25 alineatul 2 punctul 2 din l.t.v.a. Aceasta s-a referit la faptul că, în urma verificării naturii livrărilor de către autoritățile fiscale, trebuia să se considere că, întrucât societatea, în calitate de persoană impozabilă care efectuează o AIB, a indicat un număr de identificare diferit de numărul atribuit de statul în care s-a încheiat transportul bunurilor, existau două locuri de achiziționare a bunurilor – în statul în care s-a încheiat transportul și în statul de înregistrare. Întrucât societatea nu a dovedit că a supus ea însăși impozitării achiziționarea bunurilor în statul în care s-a încheiat [OR 7] transportul (au făcut acest lucru beneficiarii săi), atunci în temeiul articolului 25 alineatul 2 din l.t.v.a., AIB a fost considerată efectuată în Polonia.

- 5 Cu titlu incidental, pentru prezentarea contextului cauzei, trebuie subliniat și faptul că problema taxei aplicabile societății pentru AIB în Polonia nu a fost singura chestiune în litigiu în prezenta cauză. Astfel, în urma verificării de către autoritățile fiscale a evaluării desfășurării livrărilor în lanț, a fost contestat și dreptul societății de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru facturile aferente achiziției de bunuri de la BOP, pe care ambii operatori au tratat-o ca livrare internă. Recalificând aceste operațiuni ca LIB, autoritățile fiscale au considerat că societatea nu are dreptul de a deduce TVA-ul aferent TVA-ului indicat în mod greșit în facturile respective. Totodată, acestea au reținut însă că emitentul facturilor amintite era obligat să aplice o cotă de TVA de 23 %, deoarece, în acele operațiuni, societatea a indicat un număr de TVA polonez. Problema de mai sus nu face obiectul întrebării preliminare, dar trebuie subliniat că interpretarea reținută și aplicarea legii în prezenta cauză au condus la impozitarea societății, în total, cu o cotă de TVA de 46 %.

Procedura în fața Naczelny Sąd Administracyjny [Curtea Administrativă Supremă] (denumită în continuare „NSA”).

- 6 Societatea a atacat hotărârea menționată mai sus în totalitate, susținând că instanța de prim grad a încălcat, printre altele:
- articolul 25 alineatul 2 punctul 1 coroborat cu articolul 25 alineatul 1 din l.t.v.a., prin aplicarea incorectă a acestora, întrucât a considerat că sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea articolului 25 alineatul 2 din l.t.v.a. într-o situație internă (și anume atunci când transportul a început în statul care a atribuit numărul de TVA indicat în facturi), în deși această dispoziție poate fi aplicată doar în cazul operațiunilor intracomunitare;

- articolul 25 alineatul 2 din I.t.v.a. și a articolului 41 din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 16 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului, prin interpretarea eronată a acestora, întrucât a considerat în mod greșit că articolul 25 alineatul 2 din I.t.v.a. se poate aplica și în situația în care operațiunea a fost deja supusă taxei ca livrare de bunuri în Polonia;
- articolul 25 alineatul 2 punctul 1 din I.t.v.a., prin interpretarea eronată a acestuia, întrucât a considerat în mod greșit că această dispoziție se poate aplica în situația în care livrările au fost supuse taxei în statul în care s-a încheiat transportul bunurilor (inclusiv de către un alt operator decât cumpărătorul menționat la articolul 25 alineatul 2 punctul 1 din I.t.v.a.).

[OR 8]

III. Motivele adresării întrebării preliminare de către instanța națională (NSA).

- 7 În opinia NSA, pentru soluționarea unei părți din motivele recursului formulat de societate, este necesar ca Curtea de Justiție a Uniunii Europene să se exprime în ceea ce privește interpretarea și regulile de aplicare a articolului 41 din Directiva 2006/112/CE în contextul principiilor proporționalității și neutralității. [omissis] [citarea articolului 267 TFUE]

III. Cu privire la întrebarea preliminară.

- 8 Analiza elementelor de probă colectate în cursul procedurii fiscale în cauză indică temeinicia constatărilor autorităților fiscale și ale instanței de prim grad, potrivit cărora societatea a calificat în mod eronat desfășurarea livrărilor la care a participat; „livrarea mobilă” a fost livrarea dintre BOP și societate – astfel încât aceasta a avut de asemenea natura unei LIB. În cadrul procedurii, societatea nu exclude o asemenea apreciere, însă nu acceptă concluziile privind modalitatea de impozitare a operațiunilor astfel verificate.
- 9 Consecința acceptării constatărilor de fapt de mai sus este supunerea societății la plata TVA în temeiul articolului 25 alineatul 1 și alineatul 2 punctul 1 din I.t.v.a., dispoziție care reprezintă transpunerea articolului 41 din Directiva 2006/112 în legislația națională. Din articolul 41 rezultă că este vorba despre „numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția [AIB] persoana care a achiziționat bunurile”, ceea ce corespunde reglementării poloneze potrivit căreia cumpărătorul a indicat pe factură un număr de TVA al altui stat decât statul membru în care s-a încheiat expedierea sau transportul „în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri”. Problema în prezenta cauză este că societatea, indicând un număr de TVA polonez pe factură, nu a făcut acest lucru pentru o operațiune de achiziție intracomunitară, ci pentru o operațiune internă, astfel cum a tratat achiziția de bunuri de la BOP. Dacă se consideră că elementul subiectiv al motivației societății nu influențează aplicarea dispozițiilor menționate, rămân de evaluat efectele erorii săvârșite. În speță nu s-a stabilit că actele societății și ale partenerilor contractuali ai acesteia ar avea un caracter fraudulos sau abuziv. Operațiunile, în forma lor anterioară, au fost corect impozitate.

[OR 9]

- 10 Este incontestabil faptul că obiectivul introducerii unor dispoziții precum articolul 41 din Directiva 2006/112 [anterior articolul 28 litera (b) punctul A din A șasea directivă] a fost combaterea fraudei fiscale. A fost vorba despre eliminarea cazurilor de evaziune fiscală în situația în care cumpărătorul, la achiziționarea bunurilor, nu este încă sigur în ce stat se va încheia expedierea sau transportul. Reglementarea introdusă permite și eliminarea cazurilor de neimpozitare în situația în care cumpărătorul nu dispune de un număr de identificare în scopuri de TVA în statul în care se încheie expedierea sau transportul, dar, în același timp, deține un asemenea număr într-un alt stat membru. Această construcție asigură un caracter complet al sistemului comun de TVA, fără riscul ca, într-o anumită etapă de comercializare, o operațiune să nu fie impozitată.
- 11 În același timp, obligația de impozitare a achiziției intracomunitare de bunuri în statul care a atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA indicat de cumpărător, cu respectarea, totodată, a principiului impozitării în statul în care se încheie transportul bunurilor, are drept rezultat faptul că aceeași operațiune, și anume achiziția intracomunitară de bunuri, poate fi impozitată în două state diferite din [Uniune]. Acest efect este prevenit prin posibilitatea demonstrării, de către persoana care a achiziționat bunurile, că operațiunea a fost impozitată în conformitate cu regula prevăzută la articolul 40, și anume în statul în care s-a încheiat transportul.
- 12 În ceea ce privește situația de fapt din speță, nu se contestă constatarea că operațiunile analizate au fost impozitate în statul în care s-a încheiat transportul, însă nu de către societate, care nu le-a tratat ca AIB, ci de către beneficiarii acesteia. Lipsa competenței autorităților care desfășoară procedura în prezenta cauză de a verifica întregul lanț de livrări în vederea impozitării lor corecte și limitarea la calcularea unei părți din acesta are ca efect încălcarea nu doar a principiului neutralității TVA, ci și a principiului proporționalității. Imposibilitatea includerii în declarațiile fiscale ale societății cu privire la AIB a taxei plătite de partenerii săi contractuali în statul în care s-a încheiat transportul (luând în considerare că obligația fiscală se referă la anul 2012) va avea ca rezultat o sarcină fiscală disproporționată.
- 13 Îndoielile de mai sus, legate de interpretarea articolului 41 din Directiva 2006/112/CE în lumina principiilor neutralității și proporționalității, justifică sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu întrebarea preliminară prezentată în introducere.

[OR 10]

- 14 Ca urmare a întrebării preliminare prezentate, Naczelny Sąd Administracyjny [Curtea Administrativă Supremă] a suspendat judecarea recursului în temeiul articolului 124 paragraful 1 punctul 5 din p.p.s.a. [Codul de procedură în fața instanțelor administrative].