

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-227 din 2021 UAB „HA.EN.” Exercițarea deducerii TVA la achiziția unui imobil atunci când cumpărătorul știe sau ar fi trebuit să știe că furnizorul nu va achita TVA către bugetul de stat.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

15 septembrie 2022

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor – Vânzare a unui bun imobil între persoane impozabile – Vânzător care face obiectul unei proceduri de insolvență – Practică națională care constă în refuzarea dreptului de deducere cumpărătorului pentru motivul că acesta avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștință de dificultățile vânzătorului de a plăti TVA-ul datorat în aval – Fraudă și abuz de drept – Condiții”

În cauza C-227/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), prin decizia din 31 martie 2021, primită de Curte la 9 aprilie 2021, în procedura

UAB „HA.EN.”

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

CURTEA (Camera a patra)

compusă din domnul C. Lycourgos, președinte de cameră, domnii S. Rodin și J.-C. Bonichot și doamnele L. S. Rossi și O. Spineanu-Matei (raportoare), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru UAB „HA.EN.”, de G. Kaminskas și Z. Wardyn, avokatai;
- pentru guvernul lituanian, de K. Dieninis și V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 5 mai 2022,

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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între UAB „HA.EN.”, pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspectoratul fiscal național de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Lituania, denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) din cauza unui pretins abuz de drept săvârșit de HA.EN.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (7) și (42) ale directivei TVA au următorul cuprins:

„(7) Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.

[...]

(42) Este necesar ca statele membre să fie în măsură, în anumite cazuri, să desemneze destinatarul livrărilor de bunuri sau al prestațiilor de servicii ca persoană obligată la plata TVA. Această măsură permite statelor membre să simplifice normele și să combată evaziunea fiscală și fraudă din sectoarele identificate și privind anumite tipuri de operațiuni.”

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 Articolul 193 din directiva menționată prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

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 199 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„Statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

[...]

(g) livrarea unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de vânzare silită.”

7 Potrivit articolului 273 din Directiva TVA:

„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.

[...]”

Dreptul lituanian

8 Articolul 58 alineatul 1 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea rezultată din Legea nr. IX-751 din 5 martie 2020, prevede:

„Persoana înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să deducă TVA-ul aferent intrărilor sau importului datorat pentru bunuri sau servicii achiziționate sau importate, dacă aceste bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul următoarelor activități ale acesteia: [...] livrarea de bunuri sau prestarea de servicii supuse TVA-ului;

[...]”

9 Articolul 719 alineatul 1 din Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas (Codul de procedură civilă al Republicii Lituania), în versiunea rezultată din Legea nr. XII-889 din 15 mai 2014, prevede:

„În cazul în care o procedură de licitație rămâne fără rezultat ca urmare a faptului că nu a participat niciun ofertant [...], bunul este transferat creditorului care solicită executarea la prețul de pornire al licitației.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 Prin contractul din 21 septembrie 2007, UAB „Medicinos bankas” (denumită în continuare „banca”) a acordat un împrumut în favoarea UAB „Sostinės būstai” (denumită în continuare „vânzătorul”) pentru a desfășura activități de dezvoltare imobiliară. În scopul asigurării bunei executări a contractului, vânzătorul a constituit prin contract în favoarea băncii o ipotecă convențională asupra unei parcele de teren situate în orașul Vilnius (Lituania), pe care se afla o clădire în construcție.

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

11 Printr-un contract de cesiune de creanță încheiat la 27 noiembrie 2015, HA.EN. a preluat, cu titlu oneros, de la banca împrumutătoare toate creanțele financiare rezultate din contractul de credit încheiat între aceasta din urmă și vânzător, precum și toate drepturile constituite pentru garantarea executării obligațiilor, inclusiv ipoteca convențională. La încheierea acestui contract, HA.EN. a confirmat, printre altele, că a luat cunoștință de situația economică și financiară a vânzătorului și de statutul juridic al acestuia și că știa că vânzătorul se afla în stare de insolvență și că făcea obiectul unei proceduri de reorganizare aflate pe rolul Vilniaus apygardos teismas (Tribunalul Regional din Vilnius, Lituania). Prin contractul încheiat la 18 decembrie 2015, banca a cesionat către HA.EN. ipoteca constituită asupra bunului vânzătorului.

12 Scoaterea la licitație a unei părți din bunul imobil al vânzătorului (denumit în continuare „bunul imobil în cauză”) a fost publicată printr-un act al executorului judecătoresc din 23 mai 2016, însă niciun cumpărător nu și-a manifestat interesul pentru achiziționarea acestuia. Deoarece vânzarea la licitație a rămas fără rezultat, societății HA.EN. i s-a propus, în cadrul procedurii de licitație publică, să preia bunul imobil în cauză la prețul de pornire a licitației, ceea ce ar fi stins o parte din creanțele pe care le deținea. HA.EN. a exercitat acest drept și a preluat bunul imobil în cauză.

13 În acest scop, la 21 iulie 2016, un executor judecătoresc a întocmit un act prin care se constata transferul proprietății bunului imobil în cauză către HA.EN.

14 La 5 august 2016, vânzătorul a emis o factură în care a arătat că proprietatea asupra bunului imobil în cauză fusese transferată către HA.EN. prin actul menționat pentru suma totală de 5 468 000 de euro, reprezentând suma de 4 519 008,26 euro plus TVA în cuantum de 948 991,74 euro. HA.EN. a înregistrat în contabilitate factura și a dedus acest TVA, cu titlu de TVA aferent intrărilor, în declarația pentru luna noiembrie 2016. Vânzătorul a înregistrat și el factura respectivă în contabilitatea sa și a declarat TVA-ul în aval care figura în aceasta, ca TVA datorat, în declarația sa aferentă lunii august 2016, însă nu l-a achitat trezoreriei.

15 La 1 octombrie 2016, vânzătorul a fost declarat în faliment.

16 La 20 decembrie 2016, HA.EN. a depus la administrația fiscală o cerere pentru rambursarea excedentului de TVA rezultat din deducerea TVA-ului aferent intrărilor, și anume 948 991,74 euro. În urma efectuării unui control fiscal la HA.EN., administrația fiscală a considerat că, întrucât a efectuat operațiuni de achiziționare a bunului imobil în cauză și a știut sau ar fi trebuit să știe că vânzătorul nu va plăti trezoreriei TVA-ul generat de această operațiune, a acționat cu rea-credință și a comis un abuz de drept. În temeiul acestei motivări, prin decizia din 12 iulie 2017, administrația fiscală i-a refuzat societății HA.EN. dreptul de deducere a acestui TVA aferent intrărilor, a obligat-o la plata sumei de 38 148,46 euro reprezentând dobânzi de întârziere a plății TVA-ului și i-a aplicat o amendă în cuantum de 284 694 de euro.

17 HA.EN. a atacat această decizie la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), care, prin decizia din 22 ianuarie 2018, a anulat decizia administrației fiscale în ceea ce privește dobânzile de întârziere și amenda, însă, considerând că HA.EN. săvârșise un abuz de drept, a confirmat-o în ceea ce privește refuzul dreptului HA.EN. de a deduce TVA-ul.

18 HA.EN. a introdus o acțiune împotriva acestei decizii a Comisiei pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania la Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania), care, prin hotărârea din 14 noiembrie 2018, a confirmat poziția autorității fiscale și a respins acțiunea ca nefondată.

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

19 La 12 decembrie 2018, HA.EN. a formulat recurs la instanța de trimitere, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), care, prin ordonanța din 13 mai 2020, l-a admis în parte, a anulat hotărârea pronunțată de Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) și a trimis cauza spre rejudecare acestei instanțe, indicându-i printre altele că trebuia să verifice condițiile și caracteristicile impuse pentru existența unui abuz de drept în speță.

20 După o nouă examinare a litigiului fiscal, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) a considerat din nou, prin hotărârea din 3 septembrie 2020, că HA.EN. săvârșise un abuz de drept și a statuat în consecință că administrația fiscală era îndreptățită să îi refuze dreptul de deducere a TVA-ului în amonte. În aceste condiții, HA.EN. a sesizat instanța de trimitere cu un nou recurs.

21 Instanța de trimitere arată că, din moment ce factura aferentă operațiunii de vânzare silită indica suma netă de 4 519 008,26 euro, precum și un quantum al TVA-ului care se ridică la 948 991,74 euro, HA.EN. a suportat efectiv TVA-ul. Din acest motiv, instanța de trimitere consideră că nimic nu permitea autorității fiscale să considere *a priori* că nu erau îndeplinite condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva TVA pentru exercitarea de către HA.EN. a dreptului său de deducere.

22 Cu toate acestea, instanța de trimitere ridică problema dacă, pentru a-i refuza dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării bunului imobil în cauză, administrația fiscală avea temei să se prevaleze de faptul că HA.EN. știa sau ar fi trebuit să știe că, din cauza dificultăților sale financiare și a potențialei sale stări de insolvență, vânzătorul nu va plăti sau nu va putea plăti TVA-ul trezoreriei.

23 În aceste condiții, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva [TVA], citită în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretată în sensul că se opune (sau nu) unei practici a autorităților naționale în temeiul căreia dreptul unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul aferent intrărilor este refuzat atunci când, la achiziționarea unui bun imobil, aceasta știa (sau ar fi trebuit să știe) că furnizorul, din cauza stării sale de insolvabilitate, nu va plăti (sau nu va putea plăti) TVA-ul trezoreriei?”

Cu privire la întrebarea preliminară

24 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici naționale care, în cadrul vânzării unui bun imobil între persoane impozabile, constă în a refuza cumpărătorului dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru simplul fapt că acesta știa sau ar fi trebuit să știe că vânzătorul se afla în dificultate financiară sau chiar în stare de insolvabilitate și că această împrejurare ar putea avea drept consecință faptul că acesta din urmă nu va plăti sau nu va putea plăti TVA-ul trezoreriei.

25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, 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 serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii. Regimul deducerilor, din care face parte articolul 168 din Directiva TVA, urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul 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 garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctele 26 și 27, precum și jurisprudența citată). Astfel cum în mod repetat a statuat Curtea, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 33 și jurisprudența citată).

26 În această privință, Curtea a statuat deja că problema dacă furnizorul bunurilor a plătit sau nu a plătit trezoreriei TVA-ul datorat pentru operațiunile de vânzare nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte (Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 45 și jurisprudența citată). Condiționarea dreptului de deducere a TVA-ului de plata efectivă prealabilă a acestui TVA de către furnizorul de bunuri ar avea drept consecință supunerea persoanei impozabile unei sarcini economice care nu îi revine și pe care regimul deducerilor urmărește tocmai să o evite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punctul 30).

27 Totodată, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar Curtea a statuat în mod repetat că 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 10 iulie 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 34 și jurisprudența citată).

28 Cu toate acestea, întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească potrivit cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă sau un abuz de drept sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale respective au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 50 și jurisprudența citată).

29 În lumina acestei jurisprudențe trebuie să se stabilească dacă, în cazul vânzării unui bun imobil de către o societate aflată în dificultate financiară, autoritățile fiscale naționale pot refuza în mod valabil cumpărătorului bunului în cauză dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru motivul că, având cunoștința de această dificultate financiară și de eventualele ei consecințe pentru plata TVA-ului către trezorerie, acest cumpărător știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul sau că săvârșea un abuz de drept.

30 În primul rând, în ceea ce privește eventuala participare a cumpărătorului bunului imobil la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, trebuie subliniat că interesele financiare ale Uniunii cuprind, printre altele, veniturile provenite din TVA (Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punctul 27 și jurisprudența citată).

31 Trebuie de asemenea amintit că noțiunea de „fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Comunităților Europene”, astfel cum este definită la articolul 1 din Convenția elaborată în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene, semnată la Bruxelles la 26 iulie 1995 și anexată la Actul Consiliului din 26

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

iulie 1995 (JO 1995, C 316, p. 48, Ediție specială, 19/vol. 12, p. 50), include printre altele „orice acțiune sau omisiune intenționată cu privire la folosirea sau prezentarea unor declarații sau documente false, inexacte sau incomplete, care au ca efect diminuarea ilegală a resurselor bugetului general al Comunităților Europene sau ale bugetelor gestionate de Comunitățile Europene sau în numele acestora”. Prin urmare, și astfel cum rezultă din cuprinsul punctului precedent, această noțiune înglobează orice acțiune sau omisiune intenționată care aduce atingere veniturilor din aplicarea unei cote uniforme bazelor armonizate de evaluare a TVA-ului, stabilite în conformitate cu normele Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții, C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 41).

32 Curtea a statuat deja că, în măsura în care persoana impozabilă și-a îndeplinit în mod corespunzător obligațiile declarative în materie de TVA, simpla neplată a TVA-ului declarat în mod corespunzător nu poate, indiferent de caracterul intenționat sau neintenționat al respectivei neplăți, să constituie o fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punctele 38-41).

33 Prin urmare, nu se poate considera că o persoană impozabilă debitoare a unei creanțe executorii care se confruntă cu dificultăți financiare și vinde, în cadrul unei proceduri de vânzare silită organizate conform legii, unul dintre bunurile sale în vederea plății datoriilor sale, iar ulterior declară TVA-ul datorat în acest temei, dar nu poate apoi, din cauza acestor dificultăți, să îl plătească, în tot sau în parte, se face vinovată, pentru acest simplu fapt, de fraudă privind TVA-ul. În consecință, cu atât mai puțin i se poate reproșa în astfel de împrejurări cumpărătorului unui astfel de bun că știa sau ar fi trebuit să știe că, achiziționându-l, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul.

34 În al doilea rând, în ceea ce privește existența unui eventual abuz de drept săvârșit de cumpărătorul bunului imobil în cauză, trebuie amintit că dreptul Uniunii în materie de TVA se opune dreptului persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte atunci când operațiunile care stau la baza acestui drept constituie o practică abuzivă (Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 85). Astfel, acest drept nu se poate extinde la practicile abuzive ale operatorilor economici, și anume operațiunile care nu sunt realizate în cadrul tranzacțiilor comerciale normale, ci doar cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prevăzute de dreptul menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 26).

35 În domeniul TVA-ului, constatarea existenței unei practici abuzive presupune întrunirea a două condiții. Pe de o parte, operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și a legislației naționale care transpune această directivă, trebuie să aibă drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții. Pe de altă parte, dintr-un ansamblu de elemente obiective trebuie să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 74 și 75, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 54 și jurisprudența citată). În acest cadru, revine instanței naționale sarcina de a verifica, în conformitate cu normele privind probele din dreptul național, dacă sunt întrunite elementele constitutive ale unei practici abuzive. Cu toate acestea, dacă este cazul, Curtea, pronunțându-se asupra unei trimiteri preliminare, poate oferi precizări menite să orienteze instanța națională în interpretarea sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 76 și 77).

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

36 Cu privire la prima condiție trebuie să se constate că, chiar presupunând că deducerea solicitată de cumpărătorul unui bun imobil a TVA-ului pe care l-a achitat în amonte cu ocazia preluării acestui bun poate fi calificată drept avantaj fiscal, el nu poate fi considerat ca fiind contrar obiectivelor urmărite de Directiva TVA. Astfel cum a subliniat doamna avocată generală la punctele 40-44 din concluzii, acest lucru rezultă din articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, care permite statelor membre să prevadă posibilitatea unei taxări inverse asupra destinatarului prestației și să transfere sarcina TVA-ului către persoana impozabilă destinatară a operațiunii supuse acestei taxe, în ipoteza livrării unui bun imobil vândut de debitorul unei creanțe executorii în cadrul unei proceduri de vânzare silită. Deși Republica Lituania a ales să nu recurgă la acest mecanism, însăși existența posibilității prevăzute de această dispoziție dovedește că legiuitorul Uniunii nu a considerat deducerea TVA-ului achitat de cumpărătorul unui bun imobil în cadrul unei proceduri de vânzare silită ca fiind contrară obiectivelor Directivei TVA.

37 Este adevărat că, la punctele 42-45 din Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), Curtea a declarat în esență că Directiva TVA nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia cocontractantul unei persoane obligate la plata TVA-ului despre care s-a stabilit că știa sau ar fi trebuit să știe că această persoană nu ar plăti taxa respectivă, exercitându-și în același timp el însuși dreptul de deducere în amonte, este considerat codebitor solidar al TVA-ului neachitat și al majorărilor sale.

38 Cu toate acestea, pentru motivele prezentate de doamna avocată generală la punctele 46 și 47 din concluzii, trebuie să se constate că situația unei persoane impozabile care cumpără un bun imobil în urma unei proceduri de vânzare silită reglementate de lege, sub controlul autorităților publice, nu este comparabilă cu cea a cocontractantului debitorului principal al TVA-ului în cauza în care s-a pronunțat acea hotărâre. Astfel, din simplele dificultăți financiare cu care se confruntă un debitor al cărui bun a fost vândut prin intermediul executării silite nu se poate deduce intenția sa nelegală de a nu plăti TVA-ul. Prin urmare, nu este posibil să se considere, pentru acest simplu motiv, că, realizând o tranzacție comercială cu el, cumpărătorul acestui bun săvârșește un abuz de drept.

39 Potrivit celei de a doua condiții constitutive a abuzului de drept, trebuie să reiasă dintr-un ansamblu de elemente obiective că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal. În această privință trebuie arătat mai întâi că din dosarul de care dispune Curtea reiese că, în cauza principală, HA.EN. era creditor al vânzătorului și dispunea de o ipotecă asupra bunului imobil în discuție care a făcut obiectul unei vânzări silite. În asemenea împrejurări, trebuie să se considere că preluarea de către un creditor, în urma unor licitații rămase fără rezultat, a unui bun imobil asupra căruia dispunea de o astfel de garanție poate în esență să fie motivată nu de obținerea vreunui avantaj fiscal, ci de voința sa de a-și recupera în tot sau în parte creanța de la un debitor aflat în procedura de reorganizare judiciară, prin mijloacele legale aflate la dispoziția sa, cum ar fi o procedură de vânzare silită.

40 Ținând seama de faptul că aceasta are loc în cadrul unei proceduri reglementate de lege, care are, desigur, vocația de a se aplica într-un context excepțional, cel al insolvenței unui operator economic, dar care este totuși inerent vieții economice, și având în vedere *a priori* obiectivul legitim pe care îl urmărește, o asemenea operațiune nu poate fi asimilată unui aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, pe care principiul interzicerii abuzului de drept îl interzice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 35 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 35 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

41 În această privință, cunoașterea de către cumpărător a dificultăților financiare ale vânzătorului, a potențialei sale insolvențe sau, precum în speță, a procedurii de reorganizare judiciară deschise și a eventualei incidente a unor astfel de împrejurări asupra plății către trezorerie a TVA-ului privind operațiunea pare să constituie o împrejurare inerentă procedurilor de vânzare silită și nu poate să fie în sine suficientă pentru a stabili caracterul abuziv al operațiunii în cauză și, prin urmare, să justifice refuzul dreptului de deducere.

42 Având în vedere cele de mai sus, autoritățile fiscale ale unui stat membru nu pot, din punctul de vedere al dreptului Uniunii, să considere în mod valabil că, în cadrul vânzării unui bun imobil între persoane impozabile în urma unei proceduri de vânzare silită reglementate de lege, simplul fapt că cumpărătorul știa sau ar fi trebuit să știe că vânzătorul avea dificultăți financiare și că ele ar putea avea drept consecință ca acesta din urmă să nu plătească TVA-ul trezoreriei implică faptul că acest cumpărător a săvârșit un abuz de drept și deci să îi refuze dreptul de a deduce TVA-ul plătit în amonte.

43 O astfel de practică națională ar fi de asemenea contrară principiului neutralității fiscale, în măsura în care ea implică faptul că cumpărătorii de bunuri imobile nu sunt autorizați să deducă TVA-ul achitat în amonte în cadrul unei proceduri de vânzare silită, ceea ce înseamnă că le revine sarcina acestei taxe, în timp ce principiul neutralității fiscale urmărește tocmai să îl degreveze în întregime pe întreprinzător de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41 și jurisprudența citată).

44 Practica menționată echivalează cu obligarea acestor cumpărători să suporte riscul pe care insolvența vânzătorului îl implică în ceea ce privește plata efectivă a TVA-ului către trezorerie, risc a cărui suportare revine însă, în principiu, trezoreriei.

45 O atare concluzie se impune cu atât mai mult cu cât Republica Lituania a ales să nu exercite posibilitatea, oferită de articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, de a institui, în aceste împrejurări precise, un mecanism de taxare inversă, al cărui scop este tocmai acela de a atenua riscul de insolvență a persoanei obligate la plata TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punctul 28).

46 Astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctele 47, 51 și 52 din concluzii, practica menționată, în măsura în care conduce la privarea de dreptul lor de deducere a persoanelor impozabile care au dobândit un bun imobil în cadrul unei proceduri de vânzare silită, ar putea contribui de asemenea la restrângerea cercului potențialilor dobânditori. Prin urmare, ea este contrară obiectivului urmărit de acest tip de proceduri, și anume valorificarea optimă a activelor debitorului în vederea îndeplinirii optime a creditorilor săi. În plus, tinde să izoleze operatorii economici confrunțați cu dificultăți financiare și să diminueze capacitatea acestora de a realiza tranzacții într-un mod care nu este conform cu principiul neutralității fiscale, acesta opunându-se distincțiilor operate între persoanele impozabile în funcție de situația lor financiară.

47 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici naționale care, în cadrul vânzării unui bun imobil între persoane impozabile, constă în a refuza cumpărătorului dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru simplul fapt că acesta știa sau ar fi trebuit să știe că vânzătorul se afla în dificultate financiară sau chiar în stare de insolvență și că această împrejurare ar putea avea drept consecință faptul că acesta din urmă nu va plăti sau nu va putea plăti TVA-ul trezoreriei.

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

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 patra) declară:

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici naționale care, în cadrul vânzării unui bun imobil între persoane impozabile, constă în a refuza cumpărătorului dreptul de a deduce taxa pe valoare adăugată (TVA) achitată în amonte pentru simplul fapt că acesta știa sau ar fi trebuit să știe că vânzătorul se afla în dificultate financiară sau chiar în stare de insolvabilitate și că această împrejurare ar putea avea drept consecință faptul că acesta din urmă nu va plăti sau nu va putea plăti TVA-ul trezoreriei.