

## 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-114 din 2022, W. sp. z o.o., Refuzul deducerii TVA de la achiziția unei pe motivul încălcării legislației naționale a unui stat membru și reglementările comunitare în domeniul TVA.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

25 mai 2023

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere a TVA-ului – Refuz – Refuz întemeiat pe nulitatea operațiunii în temeiul dreptului civil național”

În cauza C-114/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 23 noiembrie 2021, primită de Curte la 18 februarie 2022, în procedura

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**

împotriva

**W. sp. z o.o.,**

CURTEA (Camera a zecea),

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

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, de B. Kołodziej, D. Pach și T. Wojciechowski;
- pentru W. sp. z o.o., de M. Kwietko-Bębnowski, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și I. Barcew, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,  
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 articolului 167, a articolului 168 litera (a), a articolului 178 litera (a) și a articolului 273 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”), interpretate în lumina principiilor neutralității fiscale și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (directorul Administrației Fiscale din Varșovia, Polonia, denumit în continuare „directorul administrației fiscale”), pe de o parte, și W. sp. z o.o., pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) menționate pe o factură adresată lui W. din data de 27 octombrie 2015.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Potrivit articolului 63 din Directiva 2006/112:

„[...] TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

4 Articolul 167 din aceeași directivă prevede:

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

5 Articolul 168 din directiva menționată prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

6 Potrivit articolului 178 din Directiva 2006/112:

„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 273 din această directivă prevede:

„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 polonez*

8 Articolul 88 alineatul 3a punctul 4 litera c) din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„3a. Facturile și documentele vamale nu pot servi drept documente justificative pentru deducerea taxei în amonte, pentru rambursarea unui credit fiscal sau pentru rambursarea taxei achitate în amonte în cazul în care:

[...]

4. facturile, facturile rectificative sau documentele vamale emise:

[...]

c) constată operațiuni cărora li se aplică dispozițiile articolelor 58 și 83 din Codul civil – pentru partea referitoare la aceste operațiuni.”

9 Articolul 58 din ustawa – Kodeks cywilny (Legea privind Codul civil) din 23 aprilie 1964, text consolidat (Dz. U. 2020, poziția 1740) (denumit în continuare „Codul civil”), prevede:

„1. Un act juridic contrar legii sau prin care se urmărește eludarea legii este nul și neavenit, cu excepția cazului în care o dispoziție relevantă prevede altfel [...]

2. Un act juridic contrar regulilor conviețuirii sociale este nul.

3. În cazul în care numai o parte a actului juridic este lovită de nulitate, celelalte părți ale actului rămân în vigoare, cu excepția cazului în care reiese din împrejurări că actul nu ar fi fost executat în lipsa dispozițiilor lovite de nulitate.”

10 Potrivit articolului 83 din Codul civil:

„1. Manifestarea de voință fictivă față de cealaltă parte cu acordul acesteia este nulă. Atunci când este exprimată în scopul ascunderii unui alt act juridic, validitatea acestei manifestări de voință este apreciată în funcție de caracteristicile acestui act.

## 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

2. Caracterul fictiv al manifestării de voință nu afectează efectele actului juridic realizat, cu titlu oneros, în temeiul unei declarații fictive, atunci când, ca urmare a acestui act, un terț dobândește un drept sau este scutit de o obligație, cu excepția cazului în care terțul a acționat cu rea-credință.”

### Litigiul principal și întrebarea preliminară

11 La 27 octombrie 2015, M. sp. z o.o. S. K. A. a emis o factură privind o cesiune de mărci în favoarea lui W. supusă TVA-ului, care a fost declarată și achitată de W.

12 Printr-o decizie din 20 octombrie 2017, administrația fiscală a repus în discuție dreptul de deducere a TVA-ului de care beneficiase W., referitor la această factură, în temeiul articolului 88 alineatul 3a punctul 4 litera c) din Legea privind TVA-ul, pentru motivul că cesiunea de mărci în cauză era nulă în temeiul articolului 58 alineatul 2 din Codul civil, ca fiind contrară regulilor conviețuirii sociale, în sensul acestei dispoziții.

13 Această decizie a fost confirmată printr-o decizie din 11 octombrie 2018 a directorului administrației fiscale, care a considerat totuși că cesiunea de mărci în cauză era un act fictiv, în sensul articolului 83 din Codul civil.

14 W. a formulat o acțiune împotriva acestei din urmă decizii la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia), care a anulat decizia menționată printr-o hotărâre din 29 mai 2019, pentru motivul că administrația fiscală nu a făcut dovada caracterului fictiv al operațiunii în cauză.

15 Directorul administrației fiscale a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), instanța de trimitere.

16 Această instanță are îndoieli cu privire la conformitatea articolului 88 alineatul 3a punctul 4 litera c) din Legea privind TVA-ul cu Directiva 2006/112.

17 Ea arată că din această directivă nu reiese că o persoană impozabilă își poate pierde dreptul de deducere a TVA-ului care i-a fost facturat pentru motivul că operațiunea în cauză nu este conformă cu dreptul civil național, dreptul de deducere făcând parte integrantă, potrivit jurisprudenței Curții, din sistemul de TVA și neputând, în principiu, să fie limitat. Aceasta consideră că autonomia TVA-ului în raport cu normele de drept civil național și neutralitatea TVA-ului pledează în sensul că nevaliditatea unei operațiuni juridice în raport cu acest drept nu ar trebui să conducă în mod automat la excluderea de la dreptul de deducere.

18 Ea arată, în această privință, că din jurisprudența Curții reiese că derogările de la dreptul de deducere a TVA-ului nu sunt admise decât în cazurile expres prevăzute de dispozițiile Directivei 2006/112, că sunt de strictă interpretare și că acest drept trebuie refuzat atunci când se stabilește, având în vedere elemente obiective, că este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

19 Aceasta adaugă că, deși, în conformitate cu articolul 273 din Directiva 2006/112, statele membre au posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, acestea sunt totuși obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale, printre care principiul neutralității, și cu respectarea principiului proporționalității.

## 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

20 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului 167, ale articolului 168 litera (a), ale articolului 178 litera (a) și ale articolului 273 din Directiva 2006/112 [...] precum și principiile neutralității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale, precum articolul 88 alineatul 3a punctul 4 litera c) din [Legea privind TVA-ul], care privează persoana impozabilă de dreptul de deducere a TVA-ului aferent dobândirii unui drept (a unui activ) considerate ca fiind realizată fictiv în sensul dispozițiilor de drept civil național, indiferent dacă efectul urmărit al operațiunii a fost un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară unuia sau mai multor obiective ale [acestei directive] și dacă acesta a reprezentat scopul esențial al soluției contractuale adoptate?”

### Cu privire la întrebarea preliminară

21 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că directorul administrației fiscale consideră că cererea de decizie preliminară trebuie declarată inadmisibilă, în temeiul articolului 94 litera (a) din Regulamentul de procedură al Curții, pentru motivul că nu ar expune situația de fapt relevantă din litigiul principal și nici circumstanțele factuale pe care se întemeiază întrebarea preliminară, neprecizând motivele pentru care operațiunea în cauză prezintă un caracter fictiv.

22 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante și conform articolului 94 din acest regulament de procedură, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să fie utilă instanței naționale impune definirea de către aceasta din urmă a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări. În plus, decizia de trimitere trebuie să indice motivele exacte care au determinat instanța națională să ridice problema interpretării dreptului Uniunii și să considere necesar să adreseze Curții o întrebare preliminară (Hotărârea din 24 februarie 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, punctul 31 și jurisprudența citată).

23 În speță, este adevărat că instanța de trimitere nu a furnizat informații privind motivele pentru care operațiunea în discuție în litigiul principal a fost considerată fictivă de directorul administrației fiscale. În schimb, ea indică, în mod sumar, dar clar, conținutul deciziei prin care acesta din urmă refuză dreptul de deducere care face obiectul acestui litigiu și expune cu precizie motivele pentru care are îndoieli cu privire la compatibilitatea dispoziției de drept național care constituie temeiul juridic al acestei decizii în raport cu Directiva 2006/112 și cu principiile neutralității fiscale și proporționalității.

24 În consecință, întrebarea preliminară este admisibilă.

25 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 coroborate cu principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia persoana impozabilă este privată de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru simplul fapt că această operațiune este considerată fictivă și lovită de nulitate în temeiul dispozițiilor dreptului civil național, fără a fi necesar să se stabilească faptul că aceasta provine dintr-o fraudă privind TVA-ul sau dintr-un abuz de drept.

26 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, această întrebare este adresată în contextul unui litigiu în care directorul administrației fiscale a respins acțiunea persoanei impozabile împotriva unei decizii prin care se repunea în discuție dreptul de deducere a TVA-ului, din cauza caracterului fictiv al operațiunii de cesiune de mărci realizate în amonte, întemeindu-se pe o dispoziție din Legea privind

## 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

TVA-ul ce are ca efect interzicerea unui astfel de drept atunci când este aplicabilă operațiunii taxabile în cauză o normă din Codul civil potrivit căreia manifestarea de voință fictivă în privința celeilalte părți cu acordul său este nulă.

27 În această privință, 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. 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 [Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, EU:C:2011:530, punctele 42 și 43, precum și Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului), C-596/21, EU:C:2022:921, punctul 21 și jurisprudența citată].

28 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 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punctul 19, 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 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului), C-596/21, EU:C:2022:921, punctul 22].

29 Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.

30 Cerințele sau condițiile de fond necesare pentru nașterea acestui drept sunt enumerate la articolul 168 din Directiva 2006/112. Astfel, pentru a putea beneficia de dreptul menționat, este necesar, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul acestei 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 propriilor operațiuni taxabile și ca, în amonte, astfel cum se precizează la litera (a) din acest articol, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă.

31 În plus, potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, exigibilitatea acestei taxe intervenind, în temeiul articolului 63 din această directivă, atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Rezultă că dreptul de deducere este, în principiu, condiționat de dovada realizării efective a operațiunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2005, António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, punctele 24 și 25, Hotărârea din 27 iunie 2018, SGI și Valériane, C-459/17 și C-460/17, EU:C:2018:501, punctul 34, precum și punctul 35, și Hotărârea din 29 septembrie 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, punctul 40). Astfel, în lipsa realizării efective a livrării de bunuri sau a prestării de servicii, nu poate lua naștere niciun drept de deducere.

32 De altfel, Curtea a statuat deja că este inerent mecanismului TVA-ului ca o operațiune de achiziție fictivă să nu poată da naștere dreptului la nicio deducere a acestei taxe, întrucât o astfel de operațiune nu poate avea vreo legătură cu operațiunile taxate în aval (Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctele 24 și 25, 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

33 Astfel, în primul rând, refuzul de a acorda unei persoane impozabile dreptul de deducere în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal poate fi justificat prin constatarea faptului că nu se face dovada realizării efective a operațiunii invocate pentru a justifica dreptul de deducere.

34 Astfel, pentru a putea concluziona în sensul existenței, în principiu, a dreptului de deducere în astfel de împrejurări, este necesar să se verifice dacă cesiunea de mărci invocată pentru a justifica acest drept a fost efectiv realizată și dacă mărcile în cauză au fost utilizate de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile.

35 În această privință, trebuie amintit că sarcina probei revine persoanei impozabile, ce are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv livrate sau furnizate în amonte bunuri sau servicii de către o altă persoană impozabilă, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-ului și pentru care a achitat efectiv TVA-ul (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 44, Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 39, și Hotărârea din 16 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctul 100).

36 În ceea ce privește evaluarea probelor prezentate în vederea stabilirii existenței operațiunii impozabile, aceasta trebuie efectuată de instanța națională în conformitate cu normele privind probele din dreptul național, efectuând o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din speță (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 53, și Ordonanța din 9 ianuarie 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, punctul 46, precum și jurisprudența citată).

37 Dacă, în cauza principală, rezultă din această apreciere, care trebuie efectuată de instanța de trimitere, că cesiunea de mărci invocată nu a fost efectiv realizată, nu poate lua naștere niciun drept de deducere.

38 În acest context, astfel cum arată guvernul polonez în observațiile sale scrise, instanța de trimitere va putea lua în considerare împrejurarea, presupunând că este dovedită, că, în pofida aparentei încheieri a unui contract de cesiune, părțile ar fi continuat în realitate să acționeze ca și cum cedentul ar fi încă titularul mărcilor în cauză, W. nefiind decât deținătorul precar.

39 Dacă, în schimb, din această apreciere globală reiese că cesiunea menționată a fost efectiv realizată și că mărcile cedate au fost utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxate, dreptul de deducere nu poate, în principiu, să îi fie negat.

40 Totuși, în al doilea rând, acest drept poate fi refuzat persoanei impozabile dacă se stabilește, având în vedere elemente obiective, că este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

41 Astfel, trebuie amintit că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 și că Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, chiar dacă ar fi întrunite condițiile de fond ale dreptului de deducere, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea acestui drept dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că dreptul menționat este invocat în mod fraudulos sau abuziv (Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punctele 34 și 35, Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 43, precum și Hotărârea din 1 decembrie 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punctul 26).

## 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

42 În ceea ce privește fraudă, potrivit unei jurisprudențe constante, beneficiul dreptului de deducere trebuie refuzat nu numai atunci când o fraudă în materie de TVA este săvârșită chiar de persoana impozabilă, ci și atunci când se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă, căreia 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, participa la o operațiune implicată într-o astfel de fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 40, Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 48, și Hotărârea din 1 decembrie 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punctul 27).

43 Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o asemenea fraudă. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (Ordonanța din 9 ianuarie 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, punctul 53 și jurisprudența citată).

44 În ceea ce privește abuzul de drept, reiese dintr-o jurisprudență iterativă că, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesar, pe de o parte, ca operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva 2006/112 și legislației naționale care transpune această directivă, să aibă drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal (Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 74 și 75, Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 36, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, punctul 35).

45 În ceea ce privește problema dacă scopul esențial al unei operațiuni se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal, trebuie amintit că, în materie de TVA, Curtea a statuat deja că, în cazul în care persoana impozabilă poate să aleagă între două operațiuni, nu este obligată să o aleagă pe cea care implică plata valorii celei mai mari a TVA-ului, ci, dimpotrivă, are dreptul să își aleagă structura activității astfel încât să își limiteze datoria fiscală. Persoanele impozabile sunt astfel în general libere să aleagă structurile organizatorice și 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 Ordonanța din 9 ianuarie 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, punctul 40).

46 În consecință, principiul interzicerii practicilor abuzive, care se aplică în domeniul TVA-ului, interzice 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 (Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, punctul 26, și Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, punctul 51, precum și Ordonanța din 9 ianuarie 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, punctul 41).

47 Trebuie să se amintească de asemenea că măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor



## **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**

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 9 decembrie 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, punctul 28 și jurisprudența citată).

48 În speță, pe de o parte, trebuie arătat că din explicațiile furnizate de instanța de trimitere nu reiese că elementele în raport cu care un act juridic referitor la o operațiune supusă TVA-ului poate fi calificat drept fictiv și, prin urmare, declarat nul, în temeiul normelor de drept civil național, coincid cu elementele care, conform indicațiilor care figurează la punctele 33-38 din prezenta hotărâre, permit calificarea, în raport cu dreptul Uniunii, a unei operațiuni economice supuse acestei taxe drept operațiune fictivă și, prin urmare, justificarea, conform jurisprudenței amintite la punctul 32 din această hotărâre, a refuzului de a acorda persoanei impozabile un drept de deducere. O astfel de nulitate nu poate, așadar, în principiu, să justifice acest refuz.

49 Pe de altă parte, din constatările instanței de trimitere reiese că legislația națională în cauză vizează, în general, orice situație în care persoana impozabilă a îndeplinit un act juridic considerat fictiv și, prin urmare, nul în temeiul Codului civil, fără a fi necesar să se stabilească, independent de normele de drept civil aplicabile și în raport cu elemente obiective, că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv. Or, deși caracterul fictiv, în temeiul dispozițiilor de drept civil național, al contractului încheiat între persoana impozabilă și emitentul facturii poate constitui un indiciu al unei practici frauduloase sau abuzive în sensul și în vederea aplicării Directivei 2006/112, o astfel de practică nu poate fi dedusă numai din această împrejurare.

50 În aceste condiții, având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se concluzioneze că, prin faptul că prevede că anularea, în temeiul unei norme de drept civil, a unui act juridic considerat fictiv determină refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, fără a fi necesar să se stabilească faptul că sunt întrunite elementele care permit calificarea, din perspectiva dreptului Uniunii, a unei operațiuni economice taxabile drept operațiune fictivă sau, atunci când această operațiune a fost efectiv realizată, că acest drept de deducere a fost exercitat în mod fraudulos sau abuziv, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor Directivei 2006/112, care urmăresc asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii.

51 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112, citite în lumina principiilor neutralității fiscale și proporționalității, trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia persoana impozabilă este privată de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru simplul fapt că o operațiune economică taxabilă este considerată fictivă și lovită de nulitate în temeiul dispozițiilor dreptului civil național, fără a fi necesar să se stabilească faptul că sunt întrunite elementele care permit calificarea, din perspectiva dreptului Uniunii, a acestei operațiuni drept operațiune fictivă sau, atunci când operațiunea menționată a fost efectiv realizată, că aceasta provine dintr-o fraudă privind TVA-ul sau dintr-un abuz de drept.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

52 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

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

**Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 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 principiilor neutralității fiscale și proporționalității,**

**trebuie interpretate în sensul că**

**se opun unei legislații naționale în temeiul căreia persoana impozabilă este privată de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte pentru simplul fapt că o operațiune economică taxabilă este considerată fictivă și lovită de nulitate în temeiul dispozițiilor dreptului civil național, fără a fi necesar să se stabilească faptul că sunt întrunite elementele care permit calificarea, din perspectiva dreptului Uniunii, a acestei operațiuni drept operațiune fictivă sau, atunci când operațiunea menționată a fost efectiv realizată, că aceasta provine dintr-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată sau dintr-un abuz de drept.**