

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

24 noiembrie 2022(*)

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

În cauza C-596/21,

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

A

împotriva

Finanzamt M

CURTEA (Camera a cincea),

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

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

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

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe

valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumit? în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între A, pe de o parte, ?i Finanzamt M (Administra?ia Fiscal? M, Germania) (denumit? în continuare „administra?ia fiscal?”), pe de alt? parte, cu privire la refuzarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) achitate în amonte pentru achizi?ia unui vehicul efectuat? în cursul exerci?iului fiscal 2011.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112, care figureaz? în capitolul 1, intitulat „Livrarea de bunuri”, din titlul IV din aceasta, intitulat la rândul s?u „Opera?iuni taxabile”, transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cump?rare sau vânzare este considerat livrare de bunuri.

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

„Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?”

5 Articolul 168 din aceast? directiv?, care figureaz? în acela?i capitol 1, prevede:

„În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul, în statul membru în care efectueaz? opera?iunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obliga?ia de a o pl?ti, urm?toarele sume:

(a) TVA datorat? sau achitat? în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

[...]

6 Potrivit articolului 178 din aceea?i directiv?, care figureaz? în capitolul 4, intitulat „Norme care reglementeaz? exercitarea dreptului de deducere”, din titlul X men?ionat:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoan? impozabil? este necesar s? îndeplineasc? urm?toarele condi?ii:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce prive?te livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obliga?ia de a de?ine o factur? emis? în conformitate cu titlul XI capitolul 3 sec?iunile 3-6;

[...]

7 Articolul 203 din Directiva 2006/112, care figureaz? în capitolul 1, intitulat „Obliga?ia de plat?”, din titlul XI din aceast? directiv?, intitulat la rândul s?u „Obliga?iile persoanelor impozabile ?i ale anumitor persoane neimpozabile”, prevede urm?toarele:

„TVA este datorat? de orice persoan? ce men?ioneaz? aceast? tax? pe o factur?”

8 Articolul 273 din directiva men?ionat?, care figureaz? în capitolul 7, intitulat „Dispozi?ii

diverse”, din titlul XI din această directivă, are următorul cuprins:

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

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

Dreptul german

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

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

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

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

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

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

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

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

14 Instanța de trimitere consideră că, ținând seama de apariția mai multor evenimente pe

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- b) pe baza unei comparații între impozitul legal datorat în anul prestațiilor și impozitul plătit în mod efectiv;
- c) în alt mod?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

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

21 În această privință, trebuie amintit de la bun început că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea și utilizate în vederea unei activități impozabile constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului. Prin urmare, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat cât timp persoanele impozabile care doresc să îl exercite respectiv cerințele sau condițiile atât de fond, cât și de formă cîrora li se subordonează dreptul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 31).

22 În special, regimul deducerilor următoare să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39).

23 În plus, problema dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau ulterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către trezorerie nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte. Astfel, TVA-ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 40).

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

25 Beneficiul dreptului de deducere trebuie refuzat nu numai atunci când o fraudă este săvârșită chiar de persoana impozabilă, ci și atunci când se stabilește că această persoană impozabilă, cîreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de

deducere, ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ionarea acestor bunuri sau servicii, particip? la o opera?iune implicat? într-o fraud? în materie de TVA. Astfel, o asemenea persoan? imposabil? trebuie s? fie considerat?, în sensul Directivei 2006/112, ca participând la fraud? sau facilitând-o, indiferent dac? ob?ine sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul opera?iunilor taxabile pe care le efectueaz? în aval (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctele 22 ?i 23, precum ?i Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctele 46 ?i 47 ?i jurispruden?a citat?).

26 În schimb, este incompatibil cu regimul dreptului de deducere prev?zut de Directiva 2006/112 refuzul acestui drept opus unei persoane imposabile care nu ?tia sau nu ar fi putut s? ?tie c? opera?iunea în cauz? era implicat? într-o fraud? s?vâr?it? de furnizor sau c? o alt? opera?iune care face parte din lan?ul de livrare, anterioar? sau posterioar? celei realizate de persoana imposabil? men?ionat?, era afectat? de o fraud? în materie de TVA. Astfel, instituirea unui sistem de r?spundere obiectiv? ar dep??i ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului (Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctul 25, ?i Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 49).

27 În temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112, statele membre au posibilitatea de a adopta m?suri pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA?ului ?i a preveni evaziunea. În particular, în lipsa unor dispozi?ii de drept al Uniunii cu privire la acest aspect, statele membre r?mân competente s? aleag? sanc?iunile care le par adecvate în caz de nerespectare a condi?iilor prev?zute de legisla?ia Uniunii pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului (Hot?rârea din 15 aprilie 2021, Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, punctul 25).

28 Acestea sunt considera?iile în lumina c?rora trebuie s? se r?spund? la primele trei întreb?ri adresate de instan?a de trimitere.

Cu privire la prima întrebare

29 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolele 167 ?i 168 din Directiva 2006/112, citite în lumina principiului interzicerii fraudei, trebuie interpretate în sensul c? celui de al doilea dobânditor al unui bun i se poate refuza beneficiul deducerii TVA?ului achitat în amonte atunci când acesta ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? achizi?ia respectiv? era legat? de o fraud? privind TVA?ul s?vâr?it? de vânz?torul ini?ial cu ocazia primei vânz?ri, chiar dac? ?i primul dobânditor avea cuno??tin?? de această fraud?.

30 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 26 din prezenta hot?râre, simplul fapt c? persoana imposabil? a achizi?ionat bunuri sau servicii în condi?iile în care ?tia, în orice mod, c? prin această achizi?ie participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? privind TVA?ul s?vâr?it? în amonte în lan?ul de livr?ri sau de prest?ri este considerat, potrivit Directivei 2006/112, o participare la această fraud?. Unicul act pozitiv care este determinant pentru a justifica un refuz al dreptului de deducere într-o asemenea situa?ie este achizi?ionarea acestor bunuri sau servicii. Această achizi?ionare faciliteaz? fraudă permi?ând desfacerea bunurilor vizate, care este suficient? pentru a determina refuzul dreptului de deducere a TVA?ului achitat (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctele 26 ?i 34).

31 Rezult? c?, atunci când se stabile?te în mod adecvat c? cel de al doilea cump?r?tor avea sau ar fi trebuit s? aib? cuno??tin?? despre existen?a unei fraude privind TVA?ul s?vâr?ite de vânz?torul ini?ial, aspect a c?rui verificare este de competen?a instan?ei de trimitere în cauza principal?, faptul c? primul dobânditor al unui bun este de asemenea la curent ?i c? a facilitat

frauda s?vâr?it? de vânz?torul ini?ial nu se opune ca acestui al doilea cump?r?tor s? i se poat? refuza beneficiul deducerii TVA?ului achitat cu ocazia unei opera?iuni vizate de aceast? fraud? sau care intervine în aval de aceast? fraud?.

32 Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolele 167 ?i 168 din Directiva 2006/112, în lumina principiului interzicerii fraudei, trebuie interpretate în sensul c? celui de al doilea dobânditor al unui bun i se poate refuza beneficiul deducerii TVA?ului achitat în amonte, pentru motivul c? avea sau ar fi trebuit s? aib? cuno?tin?? despre existen?a unei fraude privind TVA?ul s?vâr?ite de vânz?torul ini?ial cu ocazia primei vânz?ri, chiar dac? ?i primul dobânditor avea cuno?tin?? despre aceast? fraud?.

Cu privire la a doua întrebare

33 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolele 167 ?i 168 din Directiva 2006/112, în lumina principiului interzicerii fraudei, trebuie interpretate în sensul c? unui al doilea dobânditor al unui bun care, într?o etap? anterioar? acestei achizi?ii, a f?cut obiectul unei opera?iuni frauduloase privind numai o parte din TVA?ul pe care statul are dreptul s? îl colecteze i se poate refuza dreptul de deducere a TVA?ului achitat în temeiul acestei opera?iuni integral sau numai în cuantumul care face obiectul fraudei s?vâr?ite care a determinat prejudiciul fiscal.

34 În aceste condi?ii, trebuie amintit, pe de o parte, c? combaterea fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut ?i încurajat de Directiva 2006/112, astfel încât justi?iabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. Autorit??ile ?i instan?ele na?ionale sunt în m?sur? s? refuze acordarea dreptului de deducere dac? se stabile?te, în raport cu elemente obiective, c? acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctul 21, precum ?i Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 45 ?i jurispruden?a citat?).

35 În ceea ce prive?te fraudă, potrivit unei jurispruden?e constante, beneficiul dreptului de deducere trebuie refuzat nu numai atunci când o fraud? este s?vâr?it? de persoana impozabil? îns??i, ci ?i atunci când se stabile?te c? persoana impozabil? c?reia i?au fost livrate sau prestate bunurile sau serviciile care servesc drept temei pentru dreptul de deducere ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ionarea acestor bunuri sau servicii, participa la o opera?iune implicat? într?o fraud? privind TVA?ul. Astfel, s?a considerat, în aceast? privin??, c? o astfel de persoan? impozabil? trebuie, potrivit Directivei 2006/112, s? fie considerat? participant la fraud?, indiferent dac? ob?ine sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul opera?iunilor taxabile pe care le efectueaz? în aval, întrucât persoana impozabil? respectiv?, într?o asemenea situa?ie, ajut? autorii fraudei respective ?i devine complice la aceasta (Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctele 22 ?i 23, precum ?i Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctele 46 ?i 47 ?i jurispruden?a citat?).

36 Pe de alt? parte, trebuie subliniat c? refuzul dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte de reclamantul din litigiul principal trebuie disociat de sanc?iunile pe care statul membru le poate prevedea conform articolului 273 din Directiva 2006/112. Desigur, fraudele trebuie sanc?ionate în cadrul aplic?rii sanc?iunilor definite de statele membre pentru a descuraja comportamentele fiscale nelegale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 1 iulie 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C?521/19, EU:C:2021:527, punctele 26 ?i 38).

37 Totu?i, în conformitate cu regimul armonizat al TVA?ului, revine autorit??ilor ?i instan?elor na?ionale sarcina de a refuza beneficiul dreptului de deducere dac? se stabile?te, în raport cu

elemente obiective, c? acest drept este invocat în mod fraudulos sau c? persoana impozabil?, c?reia îi sunt livrate bunurile sau serviciile care servesc drept baz? pentru a justifica dreptul de deducere, ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie, dac? efectuase verificarea care putea fi impus? în mod rezonabil oric?rui operator economic, c? opera?iunea la care participa era legat? de o fraud? (a se vedea în acest sens în special Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctele 53, 54 ?i 59).

38 Dat fiind c? recunoa?terea existen?ei unei fraude care a afectat opera?iunea taxabil? care confer? dreptul de deducere, în pofida realiz?rii verific?rilor care pot fi pretinse în mod rezonabil oric?rui operator economic, constituie astfel o condi?ie material? implicit? a dreptului de deducere, unei persoane impozabile care nu îndepline?te această condi?ie trebuie, a?adar, s? i se refuze exercitarea în totalitate a dreptului s?u de deducere (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctele 24, 31 ?i 33).

39 Aceast? concluzie este confirmat? de obiectivele urm?rite de obliga?ia autorit??ilor ?i a instan?elor na?ionale de a refuza dreptul de deducere atunci când o persoan? impozabil? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunea f?cea parte la o fraud?. Astfel, dup? cum reiese din jurispruden?a Cur?ii, această cerin?? are în special ca obiectiv s? oblige persoanele impozabile s? îndeplineasc? diligen?ele care pot fi pretinse în mod rezonabil cu ocazia oric?rei opera?iuni economice pentru a se asigura c? opera?iunile pe care le efectueaz? nu le determin? s? participe la o fraud? fiscal? (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctul 28 ?i jurispruden?a citat?).

40 Or, un astfel de obiectiv nu ar putea fi realizat în mod eficient dac? refuzul dreptului de deducere ar fi limitat numai la partea din sumele pl?tite cu titlu de TVA datorat care corespunde cuantumului care face obiectul fraudei, în m?sura în care, procedând astfel, persoanele impozabile ar fi doar încurajate s? întreprind? m?surile adecvate pentru a limita consecin?ele unei eventuale fraude, iar nu în mod necesar pe cele care permit s? se asigure c? opera?iunile pe care le efectueaz? nu le determin? s? participe la o fraud? fiscal? sau s? o faciliteze.

41 În plus, Curtea a avut deja ocazia de a statua c? faptul c? o persoan? impozabil? a achizi?ionat bunuri sau servicii, de?i ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ionarea acestor bunuri sau servicii, particip? la o opera?iune implicat? într-o fraud? s?vâr?it? în amonte, este suficient pentru a se considera c? persoana impozabil? respectiv? a participat la această fraud? ?i pentru a o priva de dreptul la deducere, f?r? a mai fi necesar s? se stabileasc? existen?a unui risc de pierdere a veniturilor fiscale (Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 56).

42 Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolele 167 ?i 168 din Directiva 2006/112, în lumina principiului interzicerii fraudei, trebuie interpretate în sensul c? celui de al doilea dobânditor al unui bun care, într-o etap? anterioar? acestei achizi?ii, a f?cut obiectul unei opera?iuni frauduloase privind numai o parte din TVA?ul pe care statul are dreptul s? îl colecteze trebuie s? i se refuze dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte în integralitatea sa atunci când acesta ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? această achizi?ie este legat? de o fraud?.

Cu privire la a treia întrebare

43 Având în vedere r?spunsul dat la prima întrebare, nu este necesar s? se r?spund? la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

44 Întrucât, în privin?a p?r?rilor din ac?iunea 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 cincea) declară:

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

trebuie interpretate în sensul că

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

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

trebuie interpretate în sensul că

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

Semnături

* Limba de procedură: germana.