HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

30 septembrie 2010 *

În cauza C-395/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 6 august 2009, primită de Curte la 13 octombrie 2009, în procedura

Oasis East sp. z o.o.

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), președinte de cameră, domnii J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

* Limba de procedură: polona.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 iulie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Oasis East sp. z o.o., de domnii M. Wojda și J. Martini;

— pentru guvernul polonez, de domnii M. Szpunar și M. Jarosz, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de doamnele M. Owsiany-Hornung și K. Herrmann, precum și de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă"), ale cărui dispoziții au fost preluate, în esență, în cuprinsul articolului 176 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Oasis East sp. z o.o. (denumită în continuare „Oasis East"), pe de o parte, și Minister Finansów (Ministerul Finanțelor polonez), pe de altă parte.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 În temeiul articolului 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă, în formularea care rezultă din articolul 28f din aceasta:

„(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru operațiunile sale taxabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care are obligația de a o plăti:

(a) taxa pe valoarea adăugată [(denumită în continuare «TVA»)] datorată sau achitată pe teritoriul țării pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]

(6) În termen de cel mult patru ani de la data intrării în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a [TVA]. În niciun caz, nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Până la intrarea în vigoare a normelor menționate anterior, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la intrarea în vigoare a prezentei directive." [traducere neoficială]

4 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită cu Directiva 2006/112.

5 Potrivit articolului 176 din această ultimă directivă:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA. Nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Până la intrarea în vigoare a dispozițiilor prevăzute la primul paragraf, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la 1 ianuarie 1979 sau, în cazul statelor membre care au aderat la Comunitate după data menționată anterior, la data aderării lor".

Reglementarea națională

6 Articolul 25 alineatul 1 punctul 1 bis din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (ustawa o podatku VAT z roku 1993) din 8 ianuarie 1993 (denumită în continuare „Legea din 1993 privind TVA-ul") prevede:

„În cazul serviciilor importate achiziționate de o persoană impozabilă și al căror preț este plătit direct sau indirect unei persoane care și-a stabilit domiciliul, sediul sau administrația centrală în unul dintre teritoriile sau în una dintre țările indicate în anexa 9 la lege, nu se aplică o diminuare a cuantumului taxei datorate sau o rambursare a diferenței taxei datorate."

7 Anexa 9 la Legea din 1993 privind TVA-ul, intitulată „Lista țărilor (teritoriilor) în privința cărora plata TVA-ului aferent importului de servicii nu dă naștere nici la reducerea cuantumului TVA-ului datorat, nici la rambursarea diferenței TVA-ului datorat", cuprinde următoarea enumerare:

„1) Principatul Andora;

2) Anguilla, teritoriu autonom dependent al Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord;

3) Antigua și Barbuda;

4) Aruba, teritoriu autonom al Regatului Țărilor de Jos;

5) Uniunea Bahamas;

6) Regatul Bahrain;

7) Barbados;

8) Belize;

9) Bermuda, teritoriu dependent al Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord;

10) Insulele Virgine Britanice, teritoriu dependent al Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord;

11) Insulele Cook, teritoriu autonom asociat la Noua Zeelandă;

12) Uniunea Dominicană;

13) Gibraltar, teritoriu dependent al Coroanei Britanice;

14) Grenada;

15) Guernesey/Sark/Alderney, teritoriu dependent al Coroanei Britanice;

16) Hong-Kong, regiune administrativă specială a Republicii Populare Chineze;

17) Jersey, teritoriu dependent al Coroanei Britanice;

18) Insulele Cayman, teritoriu dependent al Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord;

19) Republica Liberia;

20) Principatul Liechtenstein;

21) Macao, regiune administrativă specială a Republicii Populare Chineze;

22) Republica Maldivelor;

23) Insula Man, teritoriu dependent al Coroanei Britanice;

24) Republica Insulelor Marshall;

25) Republica Mauritius;

26) Principatul Monaco;

27) Montserrat, teritoriu dependent al Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord;

28) Republica Nauru;

29) Antilele Olandeze, teritoriu dependent al Regatului Țărilor de Jos;

30) Niue, teritoriu autonom asociat la Noua Zeelandă;

31) Republica Panama;

32) Statul Independent Samoa;

33) Republica Seychelles;

34) Federația Saint Christopheer și Nevis;

35) Saint Lucia;

36) Saint Vincent și Grenadine;

37) Regatul Tonga;

38) Insulele Turks și Caicos, teritoriu dependent al Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord;

39) Insulele Virgine ale Statelor Unite, teritoriu neîncorporat în Statele Unite;

40) Republica Vanuatu;

41) Emiratele Arabe Unite."

8 Acest regim fiscal a fost menținut, în esență, prin dispozițiile Legii privind taxa pe valoarea adăugată (ustawa o podatku VAT z roku 2004) din 11 martie 2004 (denumită în continuare „Legea din 2004 privind TVA-ul"), și anume, prin articolul 88 alineatul 1 punctul 1 din această lege, coroborat cu anexa 5 la aceasta, lista care figurează în această anexă cuprinzând 39 de state și teritorii în loc de 41. Aceste dispoziții au intrat în vigoare la 1 mai 2004.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

9 Oasis East produce și vinde instalații de răcire cu apă. În cadrul activităților sale, care cuprind de asemenea servicii post-vânzare, aceasta a recurs la serviciile oferite de o întreprindere stabilită pe unul dintre teritoriile enumerate în anexa 9 la Legea din 1993 privind TVA-ul, anexă care a fost înlocuită cu anexa 5 la Legea din 2004

privind TVA-ul. Această întreprindere furnizează Oasis East servicii de gestiune și de asistență tehnică. Aceste servicii privesc printre altele următoarele activități, și anume, marketing, organizarea și participarea în domeniul târgurilor internaționale, operațiuni din domeniul planificării producției, servicii de inginerie, consiliere financiară și contabilă, organizarea transporturilor, servicii legate de utilizarea sistemelor informatice, coordonare în domeniul achizițiilor și al vânzărilor.

10 La 28 decembrie 2007, Oasis East a adresat directorului autorității fiscale din Katowice întrebarea dacă avea dreptul să deducă, începând de la 1 mai 2004, cuantumul taxei achitate în amonte cu ocazia importului de servicii administrative al căror preț este plătit unei întreprinderi care și-a stabilit sediul în unul dintre teritoriile care figurează în anexa 5 la Legea din 2004 privind TVA-ul.

11 Printr-o decizie din 4 aprilie 2008, directorul autorității fiscale din Katowice a dat un răspuns negativ la întrebarea adresată de Oasis East. Acesta a considerat că Oasis East nu avea dreptul să deducă taxa achitată în amonte, dat fiind că prețul serviciilor respective fusese plătit unei întreprinderi care și-a stabilit domiciliul, sediul sau administrația centrală în unul dintre statele sau teritoriile menționate în anexa 5 la Legea din 2004 privind TVA-ul.

12 Directorul autorității fiscale din Katowice a arătat că legislația națională nu era incompatibilă cu dreptul Uniunii, dat fiind că articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă permitea statelor membre să continue să aplice toate excluderile prevăzute de legislația națională la momentul intrării în vigoare a acestei directive. Acesta a dedus de aici că Republica Polonă își păstrase dreptul de a menține în vigoare restricțiile în domeniul deducerii TVA-ului existente la data aderării sale la Uniunea Europeană.

13 La 18 iunie 2008, Oasis East a sesizat Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul administrativ al voievodatului Gliwice) cu o acțiune îndreptată împotriva deciziei din 4 aprilie 2008, menționată anterior.

14 Printr-o decizie din 22 decembrie 2008, această instanță a respins acțiunea formulată de Oasis East. Instanța a considerat că menținerea în ordinea juridică națională a excluderii prevăzute la articolul 88 alineatul 1 punctul 1 din Legea din 2004 privind TVA-ul nu constituia o încălcare a articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

15 În cadrul recursului formulat la 9 martie 2009, Oasis East a reiterat argumentarea invocată anterior. În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dreptul comunitar, în special articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă […] (în prezent, articolul 176 din Directiva 2006/112/CE […]), permite unui stat membru să aplice dispoziții naționale care exclud dreptul persoanei impozabile de a diminua cuantumul taxei datorate sau de a obține rambursarea diferenței acesteia în cazul achiziționării unor servicii importate al căror preț este plătit direct sau indirect unei persoane care și-a stabilit domiciliul, sediul sau administrația centrală în una dintre țările considerate «paradisuri fiscale» de legislația națională, ținând seama de faptul că această excludere a fost adoptată înainte de aderarea statului membru la Comunitate?”

Cu privire la întrebarea preliminară

16 Prin intermediul întrebării sale, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, ale cărui dispoziții au fost preluate, în esență, în cuprinsul articolului 176 din Directiva 2006/112, autorizează menținerea unei legislații naționale, aplicabilă în statul membru respectiv la momentul intrării în vigoare a celei de A șasea directive, care exclude în general dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte cu ocazia achiziționării serviciilor importate al căror preț este plătit direct sau indirect unei persoane stabilite într-un stat sau pe un teritoriu considerat „paradis fiscal" de această legislație.

17 Întrucât formularea întrebării adresate se referă atât la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, cât și la articolul 176 din Directiva 2006/112, este necesar să se arate, cu titlu preliminar, că aceste două dispoziții sunt, în esență, identice.

18 Pentru a răspunde la întrebarea menționată, trebuie să se amintească faptul că dreptul de deducere, prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, constituie, ca parte integrantă a mecanismului TVA-ului, un principiu fundamental inerent sistemului comun al TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler, C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 42, Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 33, precum și Hotărârea din 15 aprilie 2010, X Holding și Oracle Nederland, C-538/08 și C-33/09, Rep., p. I-3129, punctul 37).

19 Cu toate acestea, principiul dreptului de deducere a TVA-ului face obiectul dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă. Astfel, statele membre sunt autorizate să continue să aplice, la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive, legislația existentă în materie de excludere a dreptului de deducere până la momentul adoptării de către Consiliu a dispozițiilor prevăzute la acest articol

(a se vedea Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca, C-371/07, Rep., p. I-9549, punctul 28, precum și Hotărârea X Holding și Oracle Nederland, citată anterior, punctul 38).

20 Întrucât Consiliul nu a adoptat astfel de dispoziții, statele membre pot continua să aplice legislația lor existentă în materie de excludere a dreptului de ducere a TVA-ului. În consecință, în prezent, dreptul comunitar nu cuprinde nicio dispoziție care să enumere cheltuielile care sunt excluse de la dreptul de deducere a TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 23, precum și Hotărârea Danfoss și AstraZeneca, citată anterior, punctul 29).

21 În ceea ce privește domeniul de aplicare al regimului derogatoriu prevăzut la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, Curtea a hotărât totuși că această dispoziție pleacă de la prezumția că excluderile pe care statele membre pot să continue să le aplice erau legale în temeiul celei de A doua directive 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și modalitățile de aplicare ale sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303, denumită în continuare „A doua directivă"), care a precedat A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 5 octombrie 1999, Royscot și alții, C-305/97, Rec., p. I-6671, punctul 21, precum și Hotărârea X Holding și Oracle Nederland, citată anterior, punctul 40).

22 În această privință, articolul 11 din A doua directivă, deși instituia dreptul de deducere la alineatul (1), prevedea la alineatul (4) că statele membre puteau să excludă de la regimul de deduceri anumite bunuri și servicii, și anume, cele care sunt susceptibile să fie utilizate exclusiv sau parțial în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului său.

23 În consecință, posibilitatea acordată statelor membre prin articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă nu constituie o putere discreționară absolută de a exclude toate bunurile și serviciile sau cvasitotalitatea acestora de la dreptul de deducere a TVA-ului

și de a lipsi astfel de conținut regimul instituit la articolul 11 alineatul (1) din A doua directivă. Prin urmare, posibilitatea respectivă nu se referă la excluderi generale și nu dispensează statele membre de obligația de a preciza în mod suficient bunurile și serviciile pentru care dreptul de deducere este exclus (a se vedea în acest sens Hotărârea Royscot și alții, citată anterior, punctele 22 și 24, precum și Hotărârea din 4 iulie 2005, Charles și Charles-Tijmens, C-434/03, Rec., p. I-7037, punctele 33 și 35).

24 În plus, în ceea ce privește un regim care constituie o derogare de la principiul dreptului de deducere a TVA-ului, acesta este de strictă interpretare (a se vedea Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 59, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, Rep., p. I-10921, punctul 28).

25 În ceea ce privește acțiunea principală și eventuala aplicabilitate a regimului derogatoriu prevăzut la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, este necesar să se arate că directiva respectivă a intrat în vigoare în Polonia la data aderării acestui stat membru la Uniune, respectiv la 1 mai 2004. Prin urmare, această dată este relevantă în scopul aplicării dispoziției menționate mai sus în ceea ce privește acest stat membru (a se vedea Hotărârea Magoora, citată anterior, punctul 27).

26 Întrucât guvernul polonez a menționat faptul că formularea articolului 176 din Directiva 2006/112 instituie o distincție între statele membre care au aderat la Uniune înainte de 1 ianuarie 1979 și cele care, precum Republica Polonă, au aderat ulterior acestei date, este suficient să se remarce faptul că această diferențiere nu urmărește decât să stabilească data înaintea căreia cheltuielile care nu dădeau dreptul la deducerea TVA-ului trebuiau să fie prevăzute de legislația națională.

27 În consecință, articolul 176 din Directiva 2006/112 nu poate conduce la o interpretare diferită în ceea ce privește domeniul de aplicare al excluderilor în cauză după cum statul membru vizat a aderat la Uniune înainte de 1 ianuarie 1979 sau ulterior acestei date. În aceste condiții, adoptarea acestui articol 176 nu a avut efecte asupra jurisprudenței referitoare la interpretarea articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

28 În vederea aprecierii legislației naționale în discuție în acțiunea principală cu privire la regimul derogatoriu prevăzut de aceasta, este necesar să se constate că, astfel cum a subliniat și instanța de trimitere, această legislație constituie o măsură de natură generală care restrânge dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru orice achiziție de servicii importate al căror preț este plătit direct sau indirect unei persoane stabilite într-un stat sau pe un teritoriu considerat „paradis fiscal" de legislația respectivă.

29 Or, o astfel de legislație conține o limitare a dreptului de deducere a TVA-ului care depășește limitarea autorizată la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

30 Astfel, Curtea a precizat că statele membre nu sunt abilitate să continue să aplice excluderi de la dreptul de deducere a TVA-ului, care se aplică în general oricărei cheltuieli legate de achiziționarea de bunuri sau de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Rep., p. I-3459, punctele 28 și 29, precum și Hotărârea X Holding și Oracle Nederland, citată anterior, punctul 44).

31 În sfârșit, în ceea ce privește opinia prezentată de guvernul polonez, potrivit căreia legislația națională în litigiu corespunde necesității de a preveni frauda fiscală, trebuie să se sublinieze că, deși este adevărat că, la punctul 70 din Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609), Curtea a recunoscut că principiul interzicerii practicilor abuzive se aplică în domeniul TVA-ului, principiul respectiv nu poate permite statelor membre să lărgească domeniul de aplicare al regimului derogatoriu în cauză. În plus, dacă, astfel cum indică instanța de trimitere, restricțiile

prevăzute de dreptul polonez erau motivate de necesitatea de a evita anumite fraude sau evaziuni fiscale, articolul 27 din A șasea directivă prevede în acest scop o procedură specială care permite Consiliului să autorizeze orice stat membru să introducă măsuri speciale derogatorii.

32 Având în vedere cele prezentate mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, ale cărui dispoziții au fost preluate, în esență, în cuprinsul articolului 176 din Directiva 2006/112, trebuie interpretat în sensul că nu autorizează menținerea unei legislații naționale, aplicabilă în statul membru respectiv la momentul intrării în vigoare a celei de A șasea directive, care exclude în general dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte cu ocazia achiziționării serviciilor importate al căror preț este plătit direct sau indirect unei persoane stabilite într-un stat sau pe un teritoriu considerat „paradis fiscal" de această legislație.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 șaptea) declară:

Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, ale cărui dispoziții au fost preluate, în esență, în

cuprinsul articolului 176 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretat în sensul că nu autorizează menținerea unei legislații naționale, aplicabilă în statul membru respectiv la momentul intrării în vigoare a celei de A șasea directive, care exclude în general dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte cu ocazia achiziționării serviciilor importate al căror preț este plătit direct sau indirect unei persoane stabilite într-un stat sau pe un teritoriu considerat „paradis fiscal" de această legislație.

Semnături