



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

18 martie 2021 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 203 – Taxe facturate în mod nejustificat – Buna-credință a emitentului facturii – Risc de pierdere a unor venituri fiscale – Obligațiile statelor membre de a prevedea posibilitatea regularizării taxei facturate în mod nejustificat – Principiile neutralității fiscale și proporționalității”

În cauza C-48/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 15 noiembrie 2019, primită de Curte la 28 ianuarie 2020, în procedura

UAB „P.”

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta (raportoare), vicepreședinta Curții, și domnul M. Safjan, judecător,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru UAB „P.”, de D. Kosacka, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de J. Szczodrowski, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale, pronunță prezenta

* Limba de procedură: polona.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 203 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), precum și a principiului proporționalității.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între UAB „P.” (denumită în continuare „P.”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w B. (directorul Camerei Fiscale din B., Polonia), pe de altă parte, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) facturate în mod nejustificat.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 203 din Directiva 2006/112 prevede:
„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

Dreptul polonez

- 4 Articolul 108 alineatul 1 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2004, nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (Dz. U. din 2016, poziția 710) (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede următoarele:
„În cazul în care o persoană juridică, o entitate organizațională lipsită de personalitate juridică sau o persoană fizică emite o factură care indică valoarea TVA-ului, aceasta este obligată la plata acestuia.”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 5 P. este o societate stabilită în Lituania care pune la dispoziția societăților de transport lituaniene carduri de carburant care permiteau acestor societăți de transport să alimenteze cu carburant la anumite stații de distribuție a carburanților situate pe teritoriul polonez.
- 6 Considerând că activitatea sa comercială consta în achiziționarea de carburant de la stații de distribuție a carburanților poloneze în scopul revânzării acestuia ulterior către societăți de transport lituaniene, prin intermediul unor carduri de carburant, P. a emis facturi de livrare de carburant către aceste societăți de transport, menționând în acestea o valoare a TVA-ului.
- 7 Printr-o decizie din 27 iunie 2014, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (directorul Administrației Fiscale din Białystok, Polonia) a constatat existența unei datorii a P. cu titlu de TVA pentru perioada cuprinsă între luna martie și luna decembrie 2011, a unui impozit plătit în plus pentru perioadele cuprinse între luna martie și luna iunie 2011, precum și a unei sume reprezentând TVA și care trebuia plătită în temeiul articolului 108 din Legea privind TVA-ul. În plus, acesta a considerat că P. nu putea beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru facturile emise de stațiile de distribuție a carburanților pentru achiziția de carburant.
- 8 P. a formulat o cale de atac administrativă împotriva acestei decizii la Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (directorul Camerei Fiscale din B., Polonia).

- 9 Printr-o decizie din 2 octombrie 2014, directorul Camerei fiscale din Białystok a anulat decizia directorului Administrației Financiare din Białystok din 27 iunie 2014, pentru motivul că acesta stabilise locul impozitării activităților reclamantei din litigiul principal cu încălcarea dispozițiilor Legii privind TVA-ul. În plus, acesta a statuat cu privire la fondul cauzei, stabilind obligațiile fiscale ale P. în materie de TVA.
- 10 În decizia sa din 2 octombrie 2014, directorul Camerei Fiscale din B. a confirmat, la fel ca directorul Administrației Financiare din Białystok, că P. nici nu a cumpărat, nici nu a furnizat carburant pe teritoriul polonez. În opinia sa, carburantul era furnizat în mod direct de stațiile de distribuție a carburanților poloneze societăților de transport lituaniene, care, prin intermediul cardurilor de carburant cumpărate de la P., își alimentau autovehiculele în aceste stații de distribuție a carburanților beneficiind de o libertate totală de alegere, în special în ceea ce privește cantitatea și tipul de carburant. Activitatea reală a P. ar consta astfel în finanțarea achiziționării de carburant în stațiile de distribuție a carburanților menționate de către societățile de transport lituaniene, prin intermediul cardurilor de carburant. Această activitate ar constitui un serviciu financiar scutit de TVA în Polonia în temeiul Legii privind TVA-ul.
- 11 Pe de altă parte, în măsura în care facturile emise de P. nu reflectau desfășurarea reală a activităților sale, directorul Camerei Fiscale din B. a confirmat de asemenea că reclamanta din litigiul principal nu putea beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte în temeiul facturilor emise de stațiile de distribuție a carburanților. În plus, acesta a considerat că facturile de vânzare emise de P. dădeau naștere în sarcina acesteia, în temeiul Legii privind TVA-ul, unei obligații de plată a cuantumului TVA-ului menționat în aceasta.
- 12 P. a formulat o acțiune împotriva deciziei directorului Camerei Fiscale din B. în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunalul Administrativ Voievodal din Białystok, Polonia), care, prin hotărârea din 7 aprilie 2015, a anulat această decizie.
- 13 Directorul Camerei Fiscale din B. a formulat ulterior recurs împotriva acestei hotărâri în fața Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia).
- 14 Prin hotărârea din 17 februarie 2017, această instanță, pe de o parte, a anulat hotărârea Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunalul Administrativ Voievodal din Białystok) din 7 aprilie 2015, apreciind că acesta era obligat să evalueze, pe baza dosarului care îi fusese transmis, dacă autoritățile fiscale au considerat în mod întemeiat că emiterea facturilor de către P. a determinat un risc de pierderi ale unor venituri fiscale pentru stat și, pe de altă parte, a trimis cauza spre rejudecare acestuia.
- 15 Prin hotărârea din 19 iulie 2017, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunalul Administrativ Voievodal din Białystok) a respins acțiunea formulată de P., pentru motivul că exista un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru stat.
- 16 P. a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere. Întemeindu-se pe Hotărârea din 6 februarie 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), și pe Hotărârea din 15 mai 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), această instanță arată că activitatea reală a P. consta în finanțarea achiziționării de carburant de către clienții săi lituanieni în stații de distribuție a carburanților cu ajutorul unor carduri de carburant și că, în consecință, s-a limitat să furnizeze servicii financiare unor entități lituaniene, care nu sunt supuse TVA-ului în Polonia.
- 17 Instanța menționată arată însă că nu s-a dovedit că comportamentul lui P. și al cocontractanților săi constituie o fraudă sau un abuz. Astfel, tocmai din cauza unei practici a autorităților fiscale poloneze, operațiunile precum cele realizate de P. au fost considerate operațiuni în lanț având ca obiect

furnizarea de carburant societăților de transport. Potrivit acestei practici, fiecare dintre operatorii care interveneau în lanțul de aprovizionare cu carburant realiza o livrare de bunuri cu titlu oneros, respectiv o livrare de carburant, chiar dacă nu exista efectiv decât o singură livrare fizică de bunuri.

- 18 Astfel, instanța de trimitere arată că, pe baza acestei practici, P. putea fi considerat ca participând la o operațiune în lanț, respectiv ca achiziționând carburant la stațiile de distribuție a carburanților pentru a-l revinde societăților de transport lituaniene. Acestea primeau de la P. facturi care menționau TVA-ul aferent acestui carburant și puteau solicita rambursarea acestuia în Polonia.
- 19 Această instanță precizează în plus că, în măsura în care litigiul principal privește declarațiile de TVA ale P. referitoare la perioade în care autoritățile fiscale poloneze urmau practica națională în cauză, P. se putea întemeia în mod valabil pe interpretarea dispozițiilor Legii privind TVA-ul realizată de aceste autorități în cadrul unor decizii fiscale.
- 20 Instanța menționată arată că, deși P. a acționat cu bună-credință, a adresat totuși în anul 2011 facturi neconforme societăților de transport lituaniene cu menționarea TVA-ului și, prin urmare, condițiile de aplicare a articolului 108 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, care pun în aplicare articolul 203 din Directiva 2006/112, sunt îndeplinite în mod formal.
- 21 Aceasta amintește însă că, potrivit jurisprudenței Curții, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, emitentul unei facturi care a acționat cu bună-credință trebuie să aibă posibilitatea regularizării taxei menționate în mod nejustificat pe factură, potrivit unei proceduri stabilite de statul membru în cauză. Or, întrucât dreptul polonez nu prevedea o astfel de procedură atunci când a fost inițiată o procedură fiscală împotriva persoanei interesate, instanța de trimitere arată că P. nu a avut posibilitatea de a corecta taxa menționată în mod nejustificat pe facturile adresate societăților de transport lituaniene.
- 22 Pe de altă parte, instanța de trimitere arată că, dacă operațiunile dintre stațiile de distribuție a carburanților, P. și societățile de transport lituaniene ar fi fost supuse în mod corect TVA-ului, acestor societăți de transport le-ar fi fost adresate nu facturi emise de P. care menționează în mod nejustificat TVA-ul, ci facturi emise de stațiile de distribuție a carburanților pentru furnizarea de carburant care menționează un quantum al TVA-ului apropiat de cel indicat în facturile emise de P.
- 23 Astfel, potrivit acestei instanțe, declararea corectă a acestor operațiuni de către intervenienți ar fi permis de asemenea societăților de transport lituaniene să solicite rambursarea TVA-ului indicat în facturile emise de stațiile de distribuție a carburanților, ceea ce ar demonstra că emiterea de către P. a unor facturi care menționează în mod nejustificat TVA-ul nu prezintă un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru stat. În schimb, instanța menționată subliniază că aplicarea articolului 108 din Legea privind TVA-ul în cazul facturilor emise de P., atunci când furnizarea de carburant de către stațiile de distribuție a carburanților trebuie să facă de asemenea obiectul aplicării TVA-ului, are ca efect supunerea aceleiași operațiuni unei duble impuneri a TVA-ului.
- 24 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 203 din [Directiva 2006/112] și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, a unei dispoziții naționale precum articolul 108 alineatul 1 din [Legea privind TVA-ul], în cazul facturilor care menționează în mod nejustificat TVA-ul și emise de o persoană impozabilă de bună-credință, în cazul în care:

- comportamentul persoanei impozabile nu constituie o fraudă fiscală, ci rezultă dintr-o interpretare eronată a normelor de drept realizată de către părțile implicate în operațiune și întemeiată pe o interpretare a dispozițiilor autorităților fiscale și pe o practică curentă în materie la momentul operațiunii, admitând în mod eronat că emitentul facturii efectuează o livrare de bunuri, deși în realitate furnizează efectiv un serviciu de intermediere financiară scutit de TVA, și

- destinatarul unei facturi care menționează în mod nejustificat TVA-ul ar avea dreptul să solicite rambursarea acestuia cu ocazia facturării corecte a operațiunii de către persoana impozabilă care efectuează în mod efectiv livrarea de bunuri în beneficiul său?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 25 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 203 din Directiva 2006/112 și principiile proporționalității și neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite unei persoane impozabile de bună-credință să regularizeze facturi care menționează în mod nejustificat TVA-ul ca urmare a deschiderii unei proceduri de inspecție fiscală, chiar dacă destinatarul acestor facturi ar fi avut dreptul la rambursarea acestei taxe dacă operațiunile care fac obiectul acestor facturi ar fi fost declarate în mod corespunzător.
- 26 Potrivit articolului 203 din Directiva 2006/112, orice persoană care menționează TVA-ul pe o factură este obligată la plata taxei menționate pe această factură. În această privință, Curtea a precizat că TVA-ul menționat pe o factură este datorat de emitentul acestei facturi, inclusiv în lipsa oricărei operațiuni impozabile reale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 26).
- 27 Curtea a statuat că această dispoziție urmărește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere prevăzut de această directivă (Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 24).
- 28 În acest context, trebuie amintit că, deși statele membre au posibilitatea să adopte măsuri în vederea colectării taxei și a prevenirii evaziunii fiscale, totuși, aceste măsuri nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor astfel urmărite și nu pot, așadar, să fie utilizate în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de dreptul Uniunii în materie (Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punctele 28 și 29, precum și jurisprudența citată).
- 29 În ceea ce privește principiul neutralității TVA-ului, acesta urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului în cadrul activităților sale economice. Acest sistem garantează, așadar, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare 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 (Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 30 În ceea ce privește în special rambursarea TVA-ului facturat din greșeală, Curtea a statuat că Directiva 2006/112 nu prevede nicio dispoziție referitoare la regularizarea de către emitentul facturii a TVA-ului facturat în mod nejustificat și că, în aceste condiții, statele membre sunt, în principiu, cele care trebuie să determine condițiile în care TVA-ul facturat în mod nejustificat poate fi regularizat (Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 26 și jurisprudența citată).
- 31 Pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența statelor membre să prevadă, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea regularizării oricărei taxe facturate în mod nejustificat, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință (Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 32 Această soluție este aplicabilă în special într-o situație în care persoana impozabilă a acționat cu bună-credință atunci când a emis facturi care menționează în mod nejustificat TVA-ul, întrucât a considerat că punerea la dispoziție de carduri de carburant unor operatori care le permit acestora să

alimenteze cu carburant la stații de distribuție a carburanților nu constituia un serviciu financiar scutit de TVA în Polonia, ci o livrare de bunuri supusă acestei taxe în statul membru respectiv, întemeindu-se pe o practică constantă a autorităților fiscale poloneze.

- 33 Or, din decizia de trimitere rezultă că, deși dreptul polonez prevede, în principiu, o procedură care să permită regularizarea TVA-ului facturat în mod nejustificat de o persoană impozabilă de bună-credință, această procedură nu este aplicabilă atunci când este inițiat un control fiscal împotriva persoanei interesate.
- 34 În acest cadru, trebuie constatat că refuzul de a acorda posibilitatea regularizării facturilor de carburant care menționează în mod nejustificat TVA-ul emis în atenția societăților de transport, în timp ce livrările de carburant efectuate de stațiile de distribuție a carburanților către aceste societăți de transport sunt de asemenea supuse TVA-ului, ar echivala cu obligarea reclamantei din litigiul principal să suporte o sarcină fiscală cu încălcarea principiului neutralității TVA-ului.
- 35 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 203 din Directiva 2006/112 și principiile proporționalității și neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite unei persoane impozabile de bună-credință să regularizeze facturi care menționează în mod nejustificat TVA-ul ca urmare a deschiderii unei proceduri de inspecție fiscală, cu toate că destinatarul acestor facturi ar fi avut dreptul la rambursarea acestei taxe dacă operațiunile care fac obiectul facturilor menționate ar fi fost declarate în mod corespunzător.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 36 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiile proporționalității și neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite unei persoane impozabile de bună-credință să regularizeze facturi care menționează în mod nejustificat TVA-ul ca urmare a deschiderii unei proceduri de inspecție fiscală, cu toate că destinatarul acestor facturi ar fi avut dreptul la rambursarea acestei taxe dacă operațiunile care fac obiectul facturilor menționate ar fi fost declarate în mod corespunzător.

Semnături