

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

Cauzele C-459/2017 SGI și C-460/2017 Valériane SNC – Anularea dreptului de deducere la TVA aferent unei achiziții fictive prin demonstrația lipsei livrării.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

27 iunie 2018

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Drept de deducere a taxei achitate în amonte – Condiții de fond ale dreptului de deducere – Livrare efectivă a bunurilor”

În cauzele conexate C-459/17 și C-460/17,

având ca obiect două cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), prin deciziile din 21 iulie 2017, primite de Curte la 31 iulie 2017, în procedurile

SGI (C-459/17),

Valériane SNC (C-460/17)

împotriva

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul C. G. Fernlund (raportor), președinte de cameră, domnii J.-C. Bonichot și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru SGI și Valériane, de L. Boré, avocat;
- pentru guvernul francez, de D. Colas, de E. de Moustier și de A. Alidière, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

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

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 17 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 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110) (denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între SGI (C-459/17) și, respectiv, Valériane SNC (C-460/17), pe de o parte, și ministre de l’Action et des Comptes publics (ministrul acțiunii și conturilor publice, Franța), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru operațiuni de achiziționare a unor bunuri de capital.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

(1) livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

(2) importul de bunuri.” [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 3 din această directivă:

„(1) În sensul prezentei directive:

– «teritoriul unui stat membru» înseamnă teritoriul țării conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la alineatele (2) și (3);

– «Comunitate» sau «teritoriul comunitar» înseamnă teritoriul statelor membre, conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la alineatele (2) și (3);

[...]

(2) În sensul prezentei directive, «teritoriul țării» înseamnă zona de aplicare a Tratatului de instituire a Comunității Economice Europene, conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la articolul 227.

(3) Următoarele teritorii ale statelor membre individuale sunt excluse din teritoriul țării:

[...]

– Republica Franceză:

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

departamentele de peste mări;

[...]"

5 Potrivit articolului 5 alineatul (1) din directiva menționată, „«[l]ivrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. [traducere neoficială]

6 Articolul 10 alineatele (1) și (2) din aceeași directivă prevede:

„(1) (a) «Fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă;

(b) Taxa devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(2) Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. [...]

[...]" [traducere neoficială]

7 Articolul 17 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată 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;

[...]" [traducere neoficială]

Dreptul francez

8 Articolul 199 undecies B punctul I din code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea aplicabilă litigiilor principale (denumit în continuare „CGI”), prevede:

„Contribuabilii cu domiciliul în Franța în sensul articolului 4 B pot beneficia de o reducere a impozitului pe venit ca urmare a unor investiții productive noi pe care aceștia le efectuează în departamentele de peste mări, în Saint-Pierre și Miquelon, în Mayotte, în Noua Caledonie, în Polinezia Franceză, în Insulele Wallis și Futuna și Teritoriile Australe și Antarctice Franceze, în cadrul unei întreprinderi care desfășoară o activitate agricolă sau o activitate industrială, comercială sau artizanală care intră sub incidența articolului 34.

[...]

Dispozițiile primului paragraf se aplică investițiilor efectuate de o societate supusă regimului de impozitare prevăzut la articolul 8 sau de un grup menționat la articolul 239 quater sau la articolul 239

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

quater C, ale cărei părți sunt deținute [...] de contribuabili cu domiciliul în Franța în sensul articolului 4 B. În această situație, reducerea impozitului este efectuată de asociați sau de membri într-o proporție corespunzătoare drepturilor lor în societate sau în grup.

[...]

Reducerea impozitului prevăzută la prezentul paragraf I se aplică investițiilor productive puse la dispoziția unei întreprinderi în cadrul unui contract de locațiune [...]"

9 Potrivit articolului 271 din CGI:

„I. 1. Taxa pe valoarea adăugată care a fost aplicată elementelor prețului unei operațiuni impozabile este deductibilă din valoarea taxei pe valoarea adăugată aplicabile acestei operațiuni.

[...]

II. 1. În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor impozabile ale acestora, cu condiția ca aceste operațiuni să dea drept de deducere, taxa la care contribuabilii pot aplica deducerea este:

a) Cea care figurează pe facturile întocmite în conformitate cu dispozițiile articolului 289 și dacă taxa putea fi specificată în mod legal pe facturile respective;

[...]"

10 Articolul 272 alineatul 2 din CGI prevede:

„Taxa pe valoarea adăugată facturată în condițiile definite la alineatul 4 al articolului 283 nu poate face obiectul vreunei deduceri aplicate de persoana care a primit factura.”

11 Articolul 283 alineatul 4 din CGI prevede:

„Atunci când factura nu corespunde livrării unor bunuri sau executării unei prestări de servicii sau menționează un preț care nu trebuie plătit efectiv de cumpărător, taxa este datorată de persoana care a facturat-o.”

12 Potrivit instanței de trimitere, din articolul 271 și din articolul 272 alineatul 2, precum și din articolul 283 alineatul 4 din CGI rezultă că un contribuabil nu are dreptul de a deduce din TVA-ul pe care are obligația să îl plătească TVA-ul menționat într-o factură întocmită în numele său de o persoană care nu i-a furnizat nicio marfă sau prestare de servicii.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 SGI și Valériane, societăți de drept francez cu sediul în Réunion (Franța), au ca obiect de activitate realizarea de investiții eligibile pentru reducerea impozitului prevăzută la articolul 199 undecies B din CGI. În cadrul dispozitivului vizat la acest articol, societățile menționate procedează la achiziționarea unor bunuri de capital care urmează să fie închiriate unor operatori stabiliți în Réunion.

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

14 În urma unor verificări ale contabilității, administrația fiscală (administrația fiscală, Franța) a repus în discuție dreptul SGI și al Valérieane la deducerea TVA-ului care figurează pe diverse facturi de achiziționare de bunuri de capital pentru motivul, între altele, că aceste facturi nu corespundeau niciunei livrări efective. În consecință, administrația fiscală a emis în sarcina SGI decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar, pentru perioadele corespunzătoare celui de al patrulea trimestru al anului 2004 și primelor două trimestre ale anului 2005, și, în sarcina Valérieane, pentru perioada corespunzătoare celui de al treilea trimestru al anului 2004.

15 SGI și Valérieane au contestat aceste decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar la tribunal administrativ de la Réunion (Tribunalul Administrativ din Réunion, Franța), care a respins acțiunile acestora prin două hotărâri din 28 februarie 2013, menținute de cour administrative d'appel de Bordeaux (Curtea Administrativă de Apel din Bordeaux, Franța).

16 În ceea ce privește SGI, cour administrative d'appel de Bordeaux (Curtea Administrativă de Apel din Bordeaux), după ce a indicat că această societate a invocat buna sa credință, a arătat că aceasta nu contesta nici faptul că numeroase operațiuni nu au condus la o livrare efectivă, nici faptul că livrările au fost tardive, nici, în sfârșit, faptul că anumite tranzacții au fost anulate și că societatea menționată s-a abținut astfel să mai controleze realitatea acestor operațiuni economice privind sume importante. Această instanță a dedus de aici că administrația fiscală a prezentat dovada că SGI, în calitatea sa de „profesionist al defiscalizării în teritoriile de peste mări”, nu putea ignora caracterul fictiv al operațiunilor în discuție sau facturarea excesivă a unora dintre ele.

17 În ceea ce privește Valérieane, instanța menționată a considerat că investigațiile realizate de administrația fiscală au permis să se evidențieze, pe de o parte, absența livrării și a instalării bunurilor în cauză și, pe de altă parte, existența unui anumit număr de neîndepliniri ale obligațiilor din partea acestei societăți, cum ar fi neplata soldului facturii, neîncasarea garanției și a chiriilor prevăzute în contractul de închiriere încheiat cu locatarul bunurilor și lipsa verificării existenței reale a bunurilor, deși contractul de locațiune fusese semnat înainte chiar de facturarea și de recepția bunurilor.

18 Considerând că cour administrative d'appel de Bordeaux (Curtea Administrativă de Apel din Bordeaux) a săvârșit o eroare de drept, SGI și Valérieane au declarat recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) în temeiul celei de A șasea directive, astfel cum a fost interpretată în jurisprudența Curții.

19 În susținerea recursului, SGI susține că, în lipsa oricărui indiciu serios vizând implicarea operațiunilor economice în litigiu într-o fraudă, aceasta nu avea obligația de a efectua un control cu privire la realitatea acestor operațiuni. În ceea ce privește Valérieane, aceasta arată că cour administrative d'appel de Bordeaux (Curtea Administrativă de Apel din Bordeaux) nu a cercetat dacă administrația făcuse dovada faptului că aceasta avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștința de implicarea operațiunii în cauză într-o fraudă privind TVA-ul.

20 Potrivit instanței de trimitere, este adevărat că, în Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), și în Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), Curtea a considerat că, dacă, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite de emitentul facturii sau săvârșite în amonte operațiunii invocate în susținerea dreptului de deducere, se consideră că această operațiune nu a fost niciodată realizată efectiv, dreptul de deducere a TVA-ului nu poate fi refuzat destinatarului facturii decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a-i impune acestuia din urmă să efectueze verificări care nu îi incumbă, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, fapt a cărui verificare revine instanței de trimitere.

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

21 Cu toate acestea, instanța de trimitere observă că aceste două hotărâri au fost pronunțate în ipoteze diferite de cele din cauzele principale, în care administrația fiscală se întemeia pe nereguli săvârșite de emitentul facturii sau de unul dintre furnizorii acestuia și în care întrebările preliminare priveau consecințele care trebuie deduse, pentru exercitarea dreptului de deducere de către destinatarul unei facturi, din lipsa rectificării de către administrația fiscală, într-o decizie de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, a TVA-ului declarat de acesta din urmă.

22 În schimb, în cauzele principale, dreptul de deducere a fost refuzat pentru că bunurile în cauză nu fuseseră livrate efectiv societăților în discuție în litigiile principale. Instanța de trimitere ridică problema dacă, într-o asemenea situație, pentru a-i refuza unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului, este suficient să se determine că bunurile sau prestările de servicii nu i-au fost furnizate efectiv sau dacă trebuie să se stabilească de asemenea că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă privind TVA-ul.

23 În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului 17 din [A șasea directivă], ale cărui dispoziții au fost preluate în esență la articolul 168 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)], trebuie interpretate în sensul că, pentru a i se refuza unei persoane impozabile dreptul de deducere, din [TVA-ul] pe care are obligația să [îl] plătească pentru propriile operațiuni, a taxei aplicate pentru facturile aferente unor bunuri sau unor prestări de servicii în legătură cu care administrația fiscală stabilește că nu i-au fost furnizate efectiv, este necesar, în toate cazurile, să se examineze dacă s-a stabilit că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea menționată era implicată într-o fraudă privind [TVA-ul], indiferent dacă această fraudă a fost săvârșită la inițiativa emitentului facturii, a destinatarului acesteia sau a unui terț?”

24 Prin decizia președintelui Curții din 23 august 2017, cauzele C-459/17 și C-460/17 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

25 Trebuie arătat că faptele în discuție în litigiile principale s-au petrecut într-un departament francez de peste mări situat în afara domeniului de aplicare al celei de A șasea directive, în temeiul articolului 3 alineatul (3) din aceasta.

26 În această privință, trebuie amintit că Curtea a declarat ca fiind admisibile cereri de decizie preliminară în cazuri în care, chiar dacă faptele din litigiul principal nu intrau în mod direct în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, dispozițiile acestui drept fuseseră făcute aplicabile prin legislația națională, care se conformase, în soluționarea unor situații care nu intrau în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, soluțiilor reținute de dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 martie 2018, Jacob și Lassus, C-327/16 și C-421/16, EU:C:2018:210, punctul 33, precum și jurisprudența citată).

27 Astfel, în asemenea cazuri, există un interes cert al Uniunii ca, pentru evitarea unor viitoare divergențe de interpretare, dispozițiile sau noțiunile preluate din dreptul Uniunii să primească o

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

interpretare uniformă, indiferent care ar fi condițiile în care acestea urmează să fie aplicate (Hotărârea din 22 martie 2018, Jacob și Lassus, C-327/16 și C-421/16, EU:C:2018:210, punctul 34).

28 În speță, reiese din dosarul de care dispune Curtea că articolul 17 din A șasea directivă a fost făcut aplicabil prin dreptul francez în mod direct și necondiționat și în departamentul francez de peste mări în discuție în litigiul principal. Prin urmare, există un interes cert al Uniunii ca un răspuns să fie dat întrebării adresate.

29 În consecință, întrebarea preliminară este admisibilă.

Cu privire la fond

30 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 17 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, pentru a-i refuza persoanei impozabile destinatare a unei facturi dreptul de deducere a TVA-ului menționat în această factură, este suficient ca administrația să stabilească faptul că operațiunile cărora această factură le corespunde nu au fost realizate efectiv sau dacă trebuie ca această administrație să stabilească de asemenea lipsa bunei-credințe a acestei persoane impozabile.

31 Cu titlu introductiv, trebuie arătat, în primul rând, că Directiva 2006/112, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007, a abrogat A șasea directivă fără însă a aduce schimbări de fond în raport cu aceasta. Dispozițiile relevante ale celei de A șasea directive având un conținut în esență identic cu cele ale Directivei 2006/112, jurisprudența Curții cu privire la aceasta din urmă este aplicabilă și celei de A șasea directive.

32 În al doilea rând, reiese din dosarul de care dispune Curtea că, în speță, nu se contestă că SGI și Valériane, precum și furnizorii bunurilor în cauză au calitatea de persoane impozabile, în sensul celei de A șasea directive.

33 În al treilea rând, întrebarea adresată este întemeiată pe premisa potrivit căreia bunurile în discuție în litigiul principal, la care se aplică TVA-ul achitat în amonte, nu au fost livrate efectiv.

34 Articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Aceasta este situația, în temeiul articolului 10 alineatul (2) din această directivă, atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

35 În consecință, în sistemul TVA-ului, dreptul de deducere este legat de realizarea efectivă a livrării de bunuri sau a prestării de servicii în cauză (a se vedea prin analogie Ordonanța președintelui Curții din 4 iulie 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, nepublicată, EU:C:2013:456, punctul 19 și jurisprudența citată).

36 Invers, în cazul în care realizarea efectivă a livrării de bunuri sau a prestării de servicii lipsește, nu poate lua naștere niciun drept de deducere.

37 În acest sens, Curtea a precizat deja că exercitarea dreptului de deducere nu include o taxă care este datorată exclusiv pentru că este menționată într-o factură (Ordonanța președintelui Curții din 4 iulie 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, nepublicată, EU:C:2013:456, punctul 20 și jurisprudența citată).

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

38 Buna sau reaua-credință a persoanei impozabile care solicită deducerea TVA-ului nu are incidență asupra aspectului dacă livrarea este efectuată, în sensul articolului 10 alineatul (2) din A șasea directivă. Astfel, în conformitate cu finalitatea acestei directive, care urmărește să stabilească un sistem comun al TVA-ului bazat, printre altele, pe o definiție uniformă a operațiunilor taxabile, noțiunea „livrare de bunuri”, în sensul articolului 5 alineatul (1) din directiva menționată, are un caracter obiectiv și trebuie interpretată independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză, fără ca administrația fiscală să fie obligată să efectueze anchete în vederea determinării intenției persoanei impozabile sau să țină seama de intenția unui alt operator decât persoana impozabilă respectivă, care intervine în același lanț de livrări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punctele 19 și 21, precum și jurisprudența citată).

39 În acest context, este necesar să se amintească faptul că revine persoanei care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile pentru a beneficia de aceasta (Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 24).

40 Rezultă de aici că existența unui drept de deducere a TVA-ului este subordonată condiției ca operațiunile corespunzătoare să fi fost realizate efectiv.

41 Pe de altă parte, nici principiile securității juridice și egalității de tratament invocate de SGI și de Valériane, nici jurisprudența care rezultă din Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), și din Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), nu pot conduce la o concluzie diferită.

42 Mai întâi, în ceea ce privește principiul securității juridice, acesta impune ca normele de drept să fie clare, precise și previzibile în privința efectelor lor, astfel încât persoanele interesate să se poată orienta în situații și în raporturi juridice care sunt guvernate de ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 51).

43 Or, în ceea ce privește normele fiscale în discuție în litigiul principal, nu există niciun indiciu care să lase să se prezume că reclamantele din litigiul principal nu ar fi fost în măsură să se orienteze în mod util în ceea ce privește aplicarea normelor menționate.

44 Apoi, în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, care reprezintă transpunerea principiului general al egalității de tratament, acesta impune ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să nu fie tratați diferit în materia TVA-ului, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 55). Or, o persoană impozabilă căreia îi este refuzat dreptul de deducere din cauza lipsei unei operațiuni impozabile nu se găsește într-o situație comparabilă cu cea a unei persoane impozabile căreia îi este acordat dreptul de deducere datorită existenței unei operațiuni impozabile realizate efectiv.

45 În sfârșit, este necesar să se precizeze că Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), au fost pronunțate în împrejurări de fapt substanțial diferite de cele proprii cauzelor în discuție în litigiile principale. Astfel, într-un context în care nu se stabilise că livrările de bunuri pe care se întemeia dreptul de deducere al persoanelor impozabile respective nu avuseseră loc efectiv, aceste două hotărâri priveau aspectul, pe de o parte, dacă administrația fiscală putea concluziona în sensul absenței unor livrări impozabile pentru singurul motiv că niciun document nu fusese prezentat de furnizori cu privire la realizarea livrărilor în cauză și, pe de altă parte, dacă persoanele impozabile destinatarii ale acestor

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

facturi se puteau întemeia pe absența rectificărilor operate de administrația fiscală la emitenții de facturi în litigiu pentru a susține că operațiunile în cauză fuseseră într-adevăr efectuate.

46 Or, în cauzele în discuție în litigiile principale, astfel cum s-a arătat la punctul 33 din prezenta hotărâre, întrebarea adresată este întemeiată pe premisa că bunurile la care se aplică TVA-ul achitat în amonte nu au fost livrate efectiv.

47 Având în vedere considerațiile care precedă, se impune să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 17 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, pentru a-i refuza persoanei impozabile destinatarie a unei facturi dreptul de deducere a TVA-ului menționat în această factură, este suficient ca administrația să stabilească faptul că operațiunile cărora le corespunde această factură nu au fost realizate efectiv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 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 17 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 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991, trebuie interpretat în sensul că, pentru a-i refuza persoanei impozabile destinatarie a unei facturi dreptul de deducere a TVA-ului menționat în această factură, este suficient ca administrația să stabilească faptul că operațiunile cărora le corespunde această factură nu au fost realizate efectiv.

Semnături