

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

ORDONANȚA CURȚII (Camera a zecea)

14 aprilie 2021(*)

„Trimitere preliminară – Articolul 99 din Regulamentul de procedură al Curții – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167 și 168 – Dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Refuz – Fraudă – Lanț de livrări – Refuzul dreptului de deducere în cazul în care persoana impozabilă ția sau ar fi trebuit să ție c?, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul”

În cauza C-108/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunalul Financiar din Berlin-Brandenburg, Germania), prin decizia din 5 februarie 2020, primită de Curte la 27 februarie 2020, în procedura

HR

împotriva

Finanzamt Wilmersdorf,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul M. Ileși?, președinte de cameră, și domnii E. Juhász și I. Jarukaitis (raportor), judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru HR, de M. Wulf, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de J. Möller și S. Eisenberg, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, J. Vlášil și O. Serdula, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitis și L. Mantl, în calitate de agenți,

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

dă prezenta

Ordonanță

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 167 și 168 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între HR, pe de o parte, și Finanzamt Wilmersdorf (Administrația Fiscală din Wilmersdorf, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru achiziționarea de bunuri efectuate în cursul exercițiilor financiare 2009 și 2010.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 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.”

4 În cadrul aceluiași capitol, articolul 168 din această directivă prevede:

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

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

[...]”

5 Potrivit articolului 273 primul paragraf din directiva menționată:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Dreptul german

6 Articolul 15 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind TVA-ul, BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal, prevede la alineatul (1):

„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 întreprindere a unei facturi emise conform articolelor 14 și 14 a din prezenta lege. [...]

[...]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

7 În cursul anilor 2009 și 2010, HR a exploatat, împreună cu soțul său, o întreprindere de comercializare de bunuri în regim angro. În declarațiile sale privind TVA-ul aferente acestor exerciții financiare, ea a dedus TVA-ul achitat în amonte pentru facturile emise de P GmbH, care se ridică la 993 164 de euro pentru anul 2009 și la 108 417,87 euro pentru anul 2010 și care priveau livrări de bunuri ce au fost efectuate în mod real.

8 Din două hotărâri pronunțate de o instanță penală, rămase definitive, reiese că P a achiziționat bunurile livrate lui HR și vânzând mai multe fraude în materie de TVA. Potrivit constatrilor acestei instanțe, soțul lui HR a furnizat societății P cantități importante de bunuri spirtoase, de cafea și de Red Bull, realizând o cifră de afaceri de aproximativ 80 de milioane de euro, fără a emite facturi pentru aceste livrări. Un angajat al societății P a emis facturi fictive referitoare la cumpărarea acestor mărfuri pe baza cărora P a invocat în mod nefondat dreptul de deducere a TVA-ului în amonte. Soțul lui HR a pus de asemenea la dispoziția societății P liste de prețuri și de potențiali clienți pentru aceste mărfuri. Mărfurile menționate au fost revândute către diferiți cumpărători, printre care se numără și HR.

9 După descoperirea acestor fapte, administrația fiscală a refuzat să acorde societății P dreptul de deducere a TVA-ului și a făcut același lucru față de HR, apreciind în esență că aceasta din urmă făcea parte, prin întreprinderea sa, din lanțul de livrări în care fuseseră și vânzate fraudele.

10 HR a sesizat instanța de trimitere, Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunalul Financiar din Berlin-Brandenburg, Germania), în fața căreia a susținut că îndeplinește condițiile legale pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

11 Administrația fiscală apreciază, dimpotrivă, că, dată fiind participarea soțului lui HR, precum și caracterul neobișnuit al acestei practici comerciale, HR ar fi trebuit să își dea seama că făcea parte, prin întreprinderea sa, dintr-un lanț de livrări în care fuseseră și vânzate fraude în materie de TVA.

12 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la modul de interpretare a noțiunii de „lanț de livrări” în raport cu dreptul Uniunii și cu privire la aspectul dacă relațiile de afaceri care fac obiectul cauzei cu care este sesizată pot intra sub incidența acestei noțiuni, arătând că nici HR, prin invocarea dreptului său de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru livrările de bunuri efectuate de P, nici aceasta din urmă, în calitate de furnizor al mărfurilor, nu au săvârșit o fraudă privind TVA-ul în cadrul operațiunilor în discuție.

13 În opinia sa, s-ar putea considera că simplul fapt că o persoană impozabilă avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștințe despre o fraudă fiscală săvârșită într-un stadiu anterior al operațiunii în cauză o privează de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Noțiunea de „lanț de livrări” ar fi astfel înțeleasă în sensul că este suficient ca bunul livrat să facă obiectul mai multor operațiuni succesive, iar implicarea în fraudă săvârșită în amonte ar exista doar pentru că aceasta privește același bun, fără a fi necesar ca persoana impozabilă să fi favorizat sau încurajat fraudă prin operațiunea în litigiu.

14 Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră că o astfel de interpretare a noțiunii de „lanț de livrări” este prea largă, ținând seama de principiile neutralității fiscale și proporționalității. În opinia sa, din jurisprudența Curții ar rezulta că refuzul dreptului de deducere în caz de fraudă nu poate fi avut în vedere decât atunci când din combinația specifică a tranzacțiilor efectuate succesiv rezultă caracterul fraudulos al acestor operațiuni primate în ansamblul lor precum, de exemplu, în cazul în care livrările succesive se înscriu în cadrul unui plan global care urmărește să facă mai dificilă trasabilitatea bunurilor livrate și, prin urmare,

detectarea fraudelor s?vâr?ite în lan?ul de livr?ri. O astfel de analiz? ar fi sus?inut? de jurispruden?a care condi?ioneaz? refuzul dreptului de deducere de o „participare” sau de o „implicare” a persoanei impozabile. În opinia sa, simplul fapt c? persoana impozabil? avea sau ar fi trebuit s? aib? cuno?tin?? de fraud? nu poate fi suficient pentru a?l caracteriza drept participare la sau implicare în fraud?, o participare sau o implicare presupunând o contribu?ie personal? la fraud?, cel pu?in sub forma unei încuraj?ri sau a unei favoriz?ri. Reaua?credin??, ca circumstan?? pur subiectiv?, nu ar putea înlocui participarea activ? care ar fi necesar? pentru a caracteriza o participare sau o implicare.

15 Astfel, în opinia sa, într?un caz precum cel din cauza cu care este sesizat?, în care nu a existat o disimulare a rela?iilor de aprovizionare ?i nici a furnizorilor, în care fraudă s?vâr?it? în amonte este finalizat? în întregime ?i nu mai poate fi favorizat? sau încurajat? ?i în care nu exist? un plan global care s? prevad? c? livr?rile ar face parte dintr?o fraud? care se întinde pe mai multe opera?iuni, dreptul de deducere nu ar trebui refuzat. Opera?iunea care leag? societatea P ?i HR ar putea fi, în astfel de împrejur?ri, considerat? ca fiind urmarea rela?iei de aprovizionare, independent? de opera?iunea implicat? în fraudă în amonte, astfel încât lan?ul de livr?ri s?ar fi finalizat odat? cu P. Problema dac? so?ul lui HR a furnizat sau nu societ??ii P lista clien?ilor ?i pe cea a m?rfurilor în cauz? ar fi lipsit? de relevan??, această împrejurare nerepunând în discu?ie faptul c? livr?rile efectuate de P c?tre HR nu au avut nicio inciden?? asupra fraudei s?vâr?ite anterior de această societate. În plus, opera?iunile respective nu ar fi cauzat un prejudiciu în materie de TVA, întrucât P datoră TVA?ul facturat, ?i nu ar fi generat un avantaj fiscal susceptibil s? contravin? obiectivelor Directivei 2006/112.

16 Instan?a de trimitere consider? c?, în astfel de împrejur?ri, men?inerea efectelor unei fraude s?vâr?ite într?o etap? anterioar? asupra tuturor opera?iunilor ulterioare atunci când persoana impozabil? are pur ?i simplu cuno?tin?? sau ar fi trebuit s? aib? cuno?tin?? de fraud? ar constitui o restrângere dispropor?ionat? a principiului neutralit??ii fiscale, subliniindu?se c? refuzul dreptului de deducere nu poate avea caracterul unei sanc?iuni. Acest concept juridic ar putea fi confirmat, în opinia sa, de faptul c?, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, problema dac? TVA?ul datorat pentru opera?iunile de vânzare anterioare sau ulterioare privind bunurile în cauz? a fost sau nu achitat la trezoreria statului nu poate influen?a dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA?ul achitat în amonte. În acest context, Curtea ar fi subliniat întotdeauna c? m?surile pe care statele membre au posibilitatea s? le adopte, în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112, pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei ?i prevenirea evaziunii fiscale nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Or, nu ar reie?i c? o interpretare extensiv? a no?iunii de „lan? de livr?ri” ar fi de natur? s? ating? aceste obiective. În sfâr?it, caracterul eronat al unui refuz de a acorda dreptul de deducere în aceste împrejur?ri ar putea rezulta ?i din jurispruden?a constant? a Cur?ii, potrivit c?reia nu este necesar s? se fac? distinc?ie, din punctul de vedere al TVA?ului, între opera?iunile licite ?i cele ilicite.

17 În aceste condi?ii, Finanzgericht Berlin?Brandenburg (Tribunalul Financiar din Berlin?Brandenburg) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 167 ?i articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112[...] trebuie interpretate în sensul c? se opun unei aplic?ri a dreptului na?ional în temeiul c?reia deducerea [TVA?ului] achitat în amonte trebuie refuzat? ?i atunci când a fost s?vâr?it? o fraud? fiscal? în materie de [TVA] cu privire la una dintre opera?iunile efectuate în amonte, iar persoana impozabil? a avut sau ar fi trebuit s? aib? cuno?tin?? de aceasta, dar persoana impozabil? nu a participat la sau nu s?a implicat în fraudă s?vâr?it? prin opera?iunea efectuat? în beneficiul s?u, nu a fost implicat? în aceasta ?i nici nu a sprijinit sau favorizat fraudă fiscal? s?vâr?it??”

Cu privire la întrebarea preliminară?

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

19 În prezenta cauză, se impune aplicarea acestei dispoziții.

20 Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune unei practici naționale potrivit căreia dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte este refuzat unei persoane impozabile care a achiziționat bunuri ce au făcut obiectul unei fraude privind TVA-ul și vârșite în amonte în lanțul de livrări și care țin să fie sau ar fi trebuit să țină acest lucru, deși nu a participat activ la fraudă menționată.

21 Curtea a amintit în mod repetat că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii și că, în consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 54 și 55, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 34 și jurisprudența citată).

22 Curtea a amintit de asemenea în numeroase rânduri că dreptul 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, care și-a fost livrate bunurile sau și-a fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, țin să fie sau ar fi trebuit să țină acest lucru, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 59, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 45, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 35 și jurisprudența citată).

23 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 în aval, întrucât persoana impozabilă respectivă, într-o asemenea situație, ajută autorii fraudei respective și devine complice la aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 56 și 57, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 46, Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 39, Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48).

24 Curtea a precizat de asemenea în mod repetat, în situații în care condițiile de fond ale dreptului de deducere erau îndeplinite, că dreptul de deducere nu îi poate fi refuzat persoanei impozabile decât cu condiția să se stabilească, în raport cu elemente obiective, că țin să fie sau ar fi

trebuie să se facă, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii care justifică dreptul de deducere, participa la o operațiune implicată într-o astfel de fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 40, Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 28, și Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 53).

25 Astfel, Curtea a statuat în această privință că este incompatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă 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 ulterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă în materie de TVA, instituirea unui sistem de răspundere obiectiv depășind ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 47 și 48, Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 41 și 42, precum și Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 52).

26 Contrar interpretării jurisprudenței Curții efectuate de instanța de trimitere, reiese cu claritate din jurisprudența expusă la punctele 21-25 din prezenta ordonanță, în primul rând, că 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. Astfel cum arată guvernul german, 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. Prin urmare, pentru a justifica un astfel de refuz, nu este deloc necesar să se stabilească faptul că această persoană impozabilă a participat activ la fraudă respectiv, într-un mod sau altul, fie doar prin încurajarea sau favorizarea activă a acestei fraude. De asemenea, este irelevant faptul că nu există o disimulare a relațiilor sale de aprovizionare și a furnizorilor săi.

27 Acest lucru este cu atât mai adevărat cu cât, potrivit jurisprudenței menționate, este de asemenea privat de dreptul de deducere persoana impozabilă care ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită în amonte în lanțul de livrări sau de prestări. Într-o asemenea situație, omisiunea de a îndeplini anumite diligențe este cea care conduce la refuzul dreptului de deducere.

28 În această privință, trebuie amintit că Curtea a statuat deja în mai multe rânduri că nu este contrar dreptului Uniunii să se impună ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea cere în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu conduce la o participare a sa la o fraudă fiscală, stabilirea măsurilor care îi pot fi în mod rezonabil pretinse, într-o anumită situație, unei persoane impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinzând în mod esențial de situația respectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 54 și 59, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 52).

29 Curtea a precizat că, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze

bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 60, Ordonanța din 16 mai 2013, Hardimpex, C-444/12, nepublicată, EU:C:2013:318, punctul 25, precum și Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 55).

30 Pe de altă parte, întrucât instanța de trimitere arată în esență că reaua credință a persoanei impozabile nu poate constitui un criteriu susceptibil să se substituie celui al participării active a acestei persoane impozabile, trebuie să se observe că nu este contrar dreptului Uniunii să se impună unui operator să acționeze cu bună credință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 martie 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 33, și Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 33).

31 Cu toate acestea, nu este necesar ca reaua credință a persoanei impozabile să fie stabilită pentru a i se refuza dreptul de deducere, din moment ce rezultatul din jurisprudența expusă la punctele 21-25 din prezenta ordonanță și din motivele care preced că faptul că persoana impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii în condițiile în care țara sau ar fi trebuit să ție, luând măsurile care îi puteau fi în mod rezonabil cerute pentru a se asigura că operațiunea respectivă nu conducea la o participare a sa la o fraudă, că, prin această achiziție, ea participa la o operațiune implicată într-o fraudă, este suficient pentru a aprecia, potrivit Directivei 2006/112, că persoana impozabilă menționată a participat la fraudă respectivă și pentru a o priva de dreptul la deducere.

32 În al doilea rând, nu poate fi reținută interpretarea potrivit căreia, pe de o parte, noțiunea de „lanț de livrări” ar trebui înțeleasă în sensul că vizează numai cazurile în care fraudă rezultă dintr-o combinație specifică de tranzacții succesive sau dintr-un plan global care prevede că livrările ar face parte dintr-o fraudă care acoperă mai multe operațiuni și, pe de altă parte, operațiunea efectuată de persoana impozabilă și cea în amonte afectată de fraudă ar trebui, în afara acestor cazuri, să fie considerate operațiuni independente, în special atunci când sârșirea fraudei se finalizase la momentul la care a intervenit cea dintâi dintre aceste operațiuni, așa încât această fraudă nu mai putea fi nici favorizată, nici încurajată.

33 Astfel, o asemenea interpretare echivalează cu adugarea unor condiții suplimentare pentru refuzul dreptului de deducere în caz de fraudă care nu rezultă din jurisprudența expusă la punctele 21-25 din prezenta ordonanță. Așa cum s-a arătat la punctul 31 din prezenta ordonanță, faptul că persoana impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii, deși ția sau ar fi trebuit să ție că, prin achiziționarea acestor bunuri sau servicii, participa la o operațiune implicată într-o fraudă sârșită în amonte, este suficient pentru a se considera că persoana impozabilă respectivă a participat la fraudă și pentru a o priva de dreptul la deducere.

34 În plus, o astfel de interpretare face abstracție de faptul că o fraudă sârșită într-un stadiu al lanțului de livrări sau de prestări se repercutează în etapele următoare ale acestui lanț dacă cuantumul TVA-ului perceput nu corespunde cuantumului datorat ca urmare a reducerii prețului bunurilor sau al serviciilor ca urmare a TVA-ului neîncasat în amonte. În toate cazurile, achiziționarea de către persoana impozabilă a bunurilor care au făcut obiectul unei operațiuni în amonte afectate de o fraudă permite desfacerea bunurilor, după cum ilustrează situația de fapt din cauza principală, astfel încât, așa cum arată guvernul ceh, ea favorizează fraudă.

35 În al treilea rând, pentru a aprecia dacă persoana impozabilă a participat la o fraudă, este irelevant dacă operațiunea în cauză i-a conferit sau nu un avantaj fiscal. Astfel, spre deosebire de ceea ce s-a statuat în materie de practici abuzive (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 10 iulie 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 35), constatarea participării persoanei impozabile

la o fraudă privind TVA-ul nu depinde de condiția ca această operațiune să îi fi conferit un avantaj fiscal, conferire care contravine obiectivului urmărit de dispozițiile Directivei 2006/112. De asemenea, este lipsit de relevanță faptul că operațiunea în cauză nu a conferit persoanei impozabile niciun avantaj economic, așa cum s-a amintit la punctele 23 și 34 din prezenta ordonanță.

36 În ultimul rând, din considerațiile expuse la punctele 23 și 25 din prezenta ordonanță, potrivit căroră, pe de o parte, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului și, pe de altă parte, persoana impozabilă care și-a sau ar fi trebuit să și-o achiziționeze, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă și ajută pe autorii acestei fraude și devine complice la aceasta, rezultă că o astfel de participare constituie o faptă ilicită pentru care persoana impozabilă este responsabilă.

37 Această interpretare este de natură să împiedice operațiunile frauduloase (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 58), privând în special de bunăvoință și serviciile care au făcut obiectul unei operațiuni implicate într-o fraudă, și, prin urmare, contribuie la combaterea fraudei care este, astfel cum s-a amintit la punctul 21 din prezenta ordonanță, un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. Statuând în mod constant că dreptul de deducere trebuie refuzat în cazul în care persoana impozabilă și-a sau ar fi trebuit să și-o achiziționeze, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă, Curtea a considerat în mod necesar că un refuz care a fost dat în aceste condiții nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului menționat. De asemenea, ea a statuat în mod necesar că un astfel de refuz nu poate fi considerat o încălcare a principiului neutralității fiscale, care, de altfel, nu poate fi invocat în scopul deducerii TVA-ului de către o persoană impozabilă care a participat la o fraudă fiscală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 martie 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 33, și Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 33).

38 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei practici naționale potrivit căreia dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte este refuzat unei persoane impozabile care a achiziționat bunuri ce au făcut obiectul unei fraude privind TVA-ul și vârfite în amonte în lanțul de livrări și care și-a sau ar fi trebuit să și-o achiziționeze acest lucru, deși nu a participat activ la fraudă menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei practici naționale potrivit căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte este refuzat unei persoane impozabile care a achiziționat bunuri ce au făcut obiectul unei fraude privind TVA-ul și vârfite în amonte în lanțul de livrări și care și-a sau ar fi trebuit să și-o achiziționeze acest lucru, deși nu a participat activ la fraudă menționată.

Semnături

* Limba de procedur?: germana.