

**Cauza C-114/22****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

18 februarie 2022

**Instanța de trimitere:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

**Data deciziei de trimitere:**

23 noiembrie 2021

**Recurent:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Directorul Administrației Fiscale din Varșovia)

**Intimată:**

W. Sp. z o.o.

**Obiectul procedurii principale**

Impozitul pe bunuri și servicii (TVA); dreptul de deducere

**Obiectul și temeiul juridic al întrebării preliminare**

Directiva TVA; articolul 267 TFUE

**Întrebarea preliminară**

Dispozițiile articolului 167, ale articolului 168 litera (a), ale articolului 178 litera (a) și ale articolului 273 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), precum și principiile neutralității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale, precum articolul 88 alineatul 3a punctul 4) litera c) din ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legea din 11 martie 2004

privind impozitul pe bunuri și servicii) (Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare), care privează persoana impozabilă de dreptul de deducere a TVA-ului aferent dobândirii unui drept (a unui activ) considerate ca fiind realizată fictiv în sensul dispozițiilor de drept civil național, indiferent dacă efectul urmărit al operațiunii a fost un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară unuia sau mai multor obiective ale directivei și dacă acesta a reprezentat scopul esențial al soluției contractuale adoptate?

### **Dispozițiile de drept al Uniunii invocate**

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (denumită în continuare „Directiva TVA”): articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273

### **Dispozițiile naționale invocate**

Legea din 11 martie 2004 privind impozitul pe bunuri și servicii (Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”)

Articolul 88 alineatul (3a) punctul 4 litera c):

3a. Facturile și documentele vamale nu pot servi drept temei pentru deducerea taxei aferente intrărilor și pentru rambursarea diferenței de taxă ori pentru rambursarea taxei aferente intrărilor în cazul în care:

[...]

c) atestă actele cărora li se aplică dispozițiile articolelor 58 și 83 din Codul civil - în partea referitoare la aceste acte.

Legea din 23 aprilie 1964 Codul civil (text consolidat în Dz. U. 2020, poziția 1740, cu modificările ulterioare) (denumit în continuare „Codul civil”)

Articolul 58

§ 1 Un act juridic contrar legii sau prin care se urmărește eludarea legii este nul și neavenit, cu excepția cazului în care o dispoziție relevantă prevede altfel, în special în cazul în care aceasta prevede că dispozițiile nevalide ale actului juridic sunt înlocuite de dispozițiile relevante ale legii.

§ 2 Un act juridic contrar regulilor conviețuirii sociale este nul.

[...]

## Articolul 83

§ 1. Declarația de voință făcută fictiv celeilalte părți cu consimțământul acesteia este nulă. În cazul în care o astfel de declarație a fost făcută pentru a disimula un alt act juridic, validitatea declarației se apreciază în conformitate cu caracteristicile acestui act.

§ 2 Caracterul fictiv al unei declarații de voință nu afectează validitatea unui act juridic oneros încheiat pe baza unei declarații fictive, în cazul în care, ca urmare a acestui act, un terț dobândește un drept sau este exonerat de o obligație, cu excepția cazului în care terțul a acționat cu rea-credință.

### **Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale, precum și a principalelor argumente ale părților**

- 1 Prin decizia din 20 octombrie 2017, Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (șeful Biroului fiscal din W.) a stabilit pentru reclamantă, printre altele, valoarea excedentară a taxei aferente intrărilor și suma deductibilă din aceeași valoare excedentară a taxei aferente intrărilor în perioadele fiscale ulterioare raportate la luna octombrie 2015. Autoritatea a constatat că vânzarea mărcilor către reclamantă, pe care aceasta a fost nulă în temeiul articolului 58 alineatul 2 din Codul civil (contradicție cu principiile conviețuirii sociale), fapt care a stat la baza privării persoanei impozabile, în temeiul articolului 88 alineatul 3a punctul 4) litera c) din Legea privind TVA-ul, de dreptul de a deduce TVA din factura din 27 octombrie 2015 emisă de vânzător.
- 2 Prin decizia din 11 octombrie 2018, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Directorul Administrației Fiscale din Varșovia, denumit în continuare „DIAS”) a menținut decizia de mai sus, luând însă ca temei al refuzului faptul că operațiunea de vânzare a mărcilor a fost un act fictiv în sensul articolului 83 din Codul civil.
- 3 Partea a făcut recurs împotriva deciziei DIAS la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia), care a anulat decizia menționată anterior, declarând că autoritățile fiscale nu au demonstrat că vânzarea în cauză a avut un caracter fictiv.
- 4 DIAS a formulat un recurs în casație împotriva hotărârii de mai sus la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) (instanța de trimitere).

### **Motivarea trimiterii preliminare**

- 5 Potrivit instanței de trimitere, temeiul juridic adoptat de autoritate pentru a refuza dreptul de deducere ridică îndoieli cu privire la faptul că acesta se întemeiază pe dispozițiile Directivei TVA.

- 6 Este necontestat faptul că reclamanta a inclus în registrul de achiziții de TVA o factură din 27 octombrie 2015, referitoare la achiziționarea de mărci, și a indicat în declarația sa TVA-ul aferent acestei facturi în scopul deducerii (rambursării).
- 7 De asemenea, este necontestat faptul că vânzătorul a depus o declarație de TVA care arată, printre altele, că tranzacția de mai sus a fost impozitată cu 23% și că taxa a fost plătită.
- 8 DIAS a refuzat dreptul de deducere, considerând că tranzacția a fost un act fictiv în sensul articolului 83 din Codul civil.
- 9 Articolul 83 din Codul civil reglementează consecințele caracterului fictiv al declarațiilor de voință ale părților în cadrul actelor juridice din sfera dreptului civil privat.
- 10 Din articolul 88 alineatul 3a punctul 4) litera c) din Legea privind TVA-ul rezultă că această dispoziție privează o persoană impozabilă de dreptul de deducere a TVA în temeiul constatării de către autoritatea fiscală a faptului că acesta a efectuat un act juridic nul în sensul articolului 58 sau 83 din Codul civil.
- 11 Pe de altă parte, din dispozițiile Directivei TVA nu rezultă deloc că dreptul de deducere poate fi pierdut pentru că o operațiune nu respectă cerințele dreptului civil național. Potrivit jurisprudenței Curții, dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată face parte integrantă din sistemul TVA și, în principiu, nu poate face obiectul unor restrângeri. Prin urmare, eventuala invaliditate a unui act juridic în temeiul dreptului civil nu trebuie să aibă ca efect excluderea automată a acestuia din dreptul de deducere. Acest lucru este susținut de autonomia TVA în raport cu normele de drept civil și de neutralitatea sa pentru operatorii economici.
- 12 Din jurisprudența Curții rezultă că nulitatea operațiunii de drept civil a persoanei impozabile poate conduce la privarea cumpărătorului unei astfel de operațiuni de dreptul de deducere a TVA, ci constatarea că operațiunea a avut ca efect intenționat conferirea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivelor directivei și că acesta a reprezentat scopul esențial al soluției contractuale adoptate, ceea ce ar indica un abuz de drept.
- 13 Pentru ca existența unui abuz să fie constatată, este necesar, în primul rând, ca operațiunile în cauză, în pofida respectării condițiilor formale prevăzute de dispozițiile relevante ale directivei și de legislația națională de transpunere a acesteia, să aibă ca rezultat un avantaj financiar a cărui acordare ar fi contrară scopului urmărit de aceste dispoziții.
- 14 În al doilea rând, din totalitatea circumstanțelor obiective ar trebui să rezulte, de asemenea, că scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal. Pentru a evalua dacă scopul operațiunilor în cauză a fost acela de a obține un avantaj fiscal, trebuie să se stabilească conținutul real și sensul acestor operațiuni.

- 15 Interzicerea abuzului este lipsită de relevanță atunci când operațiunile în cauză pot avea o altă explicație decât simpla obținere a avantajelor fiscale. (Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 75).
- 16 În schimb, în Hotărârea din 21 februarie 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 58), s-a statuat că, „[p]entru a aprecia dacă se poate considera că astfel de operațiuni reprezintă o practică abuzivă, instanța de trimitere trebuie să verifice, mai întâi, dacă rezultatul avut în vedere este un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară unuia sau mai multor obiective ale Celei de a șasea directive și, în continuare, dacă a constituit scopul esențial al soluției contractuale adoptate”.
- 17 În Legea privind TVA-ul, dispozițiile referitoare la conceptul de abuz de drept sunt în vigoare de la 1 iulie 2016.
- 18 Articolul 5 alineatul 4 din Legea privind TVA-ul prevede că, în cazul unui abuz de drept, operațiunile menționate la alineatul 1 produc numai efectele fiscale care ar avea loc dacă situația ar fi reconstituită în absența operațiunilor care constituie abuzul de drept.
- 19 Pe de altă parte, articolul 5 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul prevede că prin abuz de drept se înțelege desfășurarea activităților menționate la alineatul 1 în cadrul unei operațiuni care, în pofida respectării condițiilor formale prevăzute de dispozițiile legii, a avut ca scop esențial obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului urmărit de aceste dispoziții.
- 20 Aceste dispoziții corespund, în general, înțelegerii abuzului de drept fiscal, astfel cum a fost formulată în jurisprudența Curții.
- 21 Problema este, însă, că definirea noțiunii de abuz de drept la articolul 5 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul nu a avut ca rezultat actualizarea dispozițiilor naționale care reglementează cazurile în care o persoană impozabilă este privată de dreptul de deducere. Niciuna dintre normele stabilite la articolul 88 din Legea privind TVA-ul nu se referă la reglementarea articolului 5 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul și la consecințele în materie de TVA ale acțiunilor efectuate în condiții de abuz de drept fiscal. În practica fiscală internă s-a acceptat faptul că din norma articolului 88 alineatul 3a punctul 4) litera c) din Legea privind TVA-ul ar trebui să se deducă consecințele care rezultă dintr-un abuz de drept fiscal. Cu toate acestea, în această privință, trebuie să se țină seama de faptul că, așa cum a subliniat Curtea în repetate rânduri, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA constituie parte integrantă din mecanismul TVA și, de regulă, nu este supus limitării. În special, este aplicabil imediat întregului impozit datorat pentru operațiunile care au ca rezultat perceperea taxei pe valoare adăugată (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 martie 2001, Gabalfrija și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, și Hotărârea din 6 iulie 2006, Axel Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 47).

- 22 Sistemul de deducere este, de fapt, menit să scutească în totalitate operatorii de povara TVA-ului datorat sau plătit pentru întreaga lor activitate economică. Sistemul comun de TVA garantează în acest fel, în ceea ce privește sarcina taxei, neutralitatea tuturor activităților economice - indiferent de scopul sau de rezultatele acestora - cu condiția ca acestea să fie ele însele, în principiu, supuse TVA-ului (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 78, și Hotărârea din 6 iulie 2006, Axel Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 48).
- 23 Rezultă că, în cazul în care o persoană impozabilă care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului sau a serviciului și utilizează bunul sau serviciul în scopul operațiunilor sale taxabile, este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul sau serviciul respectiv (a se vedea Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 24 Din jurisprudența Curții rezultă de asemenea că derogările de la dreptul de deducere a TVA-ului nu sunt permise decât în cazurile expres prevăzute de dispozițiile directivelor care reglementează această taxă (a se vedea printre altele Hotărârea din 19 septembrie 2000 Ampafrance și Sanofi, C-177/99 și C-181/99, EU:C:2000:470, punctul 34) și trebuie să fie interpretate în mod strict (Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punctul 28).
- 25 În plus, Curtea amintește că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA (a se vedea, printre altele, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 71, și Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 36). În această privință, Curtea a statuat că persoanele juridice nu se pot prevala de dispozițiile dreptului Uniunii pentru a comite o infracțiune sau pentru a abuza de competențele lor (a se vedea în special Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 32).
- 26 În consecință, este de competența autorităților administrative și judiciare naționale să refuze dreptul de deducere în cazul în care se dovedește, pe baza unor elemente obiective, că exercitarea acestui drept implică o infracțiune sau un abuz (a se vedea printre altele Hotărârea din 29 martie 2012, Veleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punctul 32).
- 27 În temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre au posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea. În particular, în lipsa unor dispoziții de drept al Uniunii cu privire la acest aspect, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de legislația Uniunii pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (Hotărârea din 8 mai 2019, RO.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 38 și jurisprudența citată).



- 28 Cu toate acestea, statele membre sunt obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale, inclusiv principiul neutralității și principiul proporționalității (a se vedea Hotărârea din 26 aprilie 2017, *Spliethoff's Bevrachtingskantoor/Comisia*, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59 și jurisprudența citată).
- 29 În acest context, se pare că privarea unei persoane impozabile de dreptul de deducere a TVA-ului în temeiul articolului 273 din Directiva TVA ar impune ca ordinea juridică națională să prevadă, cu respectarea articolelor 167, 168 și 178, precum și a principiilor neutralității și proporționalității, o normă neechivocă care să stipuleze că facturile și documentele vamale nu pot constitui temeiul reducerii impozitului datorat și rambursării diferenței de impozit în cazul în care facturile, facturile rectificative sau documentele vamale emise atestă activități care implică o infrațiune sau un abuz fiscal în sensul articolului 5 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul.
- 30 O normă precum articolul 88 alineatul 3a punctul 4) litera c) din Legea privind TVA-ul, care se referă în acest sens la „actele cărora li se aplică dispozițiile articolelor 58 și 83 din Codul civil”, nu poate fi considerată identică cu norma care se referă la noțiunea de abuz de drept fiscal, inclusiv în accepțiunea articolului 5 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul.
- 31 După cum s-a afirmat deja, articolele 58 și 83 din Codul civil indică cazurile de invaliditate a tranzacțiilor sub aspectul dreptului civil și nu sub aspectul abuzului de drept fiscal. Chestiunea invalidității actelor în raporturile de drept civil din cauza caracterului lor fictiv este irelevantă în scopuri de TVA, în condițiile în care anumite operațiuni pot avea și alte justificări decât obținerea de avantaje fiscale.
- 32 Efectele unei astfel de reglementări sunt vizibile în contextul cauzei în discuție, în care autoritatea fiscală s-a concentrat pe dovedirea invalidității unui act de drept civil din cauza caracterului său fictiv, referindu-se laconic la problema abuzului de drept fiscal.
- 33 În cazul în care regula este că o persoană impozabilă în scopuri de TVA are dreptul de a deduce taxa aferentă înscrisă pe facturile care atestă achiziția de bunuri sau de servicii, iar acest drept nu este un tip de deducere sau de scutire, ci o caracteristică structurală fundamentală a TVA care asigură neutralitatea acestei taxe pentru plătitorii de TVA, atunci orice limitare a acestui drept - inclusiv cele rezultate din aplicarea articolului 273 din Directiva TVA - trebuie să fie clar definită normativ în privința persoanelor impozabile și interpretată în strictă conformitate cu aceste norme, iar nu într-un mod care nu reiese din conținutul dispozițiilor prevăzute. Doar într-o astfel de situație o persoană impozabilă, în cursul activității sale economice, poate fi sigură de domeniul de aplicare al activității sale legale, a cărei respectare nu o va expune la consecințe fiscale negative (securitate juridică). Reglementarea în litigiu din Legea privind TVA-ul face ca situația persoanei impozabile să fie incertă, deoarece înseamnă că autoritatea, ghidându-se după criteriile de nulitate rezultate din dreptul civil, poate

urmări să priveze persoana impozabilă de dreptul de deducere, susținând că fiecare asemenea nulitate provoacă efecte în sfera dreptului fiscal, așa cum indică practica fiscală internă în acest sens.

- 34 Este evident că, atunci când aplică dreptul național, instanța națională este obligată să interpreteze această lege, în măsura posibilului, în lumina textului și a scopului directivei, pentru a atinge obiectivul acesteia. Cu toate acestea, se pare că corectarea acestei stări de fapt prin jurisprudența instanțelor naționale, care impune că o dispoziție precum articolul 88 alineatul 3a punctul 4) litera c) din Legea privind TVA-ul trebuie interpretată prin conceptul de abuz de drept fiscal, contravine principiului securității juridice, înțeles ca un sistem de norme clare și publice care să permită destinatarilor să prevadă situația lor juridică și consecințele juridice ale acțiunilor lor, deoarece în sfera elementului structural al TVA, care este dreptul de deducere, care are ca efect principiului neutralității, se impune limitarea acestui drept pe baza unui criteriu care nu rezultă din norma juridică în cauză. Acest lucru ar însemna invocarea efectului direct al directivei pentru persoanele fizice și juridice (persoanele impozabile) - prin aplicarea unei interpretări conforme cu obiectivele directivei - într-o situație în care criteriul adecvat pentru o limitare substanțială a drepturilor persoanei impozabile, în conformitate cu Directiva TVA, nu a fost deloc menționat în textul dispoziției care face obiectul interpretării.
- 35 Prin urmare, se pare că o interpretare a dispoziției în litigiu care este conformă cu obiectivele directivei depășește limitele posibile ale interpretării în cadrul cărora instanța națională se poate pronunța, fără a aduce atingere garanției de securitate juridică a persoanei impozabile.