

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-596 din 2021 „A,, Anularea dreptului de deducere a TVA la al doilea dobânditor, într-un lanț de comercializare, atunci când beneficiarul stia în mod expres de existența unei fraude din punctul de vedere al TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

24 noiembrie 2022

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167 și 168 – Dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Principiul interzicerii fraudei – Lanț de livrări – Refuzarea dreptului de deducere în caz de fraudă – Persoană impozabilă – Al doilea dobânditor al unui bun – Fraudă privind o parte din TVA-ul datorat la prima achiziție – Întinderea refuzului dreptului de deducere”

În cauza C-596/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Nürnberg (Tribunalul Fiscal Nürnberg, Germania), prin decizia din 21 septembrie 2021, primită de Curte la 28 septembrie 2021, în procedura

A

împotriva

Finanzamt M

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii D. Gratsias (raportor), M. Ilešič, I. Jarukaitis, și Z. Csehi, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de J. Möller și R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek, și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Pethke și V. Uher, în calitate de agenți,

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 167, 168 și 178 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între A, pe de o parte, și Finanzamt M (Administrația Fiscală M, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, cu privire la refuzarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru achiziția unui vehicul efectuată în cursul exercițiului fiscal 2011.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 1, intitulat „Livrarea de bunuri”, din titlul IV din aceasta, intitulat la rândul său „Operațiuni taxabile”, transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare este considerat livrare de bunuri.

4 Articolul 167 din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 1, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, din titlul X din aceasta, intitulat „Deduceri”, prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

5 Articolul 168 din această directivă, care figurează în același capitol 1, 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 Potrivit articolului 178 din aceeași directivă, care figurează în capitolul 4, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, din titlul X menționat:

„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 titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

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 203 din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 1, intitulat „Obligația de plată”, din titlul XI din această directivă, intitulat la rândul său „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, prevede următoarele:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

8 Articolul 273 din directiva menționată, care figurează în capitolul 7, intitulat „Dispoziții diverse”, din titlul XI din această directivă, are următorul cuprins:

„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.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul german

9 Articolul 3 alineatul 3 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”) prevede:

„În cazul unei operațiuni în temeiul unui contract de comision [articolul 383 din Handelsgesetzbuch (Codul comercial)], livrarea are loc între comitent și comisionar. În cazul unui comision la vânzare, comisionarul este cel care este considerat clientul, în cazul unui comision la cumpărare, comitentul este considerat clientul.”

10 Articolul 15 alineatul (1) din UStG, în versiunea în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal, prevede:

„Persoana impozabilă poate deduce următoarele valori ale taxei aferente intrărilor:

(1) sumele legal datorate pentru livrări și alte prestări efectuate în favoarea sa de un alt profesionist. Exercițarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către profesionist a unei facturi emise conform articolelor 14 și 14a. [...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 În cursul anului 2011, A, comerciant și reclamant în litigiul principal, a cumpărat de la C, care pretindea că este W, un autovehicul de ocazie pentru nevoile întreprinderii sale (denumit în continuare „autovehiculul în litigiu”). W știa că C pretinde că este W și a consimțit la aceasta. C a adresat lui W o factură în valoare de 52 100,84 de euro, majorată cu 9 899,16 euro cu titlu de TVA pentru livrarea autovehiculului în litigiu, în timp ce W a adresat ulterior reclamantului din litigiul principal o factură în valoare de 64 705,88 de euro, majorată cu 12 294,12 euro cu titlu de TVA. W a emis această factură către C, care, la rândul său, a transmis-o reclamantului din litigiul principal.

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

12 A plătit către C o sumă totală de 77 000 de euro, compusă din 64 705,88 euro cu titlu de valoare a bunului și 12 294,12 euro cu titlu de TVA aferent. C a păstrat toate aceste sume pentru el. În contabilitatea sa și în declarațiile sale fiscale, C a înregistrat un preț de vânzare în sumă de 52 100,84 euro plus 9 899,16 euro reprezentând TVA-ul, astfel cum s-a indicat pe factura emisă de acesta lui W. C s-a limitat, în consecință, la restituirea taxei colectate aferente acestei din urmă sume, și anume 9 899,16 euro. W, la rândul său, nu a înregistrat operațiunea nici în contabilitatea sa, nici în declarațiile sale fiscale și, prin urmare, nu a plătit impozit cu acest titlu.

13 A solicită, pentru cumpărarea autovehiculului în litigiu, deducerea sumei de 12 294,12 euro cu titlu de TVA pe care l-a plătit în amonte. La rândul său, administrația fiscală consideră că A nu poate exercita dreptul de deducere pentru nicio sumă plătită în amonte cu titlu de TVA, întrucât nu putea ignora fraudă fiscală săvârșită de C.

14 Instanța de trimitere consideră că, ținând seama de apariția mai multor evenimente pe care le califică drept „anormale”, A ar fi trebuit să verifice identitatea cocontractantului său. Această verificare i-ar fi permis să constate, pe de o parte, că C își ascunsese în mod deliberat identitatea, ceea ce nu putea avea alt scop decât săvârșirea unei fraude privind TVA-ul datorat pentru vânzarea autovehiculului în litigiu, și, pe de altă parte, că W nu avea intenția de a-și îndeplini obligațiile fiscale.

15 Potrivit instanței de trimitere, condițiile prevăzute la articolul 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 din UStG și referitoare la deducerea TVA-ului aferent intrărilor sunt îndeplinite în ceea ce privește suma de 12 294,12 euro menționată, cu titlu de TVA, pe factura pe care W a adresat-o societății A. Consimțământul lui W la acțiunile lui C ar face ca acești doi operatori să fie legați de un comision la vânzare atipic, în sensul că comitentul, respectiv C, este și agentul lui W, care este comisionarul. Prin urmare, este necesar să se considere că C a livrat, într-o primă etapă, vehiculul în litigiu lui W și că W, într-o a doua etapă, a livrat acest vehicul lui A.

16 Instanța de trimitere observă că, potrivit jurisprudenței Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), lui A i s-ar putea refuza deducerea sumei de 12 294,12 euro, deși, în primul rând, cuantumul fraudei privind TVA-ul săvârșite de C nu a fost decât de 2 394,96 euro și, în al doilea rând, diferența dintre taxa plătită efectiv și taxa datorată în cazul în care operațiunile s-ar fi desfășurat în mod legal se ridică tocmai la acest din urmă cuantum.

17 Instanța de trimitere consideră totuși că deducerea TVA-ului aferent intrărilor nu trebuie refuzată decât în măsura în care se dovedește necesară pentru a compensa pierderea de venituri fiscale cauzată de un comportament fraudulos. În aceste condiții, instanța de trimitere observă de asemenea că, potrivit Ordonanței din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 35), refuzul dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor nu depinde de aspectul dacă persoana implicată într-o fraudă fiscală a obținut din aceasta un avantaj fiscal sau economic, ci urmărește să împiedice operațiunile frauduloase, privând de deșeu bunurile și serviciile care au făcut obiectul unei operațiuni implicate într-o fraudă.

18 În aceste condiții, instanța de trimitere înclină în favoarea unei limitări a refuzului dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor la prejudiciul fiscal suferit de stat. Acest prejudiciu ar trebui calculat prin compararea cuantumului taxei datorate legal pentru toate prestațiile cu valoarea taxei plătite efectiv. Potrivit acestei abordări, A ar avea dreptul să deducă suma de 9 899,16 euro cu titlu de taxă achitată în amonte. Numai deducerea care privește surplusul, și anume suma de 2 394,96 euro corespunzătoare prejudiciului fiscal suferit de stat, ar trebui să îi fie refuzată.

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 În aceste condiții, Finanzgericht Nürnberg (Tribunalul Fiscal Nürnberg, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Celui de al doilea dobânditor al unui bun i se poate refuza deducerea TVA-ului aferent achiziției pentru motivul că acesta trebuia să știe că vânzătorul inițial a săvârșit o fraudă privind TVA-ul la momentul primei înstrăinări, deși inclusiv primul dobânditor știa că vânzătorul inițial a săvârșit o fraudă privind TVA-ul la momentul primei înstrăinări?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: refuzul opus celui de al doilea dobânditor este limitat, în ceea ce privește cuantumul, la prejudiciul fiscal suferit ca urmare a fraudei?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare: prejudiciul fiscal se calculează:

a) pe baza unei comparații între impozitul legal datorat în lanțul prestațiilor și impozitul stabilit în mod efectiv;

b) pe baza unei comparații între impozitul legal datorat în lanțul prestațiilor și impozitul plătit în mod efectiv;

c) în alt mod?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

20 Deși, în formularea celor trei întrebări, instanța de trimitere nu a vizat nicio dispoziție specifică din Directiva 2006/112 și niciun principiu general de drept, reiese totuși din cererea sa că întrebările acestei instanțe privesc interpretarea articolelor 167 și 168 din această directivă în lumina principiului interzicerii fraudei, care constituie un principiu general al dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2021, Granarolo, C-617/19, EU:C:2021:338, punctul 63).

21 În această privință, trebuie amintit de la bun început că 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 și utilizate în vederea unei activități impozabile constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului. Prin urmare, 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 cât timp persoanele impozabile care doresc să îl exercite respectă cerințele sau condițiile atât de fond, cât și de formă cărora li se subordonează dreptul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 31).

22 În special, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. 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).

23 În plus, problema dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau ulterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către trezorerie nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte. Astfel, TVA-ul se aplică asupra fiecărei operațiuni

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

de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 40).

24 În aceste condiții, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, astfel încât justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 21, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 45 și jurisprudența citată).

25 Beneficiul dreptului de deducere trebuie refuzat nu numai atunci când o fraudă este săvârșită chiar de persoana impozabilă, ci și atunci când se stabilește că această persoană impozabilă, careia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau servicii, participă la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA. Astfel, o asemenea persoană impozabilă trebuie să fie considerată, în sensul Directivei 2006/112, ca participând la fraudă sau facilitând-o, indiferent dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctele 22 și 23, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctele 46 și 47 și jurisprudența citată).

26 În schimb, este incompatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 refuzul acestui drept opus unei persoane impozabile care nu știa sau 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 posteroară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă în materie de TVA. Astfel, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului (Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 25, și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 49).

27 În temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112, statele membre au posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea. În particular, în lipsa unor dispoziții de drept al Uniunii cu privire la acest aspect, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de legislația Uniunii pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punctul 25).

28 Acestea sunt considerațiile în lumina cărora trebuie să se răspundă la primele trei întrebări adresate de instanța de trimitere.

Cu privire la prima întrebare

29 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112, citite în lumina principiului interzicerii fraudei, trebuie interpretate în sensul că celui de al doilea dobânditor al unui bun i se poate refuza beneficiul deducerii TVA-ului achitat în amonte atunci când acesta știa sau ar fi trebuit să știe că achiziția respectivă era legată de o fraudă privind TVA-ul săvârșită de vânzătorul inițial cu ocazia primei vânzări, chiar dacă și primul dobânditor avea cunoștință de această fraudă.

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

30 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 26 din prezenta hotărâre, simplul fapt că persoana impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii în condițiile în care știa, în orice mod, că prin această achiziție participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită în amonte în lanțul de livrări sau de prestări este considerat, potrivit Directivei 2006/112, o participare la această fraudă. Unicul act pozitiv care este determinant pentru a justifica un refuz al dreptului de deducere într-o asemenea situație este achiziționarea acestor bunuri sau servicii. Această achiziționare facilitează fraudă permițând desfacerea bunurilor vizate, care este suficientă pentru a determina refuzul dreptului de deducere a TVA-ului achitat (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctele 26 și 34).

31 Rezultă că, atunci când se stabilește în mod adecvat că cel de al doilea cumpărător avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștința despre existența unei fraude privind TVA-ul săvârșite de vânzătorul inițial, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere în cauza principală, faptul că primul dobânditor al unui bun este de asemenea la curent și că a facilitat fraudă săvârșită de vânzătorul inițial nu se opune ca acestui al doilea cumpărător să i se poată refuza beneficiul deducerii TVA-ului achitat cu ocazia unei operațiuni vizate de această fraudă sau care intervine în aval de această fraudă.

32 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112, în lumina principiului interzicerii fraudei, trebuie interpretate în sensul că celui de al doilea dobânditor al unui bun i se poate refuza beneficiul deducerii TVA-ului achitat în amonte, pentru motivul că avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștința despre existența unei fraude privind TVA-ul săvârșite de vânzătorul inițial cu ocazia primei vânzări, chiar dacă și primul dobânditor avea cunoștința despre această fraudă.

Cu privire la a doua întrebare

33 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112, în lumina principiului interzicerii fraudei, trebuie interpretate în sensul că unui al doilea dobânditor al unui bun care, într-o etapă anterioară acestei achiziții, a făcut obiectul unei operațiuni frauduloase privind numai o parte din TVA-ul pe care statul are dreptul să îl colecteze i se poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului achitat în temeiul acestei operațiuni integral sau numai în quantumul care face obiectul fraudei săvârșite care a determinat prejudiciul fiscal.

34 În aceste condiții, trebuie amintit, pe de o parte, că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, astfel încât justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. 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 (Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 21, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 45 și jurisprudența citată).

35 În ceea ce privește fraudă, potrivit unei jurisprudențe constante, beneficiul dreptului de deducere trebuie refuzat nu numai atunci când o fraudă este săvârșită de persoana impozabilă însăși, ci și atunci când se stabilește că persoana impozabilă căreia i-au fost livrate sau prestate bunurile sau serviciile care servesc drept temei pentru dreptul de deducere știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau servicii, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. Astfel, s-a considerat, în această privință, că o astfel de persoană impozabilă trebuie, potrivit Directivei 2006/112, să fie considerată participant la fraudă, indiferent dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează

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

în aval, întrucât persoana impozabilă respectivă, într-o asemenea situație, ajută autorii fraudei respective și devine complice la aceasta (Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctele 22 și 23, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctele 46 și 47 și jurisprudența citată).

36 Pe de altă parte, trebuie subliniat că refuzul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte de reclamantul din litigiul principal trebuie disociat de sancțiunile pe care statul membru le poate prevedea conform articolului 273 din Directiva 2006/112. Desigur, fraudele trebuie sancționate în cadrul aplicării sancțiunilor definite de statele membre pentru a descuraja comportamentele fiscale nelegale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iulie 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punctele 26 și 38).

37 Totuși, în conformitate cu regimul armonizat al TVA-ului, revine autorităților și instanțelor naționale sarcina de a refuza beneficiul dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau că persoana impozabilă, căreia îi sunt livrate bunurile sau serviciile care servesc drept bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe, dacă efectuase verificarea care putea fi impusă în mod rezonabil oricărui operator economic, că operațiunea la care participa era legată de o fraudă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 53, 54 și 59).

38 Dat fiind că recunoașterea existenței unei fraude care a afectat operațiunea taxabilă care conferă dreptul de deducere, în pofida realizării verificărilor care pot fi pretinse în mod rezonabil oricărui operator economic, constituie astfel o condiție materială implicită a dreptului de deducere, unei persoane impozabile care nu îndeplinește această condiție trebuie, așadar, să i se refuze exercitarea în totalitate a dreptului său de deducere (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctele 24, 31 și 33).

39 Această concluzie este confirmată de obiectivele urmărite de obligația autorităților și a instanțelor naționale de a refuza dreptul de deducere atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea făcea parte la o fraudă. Astfel, după cum reiese din jurisprudența Curții, această cerință are în special ca obiectiv să oblige persoanele impozabile să îndeplinească diligențele care pot fi pretinse în mod rezonabil cu ocazia oricărei operațiuni economice pentru a se asigura că operațiunile pe care le efectuează nu le determină să participe la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 28 și jurisprudența citată).

40 Or, un astfel de obiectiv nu ar putea fi realizat în mod eficient dacă refuzul dreptului de deducere ar fi limitat numai la partea din sumele plătite cu titlu de TVA datorat care corespunde cuantumului care face obiectul fraudei, în măsura în care, procedând astfel, persoanele impozabile ar fi doar încurajate să întreprindă măsurile adecvate pentru a limita consecințele unei eventuale fraude, iar nu în mod necesar pe cele care permit să se asigure că operațiunile pe care le efectuează nu le determină să participe la o fraudă fiscală sau să o faciliteze.

41 În plus, Curtea a avut deja ocazia de a statua că faptul că o persoană impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii, deși știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau servicii, participă la o operațiune implicată într-o fraudă săvârșită în amonte, este suficient pentru a se considera că persoana impozabilă respectivă a participat la această fraudă și pentru a o priva de dreptul la deducere, fără a mai fi necesar să se stabilească existența unui risc de pierdere a veniturilor fiscale (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 56).

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

42 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112, în lumina principiului interzicerii fraudei, trebuie interpretate în sensul că celui de al doilea dobânditor al unui bun care, într-o etapă anterioară acestei achiziții, a făcut obiectul unei operațiuni frauduloase privind numai o parte din TVA-ul pe care statul are dreptul să îl colecteze trebuie să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte în integralitatea sa atunci când acesta știa sau ar fi trebuit să știe că această achiziție este legată de o fraudă.

Cu privire la a treia întrebare

43 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 cincea) declară:

1) Articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, citite în lumina principiului interzicerii fraudei,

trebuie interpretate în sensul că

celui de al doilea dobânditor al unui bun i se poate refuza deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru motivul că acesta avea sau trebuia să aibă cunoștință despre existența unei fraude privind TVA-ul săvârșite de vânzătorul inițial cu ocazia primei înstrăinări, deși și primul dobânditor avea cunoștință despre această fraudă.

2) Articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112/CE, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE, în lumina principiului interzicerii fraudei,

trebuie interpretate în sensul că

celui de al doilea dobânditor al unui bun care, într-o etapă anterioară acestei achiziții, a făcut obiectul unei operațiuni frauduloase privind numai o parte din taxa pe valoarea adăugată (TVA) pe care statul are dreptul să îl colecteze, trebuie să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte în integralitatea sa atunci când acesta știa sau ar fi trebuit să știe că această achiziție este legată de o fraudă.