

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-154 din 2020, Kemwater ProChemie s. r. o. Anularea dreptului de deducere a TVA de la achiziții de servicii ce sunt reale dar factura este emisă de un alt furnizor decât cel ce a prestat în mod efectiv acele servicii.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

9 decembrie 2021

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 – Drept de deducere a taxei achitate în amonte – Condiții de fond ale dreptului de deducere – Calitatea de persoană impozabilă a furnizorului – Sarcina probei – Refuz al dreptului de deducere în cazul în care nu a fost identificat adevăratul furnizor – Condiții”

În cauza C-154/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), prin decizia din 11 martie 2020, primită de Curte la 31 martie 2020, în procedura

Kemwater ProChemie s. r. o.

împotriva

Odvolací finanční ředitelství,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. Lycourgos, președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a zecea, și domnii I. Jarukaitis (raportor) și M. Ilešič, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Odvolací finanční ředitelství, de T. Rozehnal;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, O. Serdula și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și R. Kissné Berta, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și M. Salyková, în calitate de agenți,

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Kemwater ProChemie s. r. o., pe de o parte, și Odvolací finanční ředitelství (Direcția de soluționare a contestațiilor în materie fiscală, Republica Cehă) (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru prestarea de servicii de publicitate efectuată în cursul anilor 2010 și 2011.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

4 Articolul 168 din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

5 Potrivit articolului 178 din directiva menționată:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]"

6 Articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

7 Articolul 287 din această directivă prevede:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională al următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor:

[...]

7. Republica Cehă: 35 000 EUR;

[...]"

Dreptul ceh

8 Potrivit articolului 6 alineatul 1 din zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată), o persoană impozabilă stabilită în Republica Cehă devine obligată la plata TVA-ului atunci când cifra sa de afaceri realizată în cel mult ultimele 12 luni calendaristice consecutive depășește 1 000 000 de coroane cehe (CZK) (aproximativ 39 250 de euro), cu excepția persoanei care efectuează exclusiv operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere.

9 Articolul 29 din această lege conține dispozițiile care transpun articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112.

10 Articolele 72 și 73 din legea menționată precizează condițiile dreptului de deducere a TVA-ului. În temeiul acestor articole, persoana impozabilă obligată la plata TVA-ului are un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte, care trebuie să corespundă taxei în aval declarate de o persoană impozabilă, astfel încât nu este posibil să se invoce un drept de deducere în lipsa unei obligații de a aplica taxa în aval.

11 Articolul 94a alineatul 1 din aceeași lege prevede că persoana impozabilă care are sediul sau cu o unitate în Republica Cehă și care efectuează sau va efectua operațiuni cu drept de deducere se poate înregistra.

12 Potrivit articolului 92 alineatul 3 din zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Legea nr. 280/2009 privind Codul de procedură fiscală), persoana impozabilă va face dovada tuturor împrejurărilor pe care are obligația să le indice în declarația fiscală obișnuită, în declarația fiscală suplimentară și în alte documente.

Litigiul principal și întrebările preliminare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

13 În urma unui control fiscal inițiat la 25 aprilie 2012 și care privea perioadele fiscale aferente lunilor august-octombrie 2010, aprilie-iunie 2011 și august 2011, autoritatea fiscală cehă a refuzat societății Kemwater ProChemie, care este o societate comercială cu sediul în Republica Cehă, beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului achitat de aceasta pentru servicii de publicitate prestate cu ocazia unor turnee de golf care au avut loc în cursul anilor 2010 și 2011. Potrivit documentelor fiscale, aceste servicii au fost prestate de Viasat Service s. r. o., în schimbul sumei de 120 000 CZK (aproximativ 4 708 euro), care includea TVA-ul de 20 %, pentru fiecare dintre perioadele de impozitare.

14 Fără a pune la îndoială realitatea serviciilor în cauză, autoritatea fiscală cehă a constatat că administratorul societății Viasat Service a declarat că nu are cunoștință de faptul că aceste servicii fuseseră prestate de societatea respectivă și că Kemwater ProChemie, la rândul său, nu era în măsură să demonstreze că societatea menționată era într-adevăr furnizorul serviciilor respective. Considerând, pe de o parte, că nu erau dovedite identitatea furnizorului sau a furnizorilor și calitatea acestora de persoane impozabile în scopuri de TVA și, pe de altă parte, că întinderea prestațiilor în cauză era contestată în parte, autoritatea fiscală a emis, la 20 decembrie 2013, decizii de impunere prin care stabilea la 20 000 CZK (aproximativ 784 de euro) TVA-ul datorat pentru fiecare perioadă fiscală și a aplicat societății Kemwater ProChemie o penalitate cu titlu cominatoriu de 4 000 CZK (aproximativ 156 de euro) pentru fiecare dintre aceste perioade.

15 Întrucât Direcția de soluționare a contestațiilor a respins calea de atac formulată de Kemwater ProChemie împotriva deciziilor de impunere menționate, aceasta din urmă a sesizat Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga, Republica Cehă), care i-a admis acțiunea. Această instanță a considerat, întemeindu-se pe jurisprudența Curții și pe o hotărâre a Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), că dreptul de deducere nu este supus condiției ca persoana impozabilă să dovedească faptul că a achiziționat prestația impozabilă de la furnizorul menționat pe factura aferentă acestei prestații și că lipsa de probe cu privire la identitatea furnizorului real al acesteia nu este determinantă decât dacă administrația fiscală dovedește că operațiunea menționată este implicată într-o fraudă fiscală de care persoana impozabilă care își exercită dreptul de deducere avea cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință.

16 În aceste condiții, Direcția de soluționare a contestațiilor a formulat recurs la instanța de trimitere, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă).

17 Instanța de trimitere arată că se confruntă cu problema dacă este posibil să refuze beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului pentru motivul că nu a fost identificat furnizorul real al serviciilor pentru care destinatarul lor exercită acest drept.

18 Instanța menționată arată că din jurisprudența Curții reiese că, pe de o parte, dreptul de deducere a TVA-ului este supus condiției ca destinatarul operațiunii impozabile să fie o persoană impozabilă care a utilizat bunurile livrate sau serviciile prestate în scopul unor operațiuni impozabile în aval și ca aceste bunuri să fi fost livrate sau serviciile respective să fi fost prestate de o altă persoană impozabilă și că acest drept nu poate fi, în principiu, refuzat atunci când sunt îndeplinite condițiile menționate. Pe de altă parte, administrația fiscală ar trebui să refuze persoanei impozabile beneficiul dreptului de deducere dacă demonstrează, fără a impune persoanei impozabile dovada altor împrejurări care nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau putea să știe că, prin achiziționarea bunurilor sau a serviciilor în cauză, participa la o fraudă.

19 Instanța de trimitere arată că, în dreptul ceh, sarcina probei privind respectarea condițiilor de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului revine persoanei impozabile. Aceasta consideră că aceeași

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

cerință rezultă din jurisprudența Curții, arătând totodată că o îndoială cu privire la identitatea furnizorului nu ar trebui, în sine, să permită administrației fiscale să refuze beneficiul dreptului de deducere, întrucât Directiva 2006/112 oferă o definiție largă noțiunii de „persoană impozabilă”. Totuși, aceasta observă că, întrucât Republica Cehă aplică excepția prevăzută la articolul 287 din directiva menționată, nu s-ar putea stabili în mod clar că este îndeplinită condiția de fond a dreptului de deducere legată de calitatea de persoană impozabilă a furnizorului atunci când adevăratul furnizor nu este identificat.

20 În plus, instanța de trimitere consideră că există o contradicție între, pe de o parte, jurisprudența Curții potrivit căreia persoanei care invocă dreptul de deducere îi revine obligația de a dovedi respectarea condițiilor de fond ale acestui drept, inclusiv faptul că bunurile au fost efectiv livrate sau serviciile efectiv prestate de o persoană impozabilă, și, pe de altă parte, Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), precum și Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869), în care s-a statuat că acest drept trebuie să fie recunoscut în măsura în care participarea la o fraudă nu fusese dovedită, chiar dacă, în cauzele în care s-au pronunțat aceste decizii, calitatea de persoană impozabilă a furnizorului nu a fost dovedită.

21 În sfârșit, instanța de trimitere consideră că este necesar să se impună persoanei impozabile să dovedească faptul că sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului de deducere nu numai atunci când nu s-a stabilit că furnizorul este o persoană impozabilă, ci și atunci când, deși este cert că acesta are calitatea menționată, nu este posibilă identificarea sa. În opinia sa, dacă s-ar reține o soluție diferită, condiția materială a dreptului de deducere privind calitatea de persoană impozabilă a furnizorului nu ar putea fi stabilită cu certitudine atunci când statul membru a aplicat excepția prevăzută la articolul 287 din Directiva 2006/112. O interpretare contrară nu ar fi conformă cu principiul neutralității fiscale și cu jurisprudența Curții referitoare la dovada îndeplinirii condițiilor de fond ale dreptului de deducere care revine persoanei impozabile și ar deschide calea unor fraude fiscale importante, în timp ce combaterea fraudei este un obiectiv recunoscut de această directivă.

22 În aceste condiții, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este conformă cu Directiva 2006/112[...] situația în care exercitarea dreptului de deducere a [TVA-ului] achitat în amonte este condiționată de obligația persoanei impozabile de a dovedi că prestarea de servicii impozabilă primită de aceasta a fost efectuată de o altă persoană impozabilă concretă?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare și dacă persoana impozabilă nu și-a îndeplinit sarcina probei citată anterior, dreptul de deducere a taxei în amonte poate fi refuzat fără să se fi dovedit că această persoană impozabilă știa sau putea să știe că, prin dobândirea de bunuri sau de servicii, va fi implicată într-o fraudă fiscală?”

Cu privire la întrebările preliminare

23 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte trebuie refuzată, fără ca administrația fiscală să trebuiască să demonstreze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau că știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o astfel de fraudă, atunci când, întrucât adevăratul furnizor al bunurilor sau al serviciilor în cauză

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

nu a fost identificat, această persoană impozabilă nu face dovada că furnizorul respectiv avea calitatea de persoană impozabilă.

24 Trebuie amintit că dreptul de deducere a TVA-ului depinde de respectarea atât a unor condiții de fond, cât și a unor condiții de formă. În ceea ce privește condițiile de fond, din cuprinsul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112 reiese că, pentru a putea beneficia de dreptul menționat, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul acestei directive. Pe de altă parte, trebuie ca, în amonte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere să fie livrate sau prestate de o altă persoană impozabilă și ca, în aval, aceste bunuri sau servicii să fie utilizate de persoana impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile. În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului, care sunt asimilate unor condiții de formă, articolul 178 litera (a) din directiva menționată prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 26 și jurisprudența citată).

25 Rezultă că indicarea furnizorului pe factura aferentă bunurilor sau serviciilor în temeiul cărora este exercitat dreptul de deducere a TVA-ului constituie o condiție de formă pentru exercitarea acestui drept. În schimb, calitatea de persoană impozabilă a furnizorului bunurilor sau al serviciilor figurează, astfel cum subliniază guvernele ceh, spaniol și maghiar, printre condițiile de fond ale acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 27).

26 În ceea ce privește consecințele care decurg din faptul că adevăratul furnizor al bunurilor sau al serviciilor în cauză nu a fost identificat, trebuie amintit că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, 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 în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 30 și jurisprudența citată).

27 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 și pentru serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului. Astfel cum în mod repetat a statuat Curtea, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat, din moment ce persoanele impozabile care doresc să îl exercite respectă cerințele sau condițiile atât de fond, cât și de formă cărora le este supus dreptul respectiv (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 31 și jurisprudența citată).

28 Deși conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112 statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute de această directivă atunci când consideră că aceste obligații sunt necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni fraudă, măsurile adoptate de statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 32 și jurisprudența citată).

29 Astfel, Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestei taxe achitate în amonte să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 33 și jurisprudența citată).

30 În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite condițiile de fond, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce respectiva taxă, condiții suplimentare ce pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 34 și jurisprudența citată).

31 Situația ar putea fi însă diferită dacă încălcarea cerințelor de formă ar avea ca efect împiedicarea probării cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 36 și jurisprudența citată).

32 Or, aceasta poate fi situația atunci când identitatea adevăratului furnizor nu este menționată pe factura aferentă bunurilor sau serviciilor în temeiul cărora este exercitat dreptul de deducere, dacă acest lucru împiedică identificarea furnizorului respectiv și, prin urmare, stabilirea faptului că el avea calitatea de persoană impozabilă, din moment ce, după cum s-a amintit la punctul 25 din prezenta hotărâre, această calitate constituie una dintre condițiile de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 37).

33 În acest context, trebuie subliniat că, pe de o parte, administrația fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși. Ea trebuie de asemenea să țină cont de informațiile complementare furnizate de persoana impozabilă. Pe de altă parte, revine persoanei impozabile care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta. Prin urmare, autoritățile fiscale pot solicita chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu să acorde deducerea solicitată (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 38 și jurisprudența citată).

34 Rezultă că revine în principiu persoanei impozabile care exercită dreptul de deducere a TVA-ului sarcina de a stabili că furnizorul bunurilor sau al serviciilor în temeiul cărora este exercitat acest drept avea calitatea de persoană impozabilă. Așadar, persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv livrate sau prestate în amonte bunuri sau servicii de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-ului și pentru care a achitat efectiv TVA-ul. Aceste probe pot cuprinde printre altele documente aflate în posesia unor furnizori sau a unor prestatori de la care persoana impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii pentru care a achitat TVA-ul (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 39 și jurisprudența citată).

35 Cu toate acestea, în ceea ce privește combaterea fraudei în materie de TVA, administrația fiscală nu poate impune în mod general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului să verifice printre altele dacă furnizorul bunurilor sau al serviciilor pentru care este exercitat dreptul menționat are calitatea de persoană impozabilă (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 40 și jurisprudența citată).

36 Referitor la sarcina probei privind aspectul dacă furnizorul are calitatea de persoană impozabilă, trebuie să se distingă între, pe de o parte, stabilirea unei condiții de fond a dreptului de deducere a TVA-ului și, pe de altă parte, dovedirea existenței unei fraude în materie de TVA (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 41).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

37 Astfel, deși, în cadrul combaterii fraudei în materie de TVA, persoanei impozabile care dorește să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului nu i se poate cere la modul general să verifice dacă furnizorul bunurilor sau al serviciilor în cauză are calitatea de persoană impozabilă, situația este diferită atunci când stabilirea respectivei calități este necesară pentru a verifica dacă această condiție de fond a dreptului de deducere este îndeplinită (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 42).

38 În această din urmă ipoteză, revine persoanei impozabile sarcina de a dovedi, pe baza unor probe obiective, că furnizorul are calitatea de persoană impozabilă, cu excepția cazului în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a verifica dacă această condiție de fond a dreptului de deducere a TVA-ului este îndeplinită. În această privință, trebuie amintit că din modul de redactare a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 rezultă că noțiunea de „persoană impozabilă” este definită în sens larg, întemeindu-se pe împrejurări de fapt, astfel încât calitatea de persoană impozabilă a furnizorului poate reieși din împrejurările speței (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 43).

39 Aceasta este situația în special atunci când, chiar dacă statul membru a utilizat posibilitatea oferită la articolul 287 din Directiva 2006/112 de a acorda o scutire de taxă persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește un anumit quantum, se poate deduce cu certitudine din împrejurări de fapt, precum volumul și prețul bunurilor sau ale serviciilor achiziționate, că cifra de afaceri anuală a furnizorului depășește acest quantum, astfel încât furnizorul respectiv nu poate beneficia de scutirea prevăzută la acest articol, iar furnizorul menționat are în mod necesar calitatea de persoană impozabilă.

40 A refuza unei persoane impozabile exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului pentru motivul că adevăratul furnizor al bunurilor sau al serviciilor în cauză nu a fost identificat și că această persoană impozabilă nu a dovedit că furnizorul respectiv avea calitatea de persoană impozabilă, deși rezultă cu certitudine din împrejurările de fapt că furnizorul menționat avea în mod necesar această calitate, ar fi astfel contrar principiului neutralității fiscale, precum și jurisprudenței amintite la punctele 26-30 din prezenta hotărâre. În consecință, contrar celor arătate de instanța de trimitere, persoanei impozabile nu i se poate impune, în toate cazurile, să dovedească, atunci când adevăratul furnizor al bunurilor sau al serviciilor în cauză nu a fost identificat, că acest furnizor are calitatea de persoană impozabilă pentru a putea exercita acest drept.

41 Rezultă că, atunci când adevăratul furnizor al bunurilor sau al serviciilor în cauză nu a fost identificat, exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului trebuie refuzată persoanei impozabile dacă, ținând seama de împrejurările de fapt și în pofida elementelor furnizate de această persoană impozabilă, lipsesc datele necesare pentru a verifica dacă acest furnizor avea calitatea de persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 44).

42 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte trebuie refuzată, fără ca administrația fiscală să trebuiască să demonstreze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau că știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o astfel de fraudă, atunci când, întrucât adevăratul furnizor al bunurilor sau al serviciilor în cauză nu a fost identificat, această persoană impozabilă nu face dovada că furnizorul respectiv avea calitatea de persoană impozabilă, dacă, ținând seama de împrejurările de fapt și de elementele furnizate de această persoană impozabilă, lipsesc datele necesare pentru a verifica dacă adevăratul furnizor avea calitatea menționată.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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 zecea) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte trebuie refuzată, fără ca administrația fiscală să trebuiască să demonstreze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau că știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o astfel de fraudă, atunci când, întrucât adevăratul furnizor al bunurilor sau al serviciilor în cauză nu a fost identificat, această persoană impozabilă nu face dovada că furnizorul respectiv avea calitatea de persoană impozabilă, dacă, ținând seama de împrejurările de fapt și de elementele furnizate de această persoană impozabilă, lipsesc datele necesare pentru a verifica dacă adevăratul furnizor avea calitatea menționată.