

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-273/18, SIA „Kuršu zeme”. Deducerea TVA după un lanț de livrări succesive. Interdicția anularii dreptului de deducere a TVA fără ca autoritatea fiscală să stabilească o practică abuzivă a persoanei impozabile.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

10 iulie 2019

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Articolul 168 – Lanț de livrări de bunuri – Refuzul dreptului de deducere pentru motivul existenței acestui lanț – Obligația autorității fiscale competente de a stabili existența unei practici abuzive”

În cauza C-273/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia), prin decizia din 13 aprilie 2018, primită de Curte la 20 aprilie 2018, în procedura

SIA „Kuršu zeme”

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul C. G. Fernlund (raportor) și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile scrise prezentate:

- pentru guvernul leton, de I. Kucina și de V. Soņeca, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de O. Serdula și de J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru guvernul estonian, de N. Grünberg, în calitate de agent;
- pentru guvernul spaniol, de L. Aguilera Ruiz, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de I. Rubene, 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 articolului 168 litera (a) 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 9/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SIA „Kuršu zeme”, pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (Administrația fiscală, Letonia) (denumită în continuare „VID”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a admite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferente achizițiilor de bunuri efectuate de această societate de la societatea SIA „KF Prema”, pentru motivul că aceste achiziții nu ar fi avut loc în realitate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) și litera (b) punctul (i) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

i) o persoană impozabilă care acționează ca atare [...].”

4 Articolul 14 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

5 Articolul 20 primul paragraf din directiva menționată are următorul cuprins:

„«Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă obținerea dreptului de a dispune, ca un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor, sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor.”

6 Potrivit articolului 23 din aceeași directivă:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că o operațiune care a[r fi] fost considerată ca o livrare de bunuri în cazul în care a[r fi] fost efectuată pe teritoriul lor de o persoană impozabilă care acționează ca atare este considerată o achiziție intracomunitară de bunuri.”

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

7 Articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA prevede:

„Atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau de client sau de o terță persoană, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client.”

8 Articolul 40 din această directivă prevede:

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

9 Articolul 68 din directiva menționată prevede:

„Faptul generator intervine atunci când este efectuată achiziția intracomunitară de bunuri.

Achiziția intracomunitară de bunuri este considerată a fi efectuată atunci când livrarea de bunuri similare pe teritoriul statului membru respectiv este considerată a fi efectuată.”

10 Articolul 69 din aceeași directivă prevede:

„În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, TVA devine exigibilă la emiterea facturii sau la expirarea termenului menționat la articolul 222 primul paragraf, dacă nu a fost emisă nicio factură până la data respectivă.”

11 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul [Uniunii Europene], de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

12 Articolul 167 din această directivă prevede că „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

13 Articolul 168 din directiva menționată 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;

[...].

(c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i)”.

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

14 Articolul 193 din aceeași directivă prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă [...]”

15 Articolul 200 din Directiva TVA prevede:

„Orice persoană ce efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri impozabilă datorează TVA.”

Dreptul leton

16 Likums par pievienotās vērtības nodokli (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 9 martie 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr. 49, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), în versiunea aplicabilă situației de fapt, prevede la articolul 1 punctele 2 și 34:

„2) livrare de bunuri înseamnă operațiunea prin care se transferă unei alte persoane dreptul de a dispune de un lucru în calitate de proprietar.

[...]

34) achiziție intracomunitară de bunuri înseamnă primirea de bunuri pe teritoriul Letoniei dintr-un alt stat membru, în cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate din acest stat membru de către furnizor, beneficiar sau în numele acestora.”

17 Articolul 2 alineatul 2 din această lege prevede:

„Următoarele operațiuni sunt impozitate cu [TVA] atunci când sunt efectuate pe teritoriul Letoniei și în cadrul activităților economice:

1) livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros, inclusiv consumul propriu;

[...]”

18 Articolul 10 alineatul 1 punctele 1 și 7 din legea menționată prevede:

„Numai persoana înregistrată ca persoană impozabilă la administrație are dreptul, în declarația sa privind TVA-ul, să deducă din suma datorată Trezoreriei statului, cu titlu de taxă achitată în amonte:

1) valoarea taxei indicate în facturile aferente taxei primite de la alte persoane impozabile în legătură cu bunuri și servicii atât pentru operațiunile proprii impozabile, cât și pentru operațiunile efectuate în străinătate, care ar fi fost impozabile dacă s-ar fi desfășurat pe teritoriul Letoniei;

[...]

7) quantumul taxei calculat pentru bunurile achiziționate în interiorul Comunității în vederea desfășurării unor operațiuni proprii impozabile.”

19 Articolul 18 alineatul 1 din aceeași lege prevede:

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

„Următoarele operațiuni intracomunitare sunt impozabile:

- 1) operațiunile menționate la articolul 2 alineatul 2, în cazul în care se desfășoară în cadrul activităților economice, și achizițiile intracomunitare de bunuri.
- 2) achiziție intracomunitară de bunuri înseamnă transferul bunurilor de la o persoană din alt stat membru în Letonia cu scopul de a-și continua activitățile economice pe acest din urmă teritoriu;

[...]

20 Articolul 30 alineatul 1 prima teză din Legea privind TVA-ul prevede:

„În cazul în care o persoană impozabilă primește bunuri de la o altă persoană impozabilă din alt stat membru, cel dintâi calculează taxa și o achită către Trezoreria statului, aplicând cota de impozitare corespunzătoare respectivei operațiuni, în conformitate cu articolul 5 alineatul 1 sau 3.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

21 Kuršu zeme este o societate stabilită în Letonia care, în perioada cuprinsă între lunile februarie și decembrie 2012, a declarat operațiuni de achiziționare a unor bunuri de la o altă societate stabilită în Letonia, KF Prema, și care a dedus taxa achitată în amonte aferentă acestor operațiuni.

22 Cu ocazia unei inspecții fiscale, VID a constatat că aceste achiziții au avut loc după un lanț de operațiuni succesive între mai multe societăți. Astfel, bunurile în litigiu au fost vândute mai întâi de UAB „Baltfisher”, o societate stabilită în Lituania, către două societăți stabilite în Letonia. Ulterior au fost revândute de acestea din urmă altei societăți stabilite în Letonia, care le-a revândut către KF Prema, care le-a vândut în cele din urmă către Kuršu zeme, care a asigurat ea însăși transportul acestor bunuri din Klaipėda (Lituania) până la fabrica sa din Letonia.

23 Întrucât nu a putut găsi o explicație logică pentru acest lanț de operațiuni, VID a considerat, pe de o parte, că societățile intermediare nu au desfășurat în realitate nicio activitate în realizarea achiziționării bunurilor în cauză și, pe de altă parte, că Kuršu zeme nu putea ignora natura artificială a lanțului de operațiuni menționat.

24 VID a considerat în aceste condiții că Kuršu zeme a achiziționat bunurile în litigiu de la societatea Baltfisher și a calificat deci achizițiile respective drept „achiziții intracomunitare”. În consecință, prin decizia din 29 aprilie 2014, a rectificat declarațiile privind TVA-ul emise de Kuršu zeme, incluzând valoarea bunurilor în cauză în valoarea bunurilor achiziționate din alte state membre, majorând, în consecință, TVA-ul datorat și reducând în același timp în mod corespunzător TVA-ul achitat în amonte declarat de Kuršu zeme.

25 Kuršu zeme a formulat o acțiune împotriva acestei decizii în fața administrativă rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual, Letonia), susținând, mai întâi, că toate cerințele formale și materiale pentru a putea beneficia de dreptul de deducere erau îndeplinite, apoi, că nu avea niciun motiv să se îndoiască de KF Prema și nici de obiectivele realizării operațiunilor și, în sfârșit, că nu a obținut niciun avantaj fiscal prin operațiunile realizate cu această societate.

26 Întrucât acțiunea sa a fost respinsă, Kuršu zeme a declarat apel la Administrativā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia), care a confirmat decizia administrativă rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual).

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

27 Kuršu zeme a declarat, așadar, recurs la Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia), susținând că, atunci când Administrația fiscală, Administratīvā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual) și Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională) au concluzionat că a fost implicată într-un lanț de operațiuni care a fost creat în mod artificial pentru a obține un avantaj fiscal, nu au indicat care era acest avantaj fiscal pe care ea sau celelalte societăți implicate în operațiunile în cauză l-ar fi putut obține. Potrivit Kuršu zeme, chiar dacă ar fi cumpărat bunurile în cauză direct de la Baltfisher, ea ar fi avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achiziționării acestor bunuri, în conformitate cu articolul 10 alineatul 7 din Legea privind TVA-ul, întrucât aceasta constituie o „achiziție intracomunitară”.

28 Instanța de trimitere subliniază că faptul că un bun nu a fost primit direct din partea emitentului facturii nu este în mod obligatoriu consecința unei disimulări frauduloase a furnizorului real. În consecință, circumstanța că Kuršu zeme a intrat fizic în posesia bunurilor în antrepozitul Baltfisher, fără să le primească efectiv de la emitentul facturii acestor bunuri, și anume KF Prema, nu poate justifica, în sine, concluzia conform căreia Kuršu zeme nu a achiziționat bunurile de la această societate și că, prin urmare, operațiunea de achiziție realizată între Kuršu zeme și KF Prema este simulată și astfel face parte dintr-o fraudă în materie de TVA.

29 Această instanță ridică problema dacă, fără a se stabili care este avantajul fiscal necuvenit de care a beneficiat persoana impozabilă sau celelalte persoane participante la lanțul de operațiuni în cauză, este posibil să se constate existența unor practici abuzive.

30 În aceste condiții Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 168 litera (a) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune interzicerii deducerii taxei pe valoarea adăugată [achitată în amonte] atunci când această interzicere se bazează exclusiv pe implicarea conștientă a persoanei impozabile în conceperea unor operațiuni simulate, însă nu se precizează modul în care rezultatul operațiunilor concrete reprezintă un prejudiciu pentru finanțele publice, prin neplata TVA-ului sau sub forma unei solicitări nejustificate de restituire a acestei taxe, comparativ cu o situație în care aceste operațiuni ar fi fost concepute în conformitate cu circumstanțele lor reale?”

Cu privire la întrebarea preliminară

31 Având în vedere că din decizia de trimitere reiese că prezenta cauză principală nu privește un caz de fraudă în materie de TVA, ci o potențială practică abuzivă, întrebarea instanței de trimitere trebuie înțeleasă în sensul că urmărește în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că pentru a se refuza dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, circumstanța că o achiziție de bunuri a avut loc după un lanț de operațiuni succesive de vânzare între mai multe persoane și că persoana impozabilă a intrat în posesia bunurilor în discuție în antrepozitul unei persoane care făcea parte din acest lanț, alta decât persoana care figurează pe factură ca furnizor, este suficientă, în sine, pentru a se constata existența unei practici abuzive a persoanei impozabile sau a celorlalte persoane participante la lanțul menționat sau este necesar să se stabilească și care este avantajul fiscal necuvenit de care ar fi beneficiat persoana impozabilă sau celelalte persoane.

32 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 anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al

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

TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 35 și jurisprudența citată).

33 În această privință, trebuie amintit că dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 36 și jurisprudența citată).

34 În aceste condiții, trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA. Astfel, justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 26 și jurisprudența citată).

35 Curtea a statuat că, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesară întrunirea a două condiții, mai precis, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și din legislația națională de transpunere a acesteia, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal (Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 36 și jurisprudența citată).

36 În acest context, trebuie amintit că faptul că un bun nu a fost primit direct de la emitentul facturii nu este în mod necesar consecința unei disimulări frauduloase a furnizorului real și nu constituie în mod necesar o practică abuzivă, ci poate avea alte motive precum în special existența a două vânzări succesive ale acelorași bunuri care sunt transportate, la ordin, direct de la primul vânzător la cel de al doilea cumpărător, astfel încât au loc două livrări succesive în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, dar un singur transport efectiv. De asemenea, nu este necesar ca primul cumpărător să devină proprietar al bunurilor în cauză la momentul acestui transport, având în vedere că existența unei livrări de bunuri în sensul acestei dispoziții nu presupune transferul proprietății juridice a bunului (a se vedea în acest sens Ordonanța din 6 februarie 2014, Jagiełło, C-33/13, nepublicată, EU:C:2014:184, punctul 32 și jurisprudența citată).

37 În speță, din decizia de trimitere reiese că VID nici nu a stabilit care este, în cauza principală, avantajul fiscal necuvenit de care ar fi beneficiat Kuršu zeme și nici nu a identificat eventualele avantaje fiscale necuvenite obținute de celelalte societăți care au participat la lanțul de operațiuni succesive de vânzare a bunurilor în cauză, pentru a verifica dacă obiectivul real al acestor operațiuni consta doar în obținerea unui avantaj fiscal necuvenit. În consecință, trebuie să se considere că simpla existență a unui lanț de operațiuni și faptul că Kuršu zeme a intrat fizic în posesia bunurilor în cauză în antrepozitul Baltfisher fără să le primească efectiv de la societatea care figurează pe factură ca furnizor al acestor bunuri, mai precis KF Prema, nu poate, după cum a constatat instanța de trimitere, să justifice, în sine, concluzia conform căreia Kuršu zeme nu ar fi achiziționat bunurile în cauză de la KF Prema, astfel încât operațiunea realizată între aceste două societăți nu ar fi avut loc.

38 Având în vedere aceste considerații, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care autoritatea fiscală competentă nu a prezentat niciun element de probă care să facă dovada existenței unei practici abuzive, dreptul de deducere nu poate fi refuzat persoanei impozabile.

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

39 În rest, în ceea ce privește întrebarea care nu a fost adresată de instanța de trimitere, de a ști care achiziție dintre cele care fac parte din lanțul în discuție în cauza principală este cea căreia trebuie să îi fie atribuit transportul intracomunitar unic și care, prin urmare, este singura care trebuie să fie calificată drept „achiziție intracomunitară”, revine instanței de trimitere sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor specifice ale speței și să verifice în special când a intervenit transferul către Kuršu zeme a dreptului de a dispune de bun ca un proprietar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punctele 70 și 72). De momentul la care acest transfer are loc, adică înainte sau după transportul intracomunitar, vor depinde atât calificarea drept achiziție comunitară a uneia dintre achizițiile din lanțul în discuție în cauza principală, cât și sfera de aplicare a dreptului de deducere sau rambursarea TVA-ului către Kuršu zeme (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 21 februarie 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punctele 43 și 44, precum și Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft, C-691/17, EU:C:2019:327, punctele 30 și 42).

40 Astfel, în ipoteza în care livrarea finală dintr-un lanț de livrări succesive care implică un singur transport intracomunitar ar fi o livrare intracomunitară, cumpărătorul final nu poate deduce din TVA-ul pe care îl datorează quantumul TVA-ului achitat în mod nejustificat pentru bunuri care i-au fost livrate în cadrul unei livrări intracomunitare scutite de impozit numai în temeiul facturii eronate transmise de furnizor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punctul 44).

41 În schimb, acest cumpărător ar putea cere rambursarea taxei plătite în mod nejustificat furnizorului care a prezentat o factură eronată, în conformitate cu dreptul național (Hotărârea din 21 februarie 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punctul 48 și jurisprudența citată). Cu toate acestea, într-o situație în care TVA-ul a fost plătit efectiv către Trezoreria statului de furnizorul în cauză, dacă rambursarea TVA-ului de către acesta din urmă cumpărătorului s-ar dovedi imposibilă sau excesiv de dificilă în caz, între altele, de insolvabilitate a acestui furnizor, principiul efectivității poate impune ca acest cumpărător să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorităților fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punctul 42 și jurisprudența citată).

42 Având în vedere considerațiile de mai sus, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 168 litera (a) din directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, pentru a se refuza dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, circumstanța că o achiziție de bunuri a avut loc după un lanț de operațiuni succesive de vânzare între mai multe persoane și că persoana impozabilă a intrat în posesia bunurilor în discuție în antrepozitul unei persoane care făcea parte din acest lanț, alta decât persoana care figurează pe factură ca furnizor, nu este, ca atare, suficientă pentru a determina existența unei practici abuzive a persoanei impozabile sau a celorlalte persoane participante la lanțul menționat, autoritatea fiscală competentă fiind obligată să stabilească existența unui avantaj fiscal necuvenit de care ar fi beneficiat persoana impozabilă sau celelalte persoane.

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 opta) declară:

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

Articolul 168 litera (a) din 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, trebuie interpretat în sensul că, pentru a se refuza dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte, circumstanța că o achiziție de bunuri a avut loc după un lanț de operațiuni succesive de vânzare între mai multe persoane și că persoana impozabilă a intrat în posesia bunurilor în discuție în antrepozitul unei persoane care făcea parte din acest lanț, alta decât persoana care figurează pe factură ca furnizor, nu este, ca atare, suficientă pentru a determina existența unei practici abuzive a persoanei impozabile sau a celorlalte persoane participante la lanțul menționat, autoritatea fiscală competentă fiind obligată să stabilească existența unui avantaj fiscal necuvenit de care ar fi beneficiat persoana impozabilă sau celelalte persoane.

Semnături