

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

Cauza C-537 din 2022, Global Ink Trade Kft. Fraudă fiscală realizată de furnizor și exercitarea dreptului de deducere a TVA de către cumpărătorul de bună credință.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

11 ianuarie 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Refuzul dreptului de deducere – Obligații ale persoanei impozabile – Obligația de diligență – Sarcina probei – Principiile neutralității fiscale și securității juridice – Supremația dreptului Uniunii – Contradicție între jurisprudența unei instanțe naționale și dreptul Uniunii”

În cauza C-537/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), prin decizia din 31 mai 2022, primită de Curte la 11 august 2022, în procedura

Global Ink Trade Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnia T. von Danwitz (raportor), P. G. Xuereb, A. Kumin și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: A. M. Collins,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul maghiar, de domnul M. Z. Fehér și K. Szíjjártó, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și A. Sipos, în calitate de agenți,

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

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiului supremației dreptului Uniunii, precum și a articolului 167, a articolului 168 litera (a) și a articolului 178 litera (a) 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, denumită în continuare „Directiva privind TVA-ul”), interpretate în lumina principiilor neutralității fiscale și securității juridice.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Global Ink Trade Kft., pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Oficiului Național Fiscal și Vamal, Ungaria) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă al beneficiului dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unor achiziții de bunuri.

Cadrul juridic

- 3 Articolul 167 din Directiva privind TVA-ul prevede că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.
- 4 Potrivit articolului 168 litera (a) din această directivă:

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

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

[...]”

- 5 În temeiul articolului 178 litera (a) din directiva menționată, pentru a-și putea exercita dreptul de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din aceasta,

persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu cerințele prevăzute de aceeași directivă.

- 6 Articolul 273 primul paragraf din Directiva privind TVA-ul 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.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 7 Global Ink Trade desfășoară o activitate de comerț cu ridicata în Ungaria. Într-o perioadă cuprinsă între luna iulie 2012 și luna iunie 2013, această întreprindere a achiziționat diverse materiale de birotică. Cea mai mare parte a facturilor aferente acestor achiziții menționează că furnizorul bunurilor în cauză era întreprinderea maghiară Office Builder Kft.
- 8 Cu ocazia verificărilor efectuate la Office Builder, administrația fiscală a observat în special că aceasta nu desfășura o activitate economică reală și că nu își respectase obligațiile fiscale. Administratorul acestei întreprinderi, încarcerat într-un penitenciar în martie 2013, ar fi negat că ar fi întocmit vreo factură și că ar fi întreținut vreo corespondență cu Global Ink Trade. În plus, aceeași administrație a constatat că adresa electronică utilizată pentru corespondența dintre Office Builder și Global Ink Trade nu corespundea adresei electronice oficiale a Office Builder.
- 9 Administrația fiscală a interogat de asemenea martori, care ar fi confirmat că bunurile în cauză fuseseră livrate societății Global Ink Trade. Administratorul acesteia din urmă ar fi declarat că a intrat într-un raport de drept comercial cu Office Builder în urma unui anunț publicat de aceasta din urmă într-un ziar local, precum și că a verificat datele acestei întreprinderi la registrul comerțului și că s-a întâlnit personal cu un reprezentant al acesteia, toate schimburile ulterioare desfășurându-se însă prin e-mail.
- 10 Pe baza probelor colectate, administrația fiscală a apreciat că facturile despre care se pretinde că au fost emise de Office Builder și adresate Global Ink Trade nu erau credibile, având în vedere că administratorul Office Builder negase în mod expres că le-a emis. Astfel, administrația menționată a dedus din aceasta că între aceste două întreprinderi nu avuseseră loc operațiunile descrise pe facturile respective. În

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

consecință, administrația menționată a decis să refuze Global Ink Trade dreptul de deducere a TVA-ului care figurează pe facturile menționate pentru motivul, printre altele, că aceasta nu dăduse dovadă de diligența necesară în exercitarea activității sale, în special omițând să se informeze suficient cu privire la identitatea reală a furnizorului său și cu privire la respectarea de către acesta a obligațiilor sale fiscale, făcându-se astfel vinovată de fraudă pasivă.

- 11 Global Ink Trade a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), care este instanța de trimitere, susținând că refuzul administrației fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA-ului aferent facturilor în cauză s-ar întemeia pe fapte nedovedite și că această administrație nu ar fi ținut seama de faptul că ea suporta sarcina probei.
- 12 În acest context, instanța de trimitere constată că dispozițiile relevante ale Directivei TVA au fost interpretate de Curte în cauze asemănătoare, referitoare la Ungaria, în Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, denumită în continuare „Ordonanța Vikingo Fővállalkozó”), și în Ordonanța Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674, denumită în continuare „Ordonanța Crewprint”). Or, potrivit acestei instanțe, Kúria (Curtea Supremă, Ungaria) ar continua să aplice jurisprudența sa anterioară acestor ordonanțe, care pare să restrângă dreptul de deducere a TVA-ului prin cerințe care nu își găsesc temei în Directiva privind TVA-ul, pentru motivul că ordonanțele menționate nu pot conține elemente noi pentru interpretarea dreptului Uniunii.
- 13 În special, jurisprudența Kúria (Curtea Supremă) ar avea ca efect să impună oricărei persoane impozabile să efectueze verificări complexe și aprofundate referitoare la furnizorii săi, mai ales în ceea ce privește respectarea de către aceștia a propriilor obligații de declarare și de plată a TVA-ului, deși din Ordonanța Vikingo Fővállalkozó ar reieși că aceste verificări nu pot fi puse în sarcina persoanei impozabile care își exercită dreptul de deducere a TVA-ului. Astfel, ar exista o contradicție între instanțele maghiare în ceea ce privește consecințele care trebuie deduse din jurisprudența Curții. În acest context, administrația fiscală ar continua de asemenea să aplice cerințe incompatibile cu dispozițiile Directivei privind TVA-ul, astfel cum au fost interpretate de Curte. Aceste cerințe ar fi, în plus, contrare circularei publicate de această administrație în atenția persoanelor impozabile, ceea ce ar aduce atingere, potrivit instanței de trimitere, principiului securității juridice. Printre cerințele menționate ar figura în special obligația de a menține contacte personale cu fiecare furnizor, precum și cea de a utiliza exclusiv adresa electronică oficială a acestuia.
- 14 Întrucât instanța de trimitere este în principiu ținută de hotărârile Kúria (Curtea Supremă) și este obligată să motiveze orice diferență de apreciere în drept în raport

cu aceste hotărâri, care au valoare de precedent obligatoriu, aceasta ridică problema dacă, având în vedere principiul supremației dreptului Uniunii, ea trebuie să înlăture efectiv hotărârile Kúria (Curtea Supremă) care i se par incompatibile cu dispozițiile Directivei privind TVA-ul, astfel cum au fost interpretate de Curte în Ordonanța Vikingo Fővállalkozó și în Ordonanța Crewprint.

15 În aceste condiții, Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Faptul că instanța dintr-un stat membru care se pronunță în ultimă instanță interpretează o decizie a Curții, adoptată sub forma unei ordonanțe ca răspuns la o cerere de decizie preliminară având ca obiect tocmai jurisprudența elaborată de aceeași instanță care decide în ultimă instanță, reprezintă o încălcare a principiului supremației dreptului Uniunii și a dreptului la protecție jurisdicțională efectivă garantat la articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene în sensul că nu conține niciun element nou care ar avea sau ar putea avea ca efect anularea deciziilor anterioare ale Curții sau modificarea jurisprudenței naționale anterioare elaborate de instanța care decide în ultimă instanță?
- 2) Principiul supremației dreptului Uniunii și dreptul la protecție jurisdicțională efectivă garantat la articolul 47 din [Carta drepturilor fundamentale] trebuie interpretate în sensul că principiul supremației deciziilor Curții are vocația de a se aplica și în cazul în care o instanță dintr-un stat membru care se pronunță în ultimă instanță într-o cauză invocă și hotărârile sale anterioare ca precedent? Se poate da un răspuns diferit în lumina articolului 99 din Regulamentul de procedură al Curții atunci când decizia Curții ia forma unei ordonanțe?
- 3) Având în vedere [articolul] 167, [articolul] 168 litera (a) și [articolul] 178 litera (a) din Directiva privind TVA-ul, precum și principiile securității juridice și neutralității fiscale, în contextul obligației generale a persoanei impozabile de verificare a operațiunii facturate, indiferent de executarea și de natura operațiunii economice menționate în facturi, este posibil să se impună persoanei impozabile, ca o condiție a dreptului de deducere a TVA-ului – în lipsa unei dispoziții legale din statul membru în acest sens – să aibă contact personal cu emitentul facturii sau să contacteze furnizorul său numai la adresa de e-mail comunicată oficial autorităților? Se poate considera că aceste împrejurări indică o lipsă de diligență, demonstrată prin fapte obiective, a persoanei impozabile, având în vedere faptul că aceste împrejurări nu existau încă la momentul în care persoana impozabilă a efectuat verificările relevante înainte de începerea raportului comercial, ci sunt elemente ale raportului comercial dintre părți?

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) O interpretare juridică și o practică elaborate într-un stat membru, prin care unei persoane impozabile care deține o factură în conformitate cu Directiva privind TVA-ul i se refuză dreptul de deducere a TVA-ului întrucât persoana impozabilă nu a acționat cu diligența necesară în cadrul comerțului, deoarece nu a dovedit un comportament care să permită să se stabilească faptul că activitatea sa nu s-a limitat la simpla acceptare a unor facturi care să îndeplinească cerințele de formă impuse, chiar dacă persoana impozabilă a anexat toate documentele referitoare la operațiunile în litigiu și autoritatea fiscală a respins alte propuneri de probă prezentate de aceasta în cursul procedurii fiscale, respectă articolele sus-menționate din Directiva privind TVA-ul și principiul neutralității fiscale și, mai ales, jurisprudența Curții, care, în contextul interpretării acestor dispoziții, impune autorității fiscale sarcina probei?
- 5) În lumina articolelor sus-menționate din Directiva privind TVA-ul și a principiului fundamental al securității juridice, se poate considera ca fiind un fapt obiectiv constatarea, în cadrul obligației de diligență rezonabilă, că emitentul facturilor nu a desfășurat nicio activitate economică, în cazul în care autoritatea fiscală consideră că nu a fost demonstrată realizarea efectivă (deci existența efectivă) a unei operațiuni economice – care a fost documentată prin facturi, contracte și alte documente justificative contabile, precum și prin corespondență, și care a fost confirmată prin declarațiile societății de depozitare, precum și ale administratorului și angajatului persoanei impozabile –, iar această autoritate se întemeiază în acest sens numai pe declarația administratorului societății furnizoare care neagă existența acestei operațiuni, fără a ține seama de împrejurările în care a fost făcută această declarație, de interesele declarantului sau de faptul că, pe baza documentelor de la dosar, declarantul însuși a înființat societatea, iar un mandatar a acționat în numele societății?
- 6) Dispozițiile Directivei privind TVA-ul referitoare la deducerea TVA-ului trebuie interpretate în sensul că, atunci când autoritatea fiscală descoperă, în cursul procedurii fiscale administrative, că bunurile care apar pe facturi provin din Comunitatea [Europeană] și că persoana impozabilă este al doilea membru al unui lanț [de livrări], modul de concepere a acestui model – ținând seama de faptul că bunurile care provin din Comunitate sunt scutite de TVA, astfel încât primul cumpărător maghiar nu are dreptul de deducere a TVA-ului, ci numai al doilea membru al lanțului – este un fapt obiectiv suficient ca atare pentru a dovedi evaziunea fiscală, sau, și în acest caz, autoritatea fiscală trebuie să stabilească, pe baza unor fapte obiective, care membru sau membri ai lanțului au comis evaziune fiscală, care a fost modul său de operare și dacă persoana

impozabilă a știut sau ar fi putut să știe despre aceasta dând dovadă de diligența necesară?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

- 16 Cu titlu introductiv, întrucât instanța de trimitere solicită Curții, prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări preliminare, să se pronunțe cu privire la interpretarea principiului supremației dreptului Uniunii, precum și a articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale, trebuie arătat că, în temeiul reglementării naționale în discuție în litigiul principal, instanța de trimitere se consideră obligată să respecte hotărârile instanțelor naționale superioare, chiar și atunci când acestea cuprind aprecieri juridice care i se par incompatibile cu dreptul Uniunii.
- 17 În aceste condiții, instanța de trimitere nu prezintă legătura pe care o stabilește între articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale, care consacră dreptul la o cale de atac jurisdicțională efectivă, și această reglementare națională. În plus, astfel cum a arătat Comisia Europeană în observațiile sale scrise, decizia de trimitere nu menționează niciun obstacol care ar împiedica instanța amintită să adreseze Curții întrebări preliminare în caz de îndoială cu privire la compatibilitatea jurisprudenței naționale în discuție cu dreptul Uniunii. În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările menționate numai în lumina principiului supremației dreptului Uniunii.
- 18 Astfel, trebuie să se considere că, prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, la care trebuie să se dea un răspuns comun, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul supremației dreptului Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia aprecierile în drept efectuate de o instanță națională superioară sunt obligatorii pentru instanțele naționale inferioare, care sunt obligate să motiveze orice deviere de la aceste aprecieri, în condițiile în care aceste instanțe naționale inferioare consideră, având în vedere interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii furnizate de Curte, că aprecierile menționate nu sunt conforme cu acest drept.

Cu privire la admisibilitate

- 19 Guvernul maghiar susține că aceste întrebări sunt inadmisibile. Astfel, prin intermediul acestora, instanța de trimitere ar urmări să repună în discuție deciziile pronunțate de Kúria (Curtea Supremă) în cauzele care au determinat adoptarea Ordonanței Vikingo Fővállalkozó și a Ordonanței Crewprint și aceasta pentru motivul că aceste decizii nu ar fi conforme cu ordonanțele menționate. Astfel,

întrebările menționate ar fi lipsite de relevanță în vederea soluționării litigiului principal, întrucât acesta nu are nicio legătură cu cauzele respective.

- 20 În această privință trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub propria răspundere și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Respingerea de către Curte a unei cereri formulate de o instanță națională este posibilă numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului 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 14 septembrie 2023, *Bezirkshauptmannschaft Feldkirch*, C-55/22, EU:C:2023:670, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 21 În speță, trebuie arătat că instanța de trimitere menționează o posibilă contradicție între deciziile Kúria (Curtea Supremă) și Ordonanțele Vikingo Fővállalkozó și Crewprint. Or, în măsura în care instanța de trimitere consideră că trebuie să se raporteze la concluziile trase în aceste ordonanțe în vederea soluționării litigiului principal și în care, potrivit reglementării naționale în discuție în litigiul principal, este totuși ținută de deciziile Kúria (Curtea Supremă), întrebările adresate prezintă o legătură cu obiectul litigiului principal și nu au un caracter ipotetic. În plus, Curtea dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la acestea.
- 22 În consecință, prima și a doua întrebare sunt admisibile.

Cu privire la fond

- 23 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, principiul supremației dreptului Uniunii consacră preeminența dreptului Uniunii asupra dreptului statelor membre. Acest principiu impune, prin urmare, tuturor autorităților statelor membre să asigure efectul deplin al diverselor norme ale dreptului Uniunii, întrucât dreptul statelor membre nu poate afecta efectul recunoscut acestor diferite norme pe teritoriul acestor state. Rezultă din acestea că, în temeiul principiului supremației dreptului Uniunii, invocarea de către un stat membru a unor dispoziții de drept național, fie ele și de natură constituțională, nu poate aduce atingere unității și eficacității dreptului Uniunii. [a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iunie 2023, *Comisia/Polonia (Independența și viața privată a judecătorilor)*, C-204/21, EU:C:2023:442, punctul 77, precum și Hotărârea din 24 iulie 2023, *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, punctul 128 și jurisprudența citată].

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

- 24 În acest context, trebuie arătat că instanța națională care a exercitat posibilitatea pe care i-o conferă articolul 267 TFUE este ținută, pentru soluționarea litigiului principal, de interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii dată de Curte și trebuie, așadar, dacă este cazul, să înlăture aprecierile unei instanțe naționale superioare în cazul în care consideră, având în vedere interpretarea dată de Curte, că acestea nu sunt conforme cu dreptul Uniunii, lăsând eventual neaplicată norma națională care o obligă să se conformeze deciziilor acestei instanțe superioare. [a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 iulie 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, punctele 132 și 133, precum și jurisprudența citată].
- 25 În aceste condiții, cerința de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii include obligația acestei instanțe naționale de a modifica, dacă este cazul, o jurisprudență consacrată dacă aceasta se întemeiază pe o interpretare a dreptului intern incompatibilă cu dreptul Uniunii (Hotărârea din 9 septembrie 2021, Dopravní podnik hl. m. Prahy, C-107/19, EU:C:2021:722, punctul 47 și jurisprudența citată).
- 26 În plus, atunci când jurisprudența Curții a dat deja un răspuns clar la o întrebare privind interpretarea dreptului Uniunii, instanța națională menționată trebuie să facă tot ceea ce este necesar pentru ca această interpretare să fie pusă în aplicare. (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2022, Grossmania, C-177/20, EU:C:2022:175, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 27 În această privință, astfel cum au subliniat guvernul maghiar și Comisia, este irelevant dacă interpretarea formulată de Curte ia forma unei hotărâri sau a unei ordonanțe motivate în temeiul articolului 99 din Regulamentul de procedură. Astfel, nicio dispoziție din tratate, din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene sau din acest regulament de procedură nu instituie, în cadrul procedurii preliminare, o distincție între hotărârile și ordonanțele motivate în ceea ce privește domeniul de aplicare și efectele lor. Astfel, o instanță națională nu poate face abstracție de o ordonanță pentru motivul că, spre deosebire de o hotărâre, aceasta nu ar cuprinde elemente noi pentru interpretarea dreptului Uniunii.
- 28 În speță, instanța de trimitere este, așadar, ținută, pentru soluționarea litigiului principal, de interpretarea dreptului Uniunii dată de Curte și va trebui eventual să înlăture aprecierea efectuată de Kúria (Curtea Supremă) în decizii anterioare care au în dreptul național valoare de precedent obligatoriu, în cazul în care consideră, având în vedere această interpretare, că aprecierea respectivă nu este conformă cu dreptul Uniunii.
- 29 Din indicațiile instanței de trimitere și ale guvernului maghiar reiese că reglementarea națională în discuție în litigiul principal abilitază această instanță să se îndeparteze de deciziile anterioare ale Kúria (Curtea Supremă), chiar dacă

acestea au forță de precedent obligatoriu, cu condiția, printre altele, ca instanța menționată să considere că aceste decizii sunt incompatibile cu dreptul Uniunii și ca aprecierea sa în această privință să fie motivată. Într-un asemenea context, obligația de motivare care revine instanței de trimitere în această privință nu pare, în sine, de natură să aducă atingere supremației dreptului Uniunii, întrucât dosarul de care dispune Curtea nu cuprinde niciun element de natură să indice că o astfel de obligație ar constitui un obstacol de natură să facă excesiv de dificilă exercitarea de către instanța menționată a posibilității de a se îndepărta de deciziile anterioare ale Kúria (Curtea Supremă).

- 30 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că principiul supremației dreptului Uniunii trebuie interpretat în sensul că impune instanței naționale, care a exercitat posibilitatea pe care i-o conferă articolul 267 TFUE, să înlăture aprecierile în drept ale unei instanțe naționale superioare în cazul în care consideră, având în vedere interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii furnizată de Curte sub forma unei hotărâri sau a unei ordonanțe motivate în sensul articolului 99 din Regulamentul de procedură, că aceste aprecieri nu sunt conforme cu acest drept. Acest principiu nu se opune însă unei reglementări naționale care se limitează la a obliga instanțele naționale inferioare să motiveze orice deviere de la aceste aprecieri.

Cu privire la a treia, a patra și a cincea întrebare

- 31 Prin intermediul întrebărilor a treia-a cincea, la care trebuie să se dea un răspuns comun, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 167, articolul 168 litera (a) și articolul 178 litera (a) din Directiva privind TVA-ul, citite în lumina principiilor neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării de bunuri care i-au fost livrate acesteia din urmă pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile, din cauza unor împrejurări care dovedesc o lipsă de diligență imputabilă persoanei impozabile menționate, aceste împrejurări fiind în principiu apreciate în raport cu o circulară publicată de această administrație în atenția persoanelor impozabile.
- 32 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 a statuat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva privind TVA-ul face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și în principiu nu poate fi limitat, din moment ce persoanele impozabile care doresc să îl exercite

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

respectă cerințele sau condițiile atât de fond, cât și de formă cărora li se subordonează dreptul respectiv (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 31 și jurisprudența citată).

- 33 În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond cărora le este supus dreptul de deducere a TVA-ului, din articolul 168 litera (a) din Directiva privind TVA reiese că, pentru a putea beneficia de dreptul menționat, este necesar, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul directivei menționate 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 către persoana impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă. În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului, care sunt asimilate unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din directiva menționată prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu cerințele prevăzute de aceeași directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 26 și jurisprudența citată).
- 34 Respectivele condiții de fond ale dreptului de deducere nu sunt îndeplinite decât 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 în materie de probă din dreptul național, efectuând o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din speță (Ordonanța din 9 ianuarie 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, punctul 46 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctul 36).
- 35 În aceste condiții, persoanei impozabile i se poate refuza dreptul de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acesta este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Astfel, 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. Prin urmare, chiar dacă condițiile de fond ale dreptului de deducere ar fi îndeplinite, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze acordarea acestui drept dacă se stabilește, având în vedere elemente obiective, că dreptul menționat este invocat în mod fraudulos sau abuziv [Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctele 40 și 41, precum și jurisprudența citată].

- 36 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 de însăși persoana impozabilă, ci și atunci când se stabilește, în raport cu elemente obiective, că persoana impozabilă căreia i-au fost livrate sau prestate bunurile sau serviciile care constituie temeiul dreptului 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 [Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctul 42 și jurisprudența citată].
- 37 Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, autorităților fiscale le revine 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. În continuare, instanțelor naționale le revine sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective [Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctul 43 și jurisprudența citată].
- 38 În această privință, 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 în materie de probă prevăzute de dreptul național. Totuși, aceste norme nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 39 Într-un astfel de context, diligența impusă persoanei impozabile și măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că prin achiziția sa nu participă la o operațiune implicată într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depind de împrejurările speței și în special de aspectul dacă există sau nu indicii care să permită persoanei impozabile, la momentul achiziției pe care o efectuează, să suspecteze existența unor nereguli sau a unei fraude. Astfel, în prezența unor indicii de fraudă, se poate aștepta o diligență sporită din partea persoanei impozabile. Cu toate acestea, nu i se poate impune acesteia să efectueze verificări complexe și aprofundate, precum cele pe care autoritatea fiscală are mijloacele să le efectueze (Hotărârea din 1 decembrie 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punctul 52, și Ordonanța din 9 ianuarie 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, punctul 70).

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

- 40 Problema dacă persoana impozabilă a dat dovadă de suficientă diligență ține de aprecierea situației de fapt din litigiul principal și, prin urmare, exclusiv de competența instanțelor naționale. Revine acestor instanțe sarcina de a aprecia dacă, având în vedere împrejurările speței, persoana impozabilă a dat dovadă de suficientă diligență și a luat măsurile care îi pot fi în mod rezonabil impuse în aceste împrejurări. (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 decembrie 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punctul 53 și jurisprudența citată).
- 41 În această privință, Directiva privind TVA-ul nu se opune în principiu ca statele membre să adopte o reglementare sau o circulară pentru a preciza nivelul de diligență impus unei persoane impozabile și pentru a ghida aprecierea administrației fiscale, prevăzând criteriile în această privință. În plus, în temeiul articolului 273 primul paragraf din directiva menționată, 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.
- 42 Cu toate acestea, astfel cum reiese dintr-o jurisprudență constantă, o asemenea măsură nu poate conduce la repunerea în discuție în mod sistematic a dreptului de deducere a TVA-ului și, prin urmare, a neutralității TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 32 și jurisprudența citată). De asemenea, aceasta nu poate aduce atingere eficacității dreptului Uniunii în ceea ce privește administrarea probelor referitor la fraudă în materie de TVA.
- 43 Astfel, aceeași măsură nu poate repune în discuție obligația autorităților fiscale, amintită la punctul 37 din prezenta hotărâre, de a stabili corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că o persoană impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o asemenea fraudă. De asemenea, conform jurisprudenței amintite la punctul 39 din prezenta hotărâre, ea nu poate conduce la impunerea în privința acestei persoane impozabile a sarcinii unor verificări complexe și aprofundate privind furnizorul său.
- 44 Prin urmare, atunci când administrația fiscală se întemeiază în special pe nereguli săvârșite în sfera emitentului unei facturi, aprecierea elementelor de probă nu poate conduce la obligarea în mod indirect a respectivei persoane impozabile, destinatară a acestei facturi, să efectueze verificări cu privire la cocontractantul său care în principiu nu revin în sarcina sa (a se vedea în acest sens Ordonanța din 16 mai 2013, Hardimpex, C-444/12, EU:C:2013:318, punctul 27 și jurisprudența citată).

- 45 În sfârșit, punerea în aplicare a unei măsuri precum cea vizată la punctul 41 din prezenta hotărâre ar trebui să fie conformă cu principiul securității juridice. În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, principiile securității juridice și protecției încrederii legitime trebuie să fie respectate de instituțiile Uniunii Europene, dar și de statele membre în exercitarea competențelor care le sunt conferite prin directivele Uniunii (Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 33 și jurisprudența citată).
- 46 După cum a statuat Curtea în repetate rânduri, din acestea reiese în special că legislația Uniunii trebuie să fie precisă, iar aplicarea sa trebuie să fie previzibilă pentru justițiabili, acest imperativ al securității juridice impunându-se cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate să aibă consecințe financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor pe care aceasta le-o impune. De asemenea, în domeniile care intră sub incidența dreptului Uniunii, normele din dreptul statelor membre trebuie formulate într-un mod neechivoc, care să permită persoanelor vizate să își cunoască drepturile și obligațiile în mod clar și precis, iar instanțelor naționale să asigure respectarea acestora (Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctele 34 et 35, precum și jurisprudența citată).
- 47 În cazul de față, din indicațiile instanței de trimitere reiese că societății Global Ink Trade i s-a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării de bunuri care i-au fost livrate, pentru motivul că facturile referitoare la aceste bunuri nu pot fi considerate credibile, având în vedere printre altele o incertitudine cu privire la identitatea reală a furnizorului acestora. În acest context, se pare că administrația fiscală ar fi invocat de asemenea faptul că administratorul întreprinderii emitente a facturilor respective nu și-a îndeplinit obligațiile de declarare și de plată a TVA, lucru despre care Global Ink Trade ar fi trebuit să fi avut cunoștință. Administrația fiscală a apreciat, în această privință, că Global Ink Trade se făcea vinovată de fraudă pasivă.
- 48 Astfel cum reiese din jurisprudența amintită la punctele 37 și 40 din prezenta hotărâre, revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă administrația fiscală a stabilit corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că o persoană impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o asemenea fraudă, precum și să aprecieze dacă, în raport cu împrejurările speței, persoana impozabilă menționată a dat dovadă de o diligență suficientă și a luat măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil în aceste împrejurări.

- 49 Deși, în prezența unor indicii de fraudă în materie de TVA, o diligență sporită este, desigur, de așteptat din partea unei astfel de persoane impozabile, instanței de trimitere îi revine totuși sarcina de a verifica dacă cerințele administrației fiscale nu au ca efect să îi impună acesteia efectuarea unor verificări complexe și aprofundate referitoare la furnizorul său, transferând de fapt persoanei impozabile menționate îndeplinirea actelor de control care revin acestei administrații, în sensul jurisprudenței amintite la punctele 39 și 44 din prezenta hotărâre.
- 50 În special, trebuie amintit că administrația menționată nu poate impune în general unei persoane impozabile care dorește să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea aceluiași drept și-a îndeplinit obligațiile de declarare și de plată a TVA-ului (a se vedea în acest sens Ordonanța Vikingo Fővállalkozó, punctul 56 și jurisprudența citată).
- 51 În sfârșit, în ceea ce privește principiul securității juridice, este de asemenea de competența instanței de trimitere să examineze dacă administrația fiscală a respectat principiul menționat în exercitarea competențelor care îi sunt conferite. În acest context, revine acestei instanțe sarcina de a examina dacă circulara publicată de administrația menționată în atenția persoanelor impozabile și aplicabilă faptelor în discuție în litigiul principal era formulată în mod neechivoc, dacă aplicarea sa era previzibilă pentru justițiabili, în sensul jurisprudenței amintite la punctele 45 și 46 din prezenta hotărâre, și dacă cerințele aplicate de aceeași administrație nu erau contrare acestei circulare.
- 52 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebările a treia-a cincea că articolul 167, articolul 168 litera (a) și articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, citite în lumina principiilor neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării de bunuri care i-au fost livrate acesteia din urmă pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile, din cauza unor împrejurări care dovedesc o lipsă de diligență imputabilă persoanei impozabile menționate, aceste împrejurări fiind în principiu apreciate în raport cu o circulară publicată de această administrație în atenția persoanelor impozabile, cu condiția ca:
- această practică și această circulară să nu repună în discuție obligația, care revine administrației menționate, de a stabili corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă menționată a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o astfel de 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

- practica menționată și circulara menționată să nu impună aceleași persoane impozabile sarcina unor verificări complexe și aprofundate cu privire la cocontractantul său;
- cerințele aplicate de aceeași administrație să fie conforme cu cele prevăzute de aceeași circulară; și
- circulara publicată în atenția persoanelor impozabile să fi fost formulată în mod neechivoc, iar aplicarea sa să fi fost previzibilă pentru justițiabili.

Cu privire la a șasea întrebare

- 53 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva privind TVA-ul trebuie interpretată în sensul că se opune, atunci când autoritatea fiscală intenționează să refuze unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru motivul că această persoană impozabilă a participat la o fraudă în materie de TVA de tip „carusel”, ca autoritatea fiscală menționată să se limiteze la a stabili că operațiunea respectivă face parte dintr-o facturare în lanț circulară, fără a identifica toți actorii care au participat la fraudă menționată și acțiunile lor respective.
- 54 Din jurisprudența amintită la punctele 35-38 din prezenta hotărâre reiese că autoritatea fiscală care intenționează să refuze unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere trebuie să stabilească corespunzător cerințelor legale, în conformitate cu normele în materie de probă prevăzute de dreptul național și fără a aduce atingere eficacității dreptului Uniunii, atât elementele obiective care stabilesc existența fraudei în materie de TVA, cât și pe cele care stabilesc că această persoană impozabilă a săvârșit această fraudă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă menționată.
- 55 Această cerință de probă interzice, indiferent de tipul de fraudă sau de acțiunile examinate, recurgerea la supoziții sau la prezumții ce ar avea ca efect, prin răsturnarea sarcinii probei, să aducă atingere principiului fundamental al sistemului comun al TVA-ului constituit de dreptul de deducere și, prin urmare, eficacității dreptului Uniunii (Hotărârea din 1 decembrie 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punctul 34).
- 56 În consecință, deși existența unei facturări în lanț circulare constituie un indiciu serios care sugerează existența unei fraude, de care trebuie să se țină seama în cadrul aprecierii globale a tuturor elementelor și a tuturor împrejurărilor de fapt din speță, nu se poate admite posibilitatea ca autoritatea fiscală să se limiteze, în scopul de a dovedi existența unei fraude de tip „carusel”, la a stabili că operațiunea

în cauză face parte dintr-o asemenea facturare în lanț (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 decembrie 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punctul 35).

- 57 Revine administrației fiscale sarcina, pe de o parte, de a caracteriza cu precizie elementele constitutive ale fraudei și de a face dovada acțiunilor frauduloase și, pe de altă parte, de a dovedi că persoana impozabilă a participat activ la această fraudă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă menționată. Cu toate acestea, dovada existenței fraudei și a participării persoanei impozabile la această fraudă nu presupune în mod necesar identificarea tuturor actorilor care au participat la această fraudă, precum și a acțiunilor lor respective. Instanțelor naționale le revine sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale au făcut această dovadă corespunzător cerințelor legale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 decembrie 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, punctul 36).
- 58 În consecință, trebuie să se răspundă la a șasea întrebare că Directiva privind TVA-ul trebuie interpretată în sensul că:
- se opune, atunci când administrația fiscală intenționează să refuze unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru motivul că această persoană impozabilă a participat la o fraudă în materie de TVA de tip „carusel”, ca această administrație fiscală să se limiteze să stabilească faptul că această operațiune face parte dintr-o facturare în lanț circulară;
 - administrației fiscale îi revine sarcina, pe de o parte, de a caracteriza cu precizie elementele constitutive ale fraudei și de a face dovada acțiunilor frauduloase și, pe de altă parte, de a dovedi că persoana impozabilă a participat activ la această fraudă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă menționată, ceea ce nu presupune în mod necesar identificarea tuturor actorilor care au participat la fraudă, precum și a acțiunilor respective ale acestora.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 59 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.

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

- 1) Principiul supremației dreptului Uniunii trebuie interpretat în sensul că impune instanței naționale, care a exercitat posibilitatea pe care i-o conferă articolul 267 TFUE, să înlăture aprecierile în drept ale unei instanțe naționale superioare în cazul în care consideră, având în vedere interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii furnizată de Curte sub forma unei hotărâri sau a unei ordonanțe motivate în sensul articolului 99 din Regulamentul de procedură, că aceste aprecieri nu sunt conforme cu acest drept. Acest principiu nu se opune însă unei reglementări naționale care se limitează la a obliga instanțele naționale inferioare să motiveze orice deviere de la aceste aprecieri.**

- 2) Articolul 167, articolul 168 litera (a) și articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, citite în lumina principiilor neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente achiziționării de bunuri care i-au fost livrate acesteia din urmă pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile, din cauza unor împrejurări care dovedesc o lipsă de diligență imputabilă persoanei impozabile menționate, aceste împrejurări fiind în principiu apreciate în raport cu o circulară publicată de această administrație în atenția persoanelor impozabile, cu condiția ca:**
 - această practică și această circulară să nu repună în discuție obligația, care revine administrației menționate, de a stabili corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă menționată a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o astfel de fraudă;**

 - practica menționată și circulara menționată să nu impună aceleași persoane impozabile sarcina unor verificări complexe și aprofundate cu privire la cocontractantul său;**

 - cerințele aplicate de aceeași administrație să fie conforme cu cele prevăzute de aceeași circulară și**

 - circulara publicată în atenția persoanelor impozabile să fi fost formulată în mod neechivoc, iar aplicarea sa să fi fost previzibilă pentru justițiabili.**

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

3) Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că:

- **se opune, atunci când administrația fiscală intenționează să refuze unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru motivul că această persoană impozabilă a participat la o fraudă în materie de TVA de tip „carusel”, ca această administrație fiscală să se limiteze să stabilească faptul că această operațiune face parte dintr-o facturare în lanț circulară;**

- **administrației fiscale îi revine sarcina, pe de o parte, de a caracteriza cu precizie elementele constitutive ale fraudei și de a face dovada acțiunilor frauduloase și, pe de altă parte, de a dovedi că persoana impozabilă a participat activ la această fraudă sau că știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă menționată, ceea ce nu presupune în mod necesar identificarea tuturor actorilor care au participat la fraudă, precum și a acțiunilor respective ale acestora.**