

## 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-610 din 2019 Vikingo Fővállalkozó Kft. Obligația de a se respecta principiul neutralității TVA chiar și în situația unor suspiciuni de fraudă asupra achizițiilor.

ORDONANȚA CURȚII (Camera a zecea)

3 septembrie 2020

„Trimitere preliminară – Articolul 99 din Regulamentul de procedură al Curții – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 168, 178, 220 și 226 – Principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității – Dreptul de deducere a TVA-ului – Refuz – Condiții de existență a unei livrări de bunuri – Fraudă – Probă – Sancțiune – Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Dreptul la o cale de atac jurisdicțională eficientă”

În cauza C-610/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), prin decizia din 5 iulie 2019, primită de Curte la 13 august 2019, în procedura

**Vikingo Fővállalkozó Kft.**

împotriva

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul I. Jarukaitis (raportor), președinte de cameră, și domnii E. Juhász 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 guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și G. Koós, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și Zs. Teleki, în calitate de agenți,

având în vedere decizia luată, după ascultarea avocatului general, de a se pronunța prin ordonanță motivată, în conformitate cu articolul 99 din Regulamentul de procedură al Curții,

dă prezenta

**Ordonanță**

## 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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 168 litera (a), a articolului 178 litera (a), a articolului 220 punctul (1) și a articolului 226 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) coroborate cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității, precum și a articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Vikingo Fővállalkozó Kft. (denumită în continuare „Vikingo”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru două facturi aferente achiziționării unor utilaje.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Având în vedere datele faptelor din litigiul principal, trebuie să se sublinieze că versiunea Directivei 2006/112, astfel cum rezultă aceasta din Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1), aplicabilă de la 1 ianuarie 2013, este cea care se aplică *ratione temporis* unora dintre faptele respective. Modificările aduse de această directivă sunt însă lipsite de relevanță directă pentru prezenta cauză.

4 Potrivit articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

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

5 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;

[...]”

6 Articolul 178 din directiva menționată prevede:

„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

[...]"

7 Articolul 220 din aceeași directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și în contul său, în următoarele cazuri:

(1) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;

[...]"

8 Articolul 226 din Directiva 2006/112 enumeră numai detaliile care, fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de aceasta, este necesar să fie menționate în scopuri de TVA pe facturile emise în aplicarea dispozițiilor articolelor 220 și 221 din această directivă.

9 Potrivit articolului 273 primul paragraf din directiva menționată:

„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 maghiar***

10 Articolul 27 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) prevede la alineatul (1):

„Atunci când un bun face obiectul mai multor vânzări succesive astfel încât este expediat sau transportat direct de la furnizorul inițial către cumpărătorul final menționat ca destinatar, articolul 26 se aplică exclusiv unei singure livrări de bunuri.”

11 Articolul 26 din această lege prevede:

„Atunci când expedierea sau transportul se efectuează de către furnizor, de către cumpărător sau, în numele oricărui, de către un terț, locul livrării bunurilor este cel în care se află bunurile la momentul expedierii sau al plecării transportului, menționând cumpărătorul ca destinatar.”

12 Potrivit articolului 119 alineatul (1) din legea menționată:

„Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzând taxei calculate aferente intrărilor (articolul 120).”

13 Articolul 120 litera a) din aceeași lege prevede:

„În măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate, utilizează sau exploatează în mod diferit produse și servicii pentru a livra bunuri și a presta servicii impozitate, ea are dreptul să își deducă, din taxa pe care o datorează, suma care:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

a) i-a fost achitată de altă persoană impozabilă, inclusiv persoanele sau organismele care fac obiectul regimului simplificat al impozitului pe profit, în raport cu achiziția bunurilor sau serviciilor;

[...]"

14 Articolul 127 alineatul (1) litera a) din Legea nr. CXXVII din 2007 prevede:

„Exercitarea dreptului de deducere este supusă condiției de fond ca persoana impozabilă să dispună personal de:

a) în situația prevăzută la articolul 120 litera a), o factură emisă pe numele său care dovedește realizarea operațiunii;

[...]"

15 Articolul 1 din számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Legea nr. C din 2000 privind contabilitatea, denumită în continuare „Legea privind contabilitatea”) are următorul cuprins:

„Prezenta lege stabilește obligațiile în materie de contabilitate și de prezentare a conturilor care revin persoanelor care intră în domeniul de aplicare al acesteia, principiile care trebuie respectate cu privire la ținerea registrelor și la întocmirea conturilor, normele care se întemeiază pe aceste principii și condițiile referitoare la obligațiile de informare, de publicare și de audit.”

16 Articolul 15 alineatul (3) din această lege prevede:

„Operațiunile care figurează în contabilitate și în conturile anuale trebuie să existe în realitate, trebuie să poată fi dovedite și trebuie să poată fi constatate de terți. Evaluarea lor trebuie să fie conformă cu principiile de evaluare prevăzute de prezenta lege și cu procedurile de evaluare aferente («principiul realității»).

17 Articolul 166 alineatele (1) și (2) din legea menționată prevede:

„(1) «Document justificativ contabil» înseamnă orice document întocmit sau pregătit de un operator economic ori întocmit sau pregătit de o persoană fizică sau de un alt operator economic care are o relație de afaceri sau de altă natură cu acesta (factură, contract, acord, fișă, certificat de instituție de credit, extras de cont bancar, act cu putere de lege și alte înscrisuri comparabile) și care servește drept suport pentru contabilizarea (declararea) unei operațiuni economice.

(2) Informațiile care figurează într-un document justificativ contabil trebuie să fie, în ceea ce privește forma și fondul, credibile, fiabile și corecte. Principiul clarității stă la baza redactării sale.”

18 Articolul 2 din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind codul de procedură fiscală, denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”) prevede la alineatul (1):

„Drepturile exercitate în raporturile juridice privind fiscalitatea trebuie să fie exercitate în conformitate cu destinația lor. În aplicarea legilor fiscale, nu poate fi calificată drept exercitare a drepturilor în conformitate cu destinația lor încheierea de contracte sau realizarea altor operațiuni a căror finalitate este eludarea dispozițiilor legislației fiscale.”

## 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 Potrivit articolului 97 alineatele (4)-(6) din Codul de procedură fiscală:

„(4) În cursul controlului, administrația fiscală are obligația de a stabili și de a proba faptele, cu excepția cazurilor în care sarcina probei revine, în temeiul legii, contribuabilului.

[...]

(6) Atunci când stabilește faptele, administrația fiscală are obligația de a examina și faptele care sunt în favoarea contribuabilului. Un fapt sau o circumstanță neprobată nu poate – cu excepția procedurii de evaluare – să fie apreciată în defavoarea contribuabilului.”

20 Articolul 170 alineatul (1) din codul menționat prevede:

„În caz de neplată parțială a impozitului, se plătește o amendă fiscală. Cu excepția unei dispoziții contrare a prezentei legi, cuantumul amenzii se ridică la 50 % din suma neplătită. Cuantumul amenzii se ridică la 200 % din suma neplătită dacă diferența în raport cu suma care trebuie plătită este legată de disimularea veniturilor sau de falsificarea ori de distrugerea unor elemente de probă, a registrelor contabile sau a înregistrărilor. O amendă fiscală este de asemenea aplicată de autoritățile fiscale în cazul în care contribuabilul introduce, fără a avea dreptul, o cerere de ajutor sau de rambursare a impozitului sau o declarație referitoare la un activ, la un ajutor sau la o rambursare și în cazul în care administrația a constatat inexistența dreptului contribuabilului în acest sens înainte de alocare. În acest caz, cuantumul amenzii este egal cu cuantumul solicitat fără a fi datorat.”

21 Articolul 171 alineatele (1) și (2) din același cod prevede:

„(1) Amenda poate fi redusă sau chiar anulată, fie din oficiu, fie la cerere, în cazul unor împrejurări care pot fi considerate excepționale și care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă sau reprezentantul acesteia, angajatul său, membrul acesteia sau mandatarul său care se află la originea datoriei fiscale a acționat cu discernământul care putea fi așteptat din partea acestuia în situația dată. Reducerea amenzii se stabilește ținând seama de toate împrejurările cazului, în special amploarea datoriei fiscale, împrejurările apariției acesteia, gravitatea și frecvența comportamentului ilegal al persoanei impozabile (acțiune sau omisiune).

(2) Nu este necesară reducerea amenzii, nici din oficiu, nici la cerere, în cazul în care datoria fiscală este legată de disimularea veniturilor, de falsificarea sau de distrugerea unor documente justificative, a unor conturi sau înregistrări.

[...]”

### Litigiul principal și întrebările preliminare

22 Vikingo, a cărei activitate principală este comerțul cu ridicata de produse de cofetărie și de bomboane, a încheiat cu Freest Kft., la 20 martie 2012, un contract având ca obiect livrarea a zece mașini de ambalat și a unei mașini de umplut care trebuia să fie efectuată înainte de 20 decembrie 2012. Acest contract prevedea posibilitatea de a recurge la subcontractanți. La 21 mai 2012, Vikingo a încheiat un nou contract cu Freest având ca obiect furnizarea a șase mașini de ambalat și a unui sistem automat de ambalat care trebuiau livrate la 30 martie 2013. Potrivit clauzelor celor două contracte, aceste utilaje erau achiziționate de Freest de la o altă societate care le cumpărase ea însăși de la o altă societate. Vikingo a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru cele două facturi emise de Freest.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

23 În urma unui control *a posteriori* al declarațiilor de TVA, autoritatea fiscală de prim grad a efectuat o rectificare în cuantum de 8 020 000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 23 290 de euro) pentru al doilea și al patrulea trimestru ale anului 2012 și în cuantum de 13 257 000 HUF (aproximativ 38 844 de euro) pentru primul trimestru al anului 2013, o parte din aceste sume corespunzând cuantumului TVA-ului recuperat în mod ilegal, iar cealaltă, unui cuantum al TVA-ului neplătit. În plus, această autoritate a aplicat Vikingo o amendă fiscală și o penalitate de întârziere.

24 În susținerea deciziilor sale, autoritatea fiscală menționată a considerat, întemeindu-se pe constatări efectuate cu ocazia unor controale conexe, precum și pe declarațiile administratorilor societăților implicate în lanțul de livrări, că utilajele fuseseră achiziționate în realitate de la o persoană necunoscută, astfel încât aceste operațiuni nu se realizaseră nici între persoanele identificate în facturi, nici în modul indicat în acestea.

25 Autoritatea fiscală de gradul al doilea a confirmat una dintre aceste decizii și a reformat-o pe cealaltă, modificând cuantumul TVA-ului neplătit, precum și cuantumul amenzii fiscale și al dobânzilor de întârziere.

26 Vikingo a formulat căi de atac împotriva acestor decizii la instanța de trimitere, care, prin două hotărâri, le-a modificat. Această instanță a arătat în special, în ceea ce privește dreptul de deducere, că Vikingo a prezentat facturile în cauză, precum și documentele care atestă întocmirea și plata acestora și a considerat drept fapt necontestat livrarea utilajelor care făceau obiectul celor două contracte. Pe de altă parte, aceasta a apreciat că administrația fiscală s-a întemeiat pe elemente irelevante precum, printre altele, lipsa resurselor materiale și umane ale întreprinderilor situate în amonte în lanțul de livrări și neconcordanța amintirilor administratorilor interogați cu privire la operațiunile în cauză.

27 Kúria (Curtea Supremă, Ungaria) a anulat cele două hotărâri menționate și a trimis cauzele spre rejudecare la instanța de trimitere. Aceasta a considerat că administrația fiscală trebuia ca, examinând realitatea fiecărui contract și eventuala intenție de a eluda taxa, să analizeze întregul lanț de livrări și influența unor elemente ale acestuia asupra celorlalte. Instanța menționată a apreciat că această administrație a acționat astfel în mod corect, întrucât a colectat probe privind toți actorii din acest lanț, și că instanța de prim grad de jurisdicție a efectuat o interpretare eronată a articolului 127 alineatul (1) din Legea privind contabilitatea și a jurisprudenței Curții, punând accentul pe existența unei facturi corecte, în timp ce dreptul de deducere presupune că există o operațiune economică veritabilă.

28 Instanța de trimitere arată că, deși s-a stabilit că utilajele care fac obiectul contractelor în cauză au fost puse în funcțiune la sediul Vikingo, administrația fiscală a considerat că facturile corespunzătoare, care nu au fost criticate sub aspectul formei, și celelalte documente prezentate nu dovedeau că operațiunile economice menționate în aceste facturi se realizaseră, întrucât conținutul acestora a fost contrazis prin declarații, referitoare la livrarea și la originea utilajelor, ale emitentului facturilor și ale administratorilor întreprinderilor care se situau în amonte în lanț, astfel încât facturile menționate nu erau credibile sub aspectul conținutului, în pofida faptului că fiecare dintre administratori a admis că livrarea și punerea în funcțiune a utilajelor avusese loc. În plus, în ceea ce privește măsurile care trebuie impuse în mod rezonabil cumpărătorului, administrația fiscală nu a considerat suficient faptul că Vikingo consultase, înainte de încheierea contractelor, extrasul din registrul societăților referitor la cocontractantul său și a solicitat un specimen de semnătură, nici faptul că administratorul Freest s-a deplasat la sediul acesteia.

29 Administrația fiscală arată că împrejurările de fapt din cauza principală sunt similare celor din cauzele în care s-a pronunțat Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373), precum și celor în care s-au dat Ordonanța din 16 mai 2013, Hardimpex (C-444/12,



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

nepublicată, EU:C:2013:318), și Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869). În pofida răspunsurilor date de Curte în această hotărâre și în aceste ordonanțe, ar persista contradicții în interpretarea juridică efectuată de administrația fiscală și de instanțele naționale. Administrația fiscală ar continua să refuze dreptul de deducere pentru motivul că conținutul facturilor nu este credibil și întrucât consideră în mod automat acest fapt drept o fraudă pe care persoana impozabilă trebuia în mod necesar să o cunoască.

30 Instanța de trimitere arată de asemenea că Kúria (Curtea Supremă), în ordonanțele prin care i-a trimis cauzele spre rejudecare, a considerat că Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869), pe care se întemeiase în hotărârile anulate, nu a modificat criteriile procedurii care trebuie urmată pentru aprecierea dreptului de deducere și i-a dat instrucțiuni, în conformitate cu normele de procedură civilă aplicabile, să respecte criteriile elaborate de aceasta într-un aviz din 26 septembrie 2016 în ceea ce privește atât stabilirea faptelor obiective care sunt pertinente pentru recunoașterea unui drept de deducere, cât și aprecierea elementelor de probă, solicitând ca instanța de trimitere să se conformeze normelor referitoare la lanțurile de livrări și dispozițiilor Legii privind contabilitatea. Potrivit instrucțiunilor date de Kúria (Curtea Supremă), administrația fiscală ar fi acționat în mod corect prin colectarea de probe privind toți actorii din acest lanț și ar fi examinat, cu respectarea acestor norme și a acestei legi, aspectul dacă Vikingo știa că participa la o fraudă fiscală.

31 Astfel, în opinia sa, apare din nou problema dacă practica administrației fiscale și interpretarea dată de Kúria (Curtea Supremă) în avizul său sunt contrare obiectivului dreptului de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 și dacă această interpretare este conformă cu articolul 178 litera (a) din directiva menționată, precum și cu principiile neutralității fiscale și efectivității.

32 Instanța de trimitere ridică în special problema conformității cu articolele 220 și 226 din Directiva 2006/112 a practicii administrației fiscale care constă în a supune dreptul de deducere condițiilor ca factura să dovedească realizarea operațiunii și ca dispozițiile Legii privind contabilitatea să fie respectate și în a considera că o factură care îndeplinește condițiile de formă nu este suficientă.

33 Aceasta ridică de asemenea problema conformității practicii menționate cu principiile neutralității, efectivității și proporționalității, precum și cu jurisprudența Curții în ceea ce privește cerințele referitoare la faptele care trebuie stabilite și la probele care trebuie prezentate. Deși admite că o fraudă poate să presupună o examinare a faptelor pertinente privind participanții la lanț care se află în amonte față de persoana impozabilă, aceasta are îndoieli cu privire la practica administrației fiscale ce constă în a reconstitui întregul lanț de operațiuni și în a considera, dacă apreciază că o operațiune nu este rațională din punct de vedere economic sau dacă o operațiune nu este justificată sau dovedită în mod corespunzător, că există o neregulă care trebuie să conducă la un refuz al dreptului de deducere, independent de aspectul dacă persoana impozabilă avea sau trebuia să aibă cunoștință de această împrejurare.

34 Pe de altă parte, instanța de trimitere ridică problema dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că, atunci când se refuză dreptul de deducere, aplicarea unei amenzi fiscale stabilite la 200 % din quantumul diferenței de TVA este, în împrejurări precum cele din cauza principală, proporțională.

35 În sfârșit, instanța de trimitere ridică problema eficacității căilor de atac, în raport cu o practică jurisdicțională națională care, în opinia sa, nu respectă obiectivele urmărite de Directiva 2006/112, arătând că nu este posibil să sesizeze Curtea cu o cerere de decizie preliminară în toate cauzele.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

36 În aceste condiții, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Sunt conforme cu articolul 168 litera (a) și cu articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 [...] coroborate cu articolul 220 [punctul (1)] și cu articolul 226 din aceeași directivă, precum și cu principiul efectivității o interpretare juridică și o practică naționale conform cărora, atunci când sunt îndeplinite condițiile de fond pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei, nu este suficientă simpla deținere a unei facturi al cărei conținut respectă prevederile articolului 226 din directiva respectivă, ci, pentru a-și exercita în mod legal dreptul de deducere a taxei aferente facturii în cauză, persoana impozabilă trebuie, în plus, să dețină documente justificative suplimentare, care trebuie să respecte nu numai dispozițiile Directivei 2006/112, ci și principiile prevăzute de reglementarea națională în domeniul contabilității și dispozițiile specifice în materia documentelor justificative, și care impun fiecăruia dintre membrii lanțului de operațiuni obligația de a-și aminti și de a declara în același mod fiecare detaliu al operațiunii economice care se bazează pe documentele justificative respective?

2) O interpretare juridică și o practică naționale conform cărora, în cazul unei operațiuni în lanț, indiferent de orice alte circumstanțe, pentru simplul fapt că operațiunea este de această natură, se impune fiecăruia dintre membrii lanțului obligația de a verifica elementele operațiunii economice realizate de aceștia și obligația de a deduce din această verificare consecințe cu privire la persoana impozabilă care se află la celălalt capăt al lanțului și se refuză persoanei impozabile dreptul de deducere a TVA-ului, pentru motivul că constituirea lanțului, chiar dacă nu este interzisă de legislația națională, nu era justificată în mod rezonabil din punct de vedere economic, sunt conforme cu dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la deducerea TVA-ului și cu principiile neutralității fiscale și efectivității? În acest context, în cazul unei operațiuni în lanț, în cadrul examinării circumstanțelor obiective care pot justifica refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, atunci când trebuie să se determine și să se aprecieze relevanța și forța probatorie a elementelor de probă pe care se întemeiază refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, se pot aplica numai dispozițiile Directivei 2006/112 și ale dreptului național referitoare la deducerea taxei în calitate de norme materiale care precizează faptele relevante pentru determinarea cadrului de fapt sau trebuie să se aplice, în calitate de norme speciale, și dispozițiile din domeniul contabilității ale statului membru în cauză?

3) O interpretare juridică și o practică naționale conform cărora persoanei impozabile care utilizează bunurile pentru necesitățile operațiunilor sale impozabile din statul membru în care le realizează și care deține o factură conformă cu Directiva 2006/112 i se refuză dreptul de deducere a TVA-ului pentru motivul că nu cunoaște toate elementele operațiunii efectuate de membrii lanțului sau prin invocarea unor împrejurări legate de membrii lanțului care îl precedă pe emitentul facturii și asupra cărora persoana impozabilă nu putea avea nicio influență din motive independente de aceasta și se condiționează dreptul de deducere a TVA-ului de cerința ca persoana impozabilă să îndeplinească, în contextul măsurilor care îi revin în mod rezonabil, o obligație generală de verificare ce trebuie exercitată nu numai înainte de încheierea contractului, ci și în cursul executării sale și inclusiv ulterior acesteia, sunt conforme cu dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la deducerea TVA-ului și cu principiile neutralității fiscale și efectivității? În acest context, persoana impozabilă are obligația să nu își exercite dreptul de deducere a TVA-ului în cazul în care, în ceea ce privește orice element al operațiunii economice indicate în factură, la un moment ulterior încheierii contractului sau în cursul executării sale sau după executarea sa, se constată o neregularitate sau i se aduce la cunoștință o împrejurare care determină refuzul dreptului de deducere a TVA-ului conform practicii autorității fiscale?



## 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

4) Ținând seama de dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la deducerea TVA-ului și de principiul efectivității, autoritatea fiscală are obligația să specifice în ce constă fraudă fiscală? Practica autorității fiscale, conform căreia omisiunile și neregularitățile lipsite de o legătură de cauzalitate rezonabilă cu dreptul de deducere a TVA-ului, săvârșite de membrii lanțului, sunt considerate dovezi ale fraudei fiscale, invocând în acest sens faptul că, având în vedere că aceste omisiuni și neregularități au determinat caracterul nefiabil al conținutului facturii, persoana impozabilă avea sau trebuia să aibă cunoștința de fraudă fiscală, este adecvată? În cazul în care ar exista fraudă fiscală, această împrejurare justifică faptul că persoanei impozabile i se impune obligația de a efectua o verificare cu întinderea, nivelul și domeniul menționate anterior sau această obligație depășește cerințele impuse de principiul efectivității?

5) Este proporțională o sancțiune care presupune refuzul dreptului de deducere a TVA-ului și care constă în obligația de a plăti o sancțiune fiscală egală cu 200 % din diferența fiscală în cazul în care nu a existat nicio pierdere de venituri pentru trezoreria statului, legată în mod direct de dreptul de deducere a TVA-ului al persoanei impozabile? Se poate reține existența vreunei dintre împrejurările la care se referă articolul 170 alineatul (1) a treia teză din [Codul de procedură fiscală] atunci când persoana impozabilă a pus la dispoziția autorității fiscale toate documentele aflate în posesia sa și a inclus în declarația sa fiscală facturile emise?

6) În cazul în care s-ar putea aprecia pe baza răspunsurilor date la întrebările preliminare adresate că interpretarea normei juridice naționale urmată după cauza în care s-a dat Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869), și practica adoptată pe baza acesteia nu sunt conforme cu dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la deducerea TVA-ului și ținând seama că instanța de prim grad de jurisdicție nu poate sesiza Curtea de Justiție de Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară în toate cauzele, se poate considera în conformitate cu dispozițiile articolului 47 din [cartă] că dreptul persoanelor impozabile de a exercita o acțiune judecătorească în despăgubire le asigură dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil consacrat la articolul respectiv și, în acest context, se poate interpreta că alegerea formei deciziei pronunțate în cauza Signum Alfa Sped [Ordonanța din 10 noiembrie 2016, C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869] implică faptul că problema a fost reglementată deja de dreptul Uniunii și a fost clarificată de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și că, în consecință, era evidentă sau presupune că, având în vedere că s-a inițiat o nouă procedură, problema nu a fost clarificată în totalitate și că, prin urmare, era în continuare necesar să se solicite Curții să se pronunțe cu titlu preliminar?"

### **Cu privire la întrebările preliminare**

37 În temeiul articolului 99 din Regulamentul de procedură, atunci când, printre altele, răspunsul la o întrebare formulată cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurisprudență sau atunci când răspunsul la întrebarea formulată nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile, Curtea, la propunerea judecătorului raportor și după ascultarea avocatului general, poate oricând să decidă să se pronunțe prin ordonanță motivată.

38 În prezenta cauză se impune aplicarea acestei dispoziții.

### **Cu privire la prima-a patra întrebare**

39 Prin intermediul întrebărilor prima-a patra, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 coroborată cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretată în sensul că se opune unei practici naționale prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul achitat pentru

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

achiziții de bunuri care i-au fost livrate pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile, din moment ce, în primul rând, fabricarea acestor bunuri și livrarea lor nu au putut fi efectuate de emitentul facturilor respective, în lipsa resurselor materiale și umane necesare, iar bunurile menționate au fost, așadar, achiziționate în realitate de la o persoană neidentificată, în al doilea rând, normele naționale privind contabilitatea nu au fost respectate, în al treilea rând, lanțul de livrări care a condus la achizițiile menționate nu era justificat din punct de vedere economic și, în al patrulea rând, unele operațiuni anterioare care fac parte din acest lanț de livrări au fost afectate de nereguli.

40 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 pentru serviciile primite anterior 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 37 și 38, Hotărârea din 3 octombrie 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punctul 27, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 33).

41 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 (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 37).

42 Problema de a ști dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către trezoreria statului nu influențează dreptul persoanei impozabile de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Astfel, TVA-ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 49, și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 40, precum și Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869, punctul 32).

43 Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă. În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul amintit, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere a TVA-ului să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă. În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA 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 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 30-32, precum și jurisprudența citată).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

44 În plus, conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea. Cu toate acestea, 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 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctele 49 și 50, precum și jurisprudența citată).

45 În speță, instanța de trimitere arată că, deși aceste condiții sunt îndeplinite în cauza principală, beneficiul dreptului de deducere a fost refuzat societății Vikingo, în conformitate, printre altele, cu normele cuprinse în Legea privind contabilitatea, din care rezultă că factura trebuie să dovedească realizarea operațiunii și, așadar, să se raporteze la o operațiune economică reală. Or, administrația fiscală ar fi considerat că bunurile în cauză nu au fost nici fabricate, nici livrate de Freet, emitenta facturilor, și nici de subcontractantul său, întrucât aceste întreprinderi nu aveau resursele umane și materiale necesare, și că, prin urmare, bunurile respective au fost achiziționate în realitate de la o persoană neidentificată. În aceste împrejurări, instanța de trimitere ridică problema posibilității de a supune acest drept unor cerințe de probă care depășesc formalitățile impuse de Directiva 2006/112.

46 În această privință, trebuie arătat că condițiile de fond cărora le este supus dreptul de deducere sunt îndeplinite numai dacă livrarea de bunuri sau prestarea de servicii la care se referă factura a fost efectiv realizată. Curtea a statuat deja că verificarea existenței operațiunii impozabile trebuie făcută în conformitate cu normele privind probele din dreptul național, efectuând o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din speță (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 31 și 32, precum și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 45). Aplicarea unor norme precum cea prevăzută la articolul 15 alineatul (3) din Legea privind contabilitatea pentru a verifica, în cauza principală, dacă facturile se raportează la operațiuni economice reale este, așadar, conformă cu Directiva 2006/112.

47 Totuși, faptul că, în cauza principală, bunurile vizate nu au fost fabricate, nici livrate de emitentul facturilor și nici de subcontractantul său, în special pentru că aceștia nu ar dispune de resursele umane și materiale necesare, nu este suficient pentru a decide în sensul inexistenței livrărilor bunurilor în cauză și pentru a exclude dreptul de deducere de care s-a prevalat Vikingo, acest fapt putând fi consecința atât a unei disimulări frauduloase a furnizorilor, cât și a simplei recurgeri la subcontractanți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 49, și Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 31).

48 În plus, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că noțiunea de „livrare de bunuri” vizată la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul bunului respectiv. De asemenea, Curtea a statuat că noțiunea menționată are un caracter obiectiv și că ea se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor vizate. Rezultă că operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal constituie livrări de bunuri în sensul articolului menționat anterior, chiar dacă bunurile în cauză nu au fost nici fabricate, nici livrate de emitentul facturilor, iar persoana de la care aceste bunuri ar fi fost achiziționate efectiv nu a fost identificată, dacă acestea îndeplinesc criteriile obiective pe care se întemeiază respectiva noțiune și nu sunt afectate de o fraudă în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punctele 20-22, precum și, prin analogie, Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctele 22 și 23).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

49 Rezultă că, dacă, astfel cum arată instanța de trimitere, livrările de bunuri în discuție în litigiul principal au fost realizate efectiv, iar aceste bunuri au fost utilizate ulterior de Vikingo în scopul propriilor operațiuni taxabile, în principiu nu se poate refuza acesteia dreptul de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 33, și Ordonanța din 16 mai 2013, Hardimpex, C-444/12, nepublicată, EU:C:2013:318, punctul 22).

50 În aceste condiții, trebuie amintit că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 54 și 55, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 34 și jurisprudența citată).

51 Dacă această regulă se aplică atunci când o fraudă este săvârșită de însăși persoana impozabilă, ea se aplică și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 56, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 46, precum și Hotărârea din 6 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 35).

52 În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă în materie de TVA. Astfel, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului (a se vedea în special Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctele 52 și 55, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 47 și 48, precum și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 41 și 42).

53 Atunci când persoana impozabilă nu este ea însăși autorul fraudei în materie de TVA, dreptul de deducere nu poate fi refuzat acesteia decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii care justifică dreptul de deducere, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 35 și jurisprudența citată).

54 În această privință, în ceea ce privește nivelul de diligență impus persoanei impozabile care dorește să își exercite dreptul de deducere, Curtea a statuat deja în mai multe rânduri că nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea acestuia la o fraudă fiscală. Stabilirea măsurilor care, într-o anumită situație, pot fi pretinse în mod rezonabil de la o persoană impozabilă care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în mod esențial de situația respectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 54 și 59, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 52).

55 Desigur, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 60).

56 Totuși, administrația fiscală nu poate impune persoanei impozabile să întreprindă verificări complexe și aprofundate referitoare la un furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt în atribuția acestei administrații (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 51). În special, Curtea a statuat deja că aceasta din urmă nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 61).

57 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, 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 corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă sau 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 implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 39, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 36 și jurisprudența citată).

58 Astfel, dacă administrația fiscală deduce din existența unor fraude sau a unor nereguli săvârșite de emitentul facturilor sau de alți operatori în amonte în lanțul de livrări că operațiunile facturate și invocate ca temei al dreptului de deducere nu au fost realizate efectiv, administrația respectivă trebuie, pentru ca dreptul de deducere să poată fi refuzat, să stabilească, având în vedere elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturilor verificări a căror sarcină nu îi revine, că destinatarul respectiv știa sau ar fi trebuit să știe că aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869, punctul 39 și jurisprudența citată).

59 Întrucât dreptul Uniunii nu prevede norme privind modalitățile de administrare a probelor în materie de fraudă privind TVA-ul, aceste elemente obiective trebuie să fie stabilite de administrația fiscală în conformitate cu normele de probațiune prevăzute de dreptul național. Totuși, aceste norme nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii și trebuie să respecte drepturile garantate de acest drept, în special de cartă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 65, și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 37).



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

60 În ceea ce privește cauza principală, din decizia de trimitere reiese că, pentru a refuza societății Vikingo beneficiul dreptului de deducere, administrația fiscală a reținut de asemenea, pe lângă faptele menționate la punctul 45 din prezenta ordonanță, că operațiunile în cauză aveau ca obiective să furnizeze o dovadă a originii utilajelor achiziționate, de proveniență necunoscută, care figurează pe facturi, pentru a permite subcontractantului emitentului facturilor să eludeze plata TVA-ului și să creeze drepturi de deducere în beneficiul Vikingo, deși TVA-ul nu fusese plătit de acest subcontractant.

61 Instanța de trimitere arată că, în cazul unor operațiuni în lanț, este necesar, potrivit jurisprudenței Kúria (Curtea Supremă), să se efectueze o examinare a întregului lanț și a actelor juridice efectuate între participanții la acesta și să se verifice dacă constituirea lanțului menționat poate fi justificată în mod rezonabil. Beneficiul dreptului de deducere ar putea fi refuzat atunci când crearea lanțului este irațională din punct de vedere economic sau nu este justificată în mod rezonabil ori în cazul în care orice element al operațiunii economice între participanți nu este justificat de persoana impozabilă sau nu poate fi verificat. Pe de altă parte, practica administrației fiscale, întemeiată pe un aviz și pe jurisprudența acestei instanțe, ar consta în special, luând în considerare în principal modalitățile de realizare a operațiunii economice, în a distinge între operațiunile în cauză după cum au fost sau nu au fost realizate între părțile menționate pe factură. Ar trebui să se considere că operațiunea economică nu a fost realizată între părțile respective atunci când aceasta din urmă este afectată de un viciu sau de vreo lipsă, în special atunci când persoana impozabilă nu a avut cunoștință sau nu dispune de nicio dovadă a activității economice a operatorilor situați în amonte în lanț. În acest caz, examinarea aspectului dacă destinatarul facturii avea cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință de fraudă ar fi o posibilitate, însă nu o obligație.

62 Or, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că, astfel cum s-a amintit la punctele 41 și 42 din prezenta ordonanță, dreptul de deducere a TVA-ului se aplică indiferent de scopul și de rezultatul activității economice în cauză, iar faptul că TVA-ul datorat pentru operațiuni anterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către trezoreria statului nu influențează acest drept. În plus, potrivit jurisprudenței Curții, persoanele impozabile sunt astfel în general libere să aleagă structurile organizatorice sau modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale (Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 42 și jurisprudența citată). Principiul interzicerii practicilor abuzive, care se aplică în domeniul TVA-ului, interzice numai aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivelor Directivei 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 35 și 36, precum și jurisprudența citată).

63 În consecință, dacă, astfel cum indică instanța de trimitere, existența livrărilor de bunuri în cauza principală este dovedită, faptul că lanțul de operațiuni care a condus la aceste livrări pare irațional din punct de vedere economic sau nejustificat în mod rațional, precum și faptul că unul dintre participanții la acest lanț nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale nu pot fi considerate ca reprezentând în sine o fraudă.

64 În al doilea rând, un regim de probațiune precum cel descris la punctul 61 din prezenta ordonanță, care conduce la refuzul de a acorda persoanei impozabile beneficiul dreptului de deducere atunci când aceasta nu furnizează, printre altele, elemente care să justifice ansamblul operațiunilor realizate de toți participanții la acest lanț, precum și activitatea economică a acestor participanți, imputându-i, dacă este cazul, faptul că aceste elemente nu sunt verificabile, este contrar jurisprudenței amintite la punctele 50-58 din prezenta ordonanță, din care rezultă că îi revine administrației fiscale sarcina să dovedească la un standard juridic corespunzător, în fiecare caz, existența unei fraude săvârșite de fiecare dintre aceste persoane impozabile sau că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit



## 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

să știe că operațiunea vizată era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii sau de un alt operator care a intervenit în amonte în lanțul de livrări sau de prestări.

65 Deși faptele descrise la punctele 45 și 60 din prezenta ordonanță pot, desigur, să conțină indicii în privința faptului că persoana impozabilă a participat activ la o fraudă sau că aceasta știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunile vizate erau implicate într-o fraudă săvârșită de emitentul facturilor, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă o asemenea probă este prezentată, efectuând, în conformitate cu normele de probațiune din dreptul național, o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din cauza principală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 30, și Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869, punctul 36).

66 Având în vedere toate cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima-a patra întrebare că Directiva 2006/112 coroborată cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretată în sensul că se opune unei practici naționale prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul achitat pentru achiziții de bunuri care i-au fost livrate pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile, din moment ce, în primul rând, fabricarea bunurilor respective și livrarea lor nu au putut fi efectuate de emitentul acestor facturi, în lipsa resurselor materiale și umane necesare, iar bunurile menționate au fost, așadar, achiziționate în realitate de la o persoană neidentificată, în al doilea rând, normele naționale privind contabilitatea nu au fost respectate, în al treilea rând, lanțul de livrări care a condus la achizițiile menționate nu era justificat din punct de vedere economic și, în al patrulea rând, unele operațiuni anterioare care fac parte din acest lanț de livrări au fost afectate de nereguli. Pentru ca un astfel de refuz să fie întemeiat, trebuie să se stabilească corespunzător cerințelor legale că persoana impozabilă a participat în mod activ la o fraudă sau că aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă săvârșită de emitentul facturilor sau de orice alt operator care a intervenit în amonte în lanțul de livrări menționat, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

### *Cu privire la a cincea întrebare*

67 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune ca o amendă fiscală care se ridică la dublul cuantumului deducerii TVA-ului efectuate în mod nelegal să fie aplicată persoanei impozabile, deși trezoreria statului nu a suferit o pierdere de venituri fiscale. Aceasta solicită, în plus, să se stabilească dacă este posibil să se considere că una dintre condițiile de fapt de aplicare a articolului 170 alineatul (1) a treia teză din Codul de procedură fiscală este îndeplinită atunci când persoana impozabilă a pus la dispoziția autorității fiscale toate documentele aflate în posesia sa și a inclus în declarația sa de TVA facturile pe care le-a emis.

68 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, Curtea nu este competentă să interpreteze dreptul național, această misiune revenind exclusiv instanței de trimitere [Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Generics (UK) și alții, C-307/18, EU:C:2020:52, punctul 25, precum și jurisprudența citată]. Prin urmare, a doua parte a acestei întrebări, care vizează interpretarea dreptului național, este inadmisibilă.

69 În ceea ce privește prima parte a întrebării menționate, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță [Hotărârea din 26 martie 2020, Miasto Łowicz și Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

(Regimul disciplinar privind magistrații), C-558/18 și C-563/18, EU:C:2020:234, punctul 43, precum și jurisprudența citată]. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a unei norme a Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 10 decembrie 2018, Wightman și alții, C-621/18, EU:C:2018:999, punctul 27 precum și jurisprudența citată).

70 Procedura instituită la articolul 267 TFUE constituie un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale cu ajutorul căruia Curtea furnizează acestora din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii care le sunt necesare pentru soluționarea litigiilor asupra cărora urmează să se pronunțe. Justificarea trimiterii preliminare nu este formularea unor opinii consultative cu privire la probleme generale sau ipotetice, ci nevoia inerentă soluționării efective a unui litigiu [Hotărârea din 26 martie 2020, Miasto Łowicz și Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Regimul disciplinar privind magistrații), C-558/18 și C-563/18, EU:C:2020:234, punctul 44 precum și jurisprudența citată].

71 În speță, astfel cum reiese din decizia de trimitere, articolul 170 alineatul (1) a treia teză din Codul de procedură fiscală, pe care administrația fiscală l-a aplicat în cauza principală, prevede o amendă care se ridică la 200 % din cuantumul neplătit în cazul în care diferența în raport cu suma care trebuie plătită este legată de disimularea veniturilor sau de falsificarea ori de distrugerea unor elemente de probă, a unor registre contabile sau a unor înregistrări. Problema proporționalității acestei sancțiuni nu se poate pune decât dacă elementele constitutive ale acestei dispoziții s-au realizat, iar situația examinată intră în domeniul său de aplicare. Or, din descrierea situației prezentate de instanța de trimitere nu rezultă că acesta este cazul.

72 În aceste condiții, prima parte a celei de a cincea întrebări apare ca fiind ipotetică, iar răspunsul la aceasta nu este necesar pentru soluționarea litigiului principal. Rezultă că prima parte a celei de a cincea întrebări este de asemenea inadmisibilă.

### *Cu privire la a șasea întrebare*

73 Prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă trebuie să se considere că dreptul persoanelor impozabile de a introduce o acțiune în despăgubire garantează dreptul la o cale de atac eficientă consacrat la articolul 47 din cartă atunci când jurisprudența instanței naționale de ultim grad este, în mod constant, contrară Directivei 2006/112, astfel cum a fost interpretată de Curte, dat fiind că instanțele inferioare nu pot sesiza Curtea cu o cerere de decizie preliminară în toate cauzele cu care sunt sesizate.

74 În această privință, trebuie să se constate, mai întâi, că problema dreptului la despăgubire pentru prejudiciul cauzat printr-o nerespectare a dreptului Uniunii nu are legătură cu obiectul litigiului principal. În continuare, instanța de trimitere nu invocă vreun obstacol în calea dreptului justițiabililor de a formula o acțiune împotriva deciziilor administrației fiscale în fața instanțelor naționale. În sfârșit, ea nu susține nici că dreptul național o împiedică să sesizeze Curtea cu o întrebare preliminară dacă apreciază că jurisprudența instanței superioare este contrară dreptului Uniunii sau dacă are îndoieli în această privință, nici că este ținută, în conformitate cu dreptul procedural național, de dezlegările de drept sau de instrucțiunile date de această instanță superioară dacă apreciază, având în vedere interpretarea pe care a solicitat-o Curții, că aceste dezlegări sau aceste instrucțiuni nu sunt conforme cu dreptul Uniunii.

## 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

75 În această privință, trebuie amintit că organul jurisdicțional care nu se pronunță în ultimă instanță trebuie să fie liber, în special în cazul în care consideră că aprecierea juridică efectuată de instanța superioară ar putea să îl determine să pronunțe o hotărâre contrară dreptului Uniunii, să sesizeze Curtea cu întrebările care îl preocupă. În plus, trebuie să se sublinieze că posibilitatea recunoscută instanței naționale prin articolul 267 al doilea paragraf TFUE de a solicita Curții o interpretare preliminară anterior neaplicării, dacă este cazul, a instrucțiunilor unei instanțe superioare care s-ar dovedi contrare dreptului Uniunii nu se poate transforma într-o obligație (Hotărârea din 5 octombrie 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, punctele 27 și 28).

76 Rezultă că a șasea întrebare, care nu are în mod vădit legătură cu obiectul și cu realitatea litigiului principal, este inadmisibilă în raport cu jurisprudența amintită la punctul 69 din prezenta ordonanță.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

77 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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) dispune:

**Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborată cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretată în sensul că se opune unei practici naționale prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri care i-au fost livrate pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile, din moment ce, în primul rând, fabricarea bunurilor respective și livrarea lor nu au putut fi efectuate de emitentul acestor facturi, în lipsa resurselor materiale și umane necesare, iar bunurile menționate au fost, așadar, achiziționate în realitate de la o persoană neidentificată, în al doilea rând, normele naționale privind contabilitatea nu au fost respectate, în al treilea rând, lanțul de livrări care a condus la achizițiile menționate nu era justificat din punct de vedere economic și, în al patrulea rând, unele operațiuni anterioare care fac parte din acest lanț de livrări au fost afectate de nereguli. Pentru ca un astfel de refuz să fie întemeiat, trebuie să se stabilească corespunzător cerințelor legale că persoana impozabilă a participat în mod activ la o fraudă sau că aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă săvârșită de emitentul facturilor sau de orice alt operator care a intervenit în amonte în lanțul de livrări menționat, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.**