



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GERARD WILLIAM HOGAN
prezentate la 4 martie 2021¹

Cauza C-521/19

CB

împotriva

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

[cerere de decizie preliminară introdusă de Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Curtea Superioară de Justiție din Galicia, Spania)]

„Trimitere preliminară – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Acțiune economico-administrativă împotriva deciziilor de impunere și a sancțiunilor privind impozitul pe venit datorat de persoanele fizice – Operațiuni nefacturate supuse taxei pe valoarea adăugată – Baza de impozitare – Includere în prețul convenit de părți”

I. Introducere

1. Care sunt eventualele măsuri pe care trebuie să le adopte o autoritate fiscală atunci când constată că anumite persoane impozabile (cu alte cuvinte părți la o operațiune care nu sunt consumatori finali) au ascuns în mod fraudulos o operațiune? Raționamentul cuprins în hotărârea anterioară a Curții din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722), poate fi considerat un îndrumar satisfăcător în acest sens? Aceste întrebări figurează printre chestiunile care se ridică în cadrul prezentei cereri de decizie preliminară, care își are originea într-o procedură în fața Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Curtea Superioară de Justiție din Galicia, Spania) între o persoană fizică, CB, și Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Tribunalul Economic Administrativ Regional din Galicia, Spania).

2. Înainte de a aborda faptele, trebuie stabilit mai întâi cadrul juridic relevant.

¹ Limba originală: engleza.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

3. Considerentele (25), (26) și (39) ale Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată² au următorul cuprins:

„(25) Baza de impozitare se armonizează astfel încât aplicarea TVA operațiunilor taxabile să conducă la rezultate comparabile în toate statele membre.

(26) Cu scopul de a preveni pierderea de venituri fiscale prin operațiuni realizate de părțile legate între ele în scopul obținerii de avantaje fiscale, este necesar, în condiții limitate specifice, ca statele membre să aibă posibilitatea de a interveni în ceea ce privește baza de impozitare a livrărilor de bunuri sau a prestărilor de servicii și a achizițiilor intracomunitare de bunuri.

[...]

(39) Dispozițiile care reglementează deducerile este necesar să fie armonizate în măsura în care ele afectează sumele efectiv colectate. Proporția de deducere este necesar să fie calculată în mod similar în toate statele membre.”

4. Articolul 1 din Directiva 2006/112 prevede următoarele:

„(1) Prezenta directivă stabilește sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată (TVA).

(2) Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporționale cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind TVA se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.”

5. Articolul 72 din Directiva 2006/112, care face parte din titlul VII, intitulat „Bază de impozitare”, prevede următoarele:

„În sensul prezentei directive, «valoare de piață» înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este necesar să o plătească în condiții de concurență loială, unui furnizor sau prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.

² JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, «valoarea de piață» înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;
2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.”

6. Articolul 73 din Directiva 2006/112 prevede următoarele:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

7. Articolul 74 din Directiva 2006/112 prevede următoarele:

„Atunci când o persoană impozabilă utilizează sau dispune de bunuri care fac parte din activele activității economice sau atunci când bunurile sunt deținute de o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia după ce activitatea sa economică impozabilă încetează, în conformitate cu articolele 16 și 18, baza de impozitare este prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilite la momentul la care are loc utilizarea, dispunerea sau păstrarea.”

8. Articolul 77 din Directiva 2006/112 prevede următoarele:

„Pentru prestarea de către o persoană impozabilă a unui serviciu în scopul desfășurării activității sale economice, în conformitate cu articolul 27, baza de impozitare este reprezentată de valoarea de piață a serviciului prestat.”

9. Articolul 78 din Directiva 2006/112 prevede următoarele:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

- (a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine;
- (b) cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.

În sensul primului paragraf litera (b), statele membre pot considera drept cheltuieli accesorii cheltuielile care fac obiectul unei înțelegeri separate.”

10. Articolul 273 din Directiva 2006/112 prevede următoarele:

„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.”

B. Dreptul spaniol

11. Articolul 78 din Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Legea 37/1992 privind taxa pe valoarea adăugată)³ din 28 decembrie 1992 (denumită în continuare „Legea 37/1992”) este intitulat „Baza de impozitare. Regula generală” și prevede, la alineatul (1), următoarele:

„Baza de impozitare a taxei este constituită din quantumul total al contrapartidei operațiunilor supuse acestei taxe care provine de la client sau de la terțe persoane.”

12. Articolul 88 din Legea 37/1992, intitulat „Repercutarea taxei”, prevede următoarele:

„(1) Persoanele impozabile trebuie să repercuteze în totalitate valoarea taxei asupra persoanei pentru care se realizează operațiunea impozabilă, aceasta din urmă fiind obligată să o suporte numai dacă repercutarea este realizată în conformitate cu dispozițiile prezentei legi, indiferent de clauzele contractuale convenite între ele.

În cazul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii impozabile și nescutite de taxă, ai căror destinatari sunt organisme publice, se consideră întotdeauna că persoanele impozabile, atunci când formulează propunerile financiare, chiar dacă sunt verbale, au inclus în acestea taxa pe valoarea adăugată, care totuși trebuie repercutată într-o rubrică separată, atunci când este cazul, în documentele depuse în vederea perceperii taxei, fără ca valoarea globală convenită să crească drept urmare a înregistrării taxei repercutate.

(2) Repercutarea taxei trebuie efectuată prin intermediul unei facturi în condițiile și conform cerințelor prevăzute de lege. În acest scop, cota repercutată se înregistrează separat față de baza de impozitare, inclusiv în cazul prețurilor fixate pe cale administrativă, indicându-se cota de impozitare aplicată. Operațiunile reglementate prin lege sunt exceptate de la dispozițiile paragrafelor anterioare ale acestui alineat.

(3) Repercutarea taxei trebuie efectuată la momentul emiterii și al transmiterii facturii aferente.

(4) Dreptul la repercutarea taxei se pierde după un an de la data la care aceasta devine exigibilă.

(5) Destinatarii operațiunii supuse TVA-ului nu este obligat să suporte taxa repercutată anterior momentului la care aceasta devine exigibilă.

(6) Litigiile care pot apărea cu privire la repercutarea taxei, atât din perspectiva legalității sale, cât și a valorii ei, se consideră ca fiind de natură fiscală în ceea ce privește formularea contestațiilor corespunzătoare pe cale economico-administrativă.”

³ BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44 247.

13. Articolul 89 din Legea 37/1992, intitulat „Rectificarea taxei repercutate”, prevede următoarele:

„(1) Persoanele impozabile sunt obligate să rectifice cuantumurile taxei repercutate în cazul în care acestea au fost determinate în mod incorect sau când intervin circumstanțe care, conform dispozițiilor articolului 80 din prezenta lege, determină modificarea bazei de impozitare.

Rectificarea trebuie efectuată la momentul sesizării motivelor pentru care taxa a fost determinată în mod incorect sau atunci când intervin celelalte circumstanțe la care face referire paragraful anterior, cu condiția să nu fi trecut mai mult de patru ani de la momentul la care taxa aferentă operațiunii a devenit exigibilă sau, după caz, de la momentul la care au intervenit circumstanțele la care face referire articolul 80 menționat.

(2) Dispozițiile alineatului anterior sunt aplicabile de asemenea atunci când, deși nu s-a repercutat nicio taxă, s-a emis factura aferentă operațiunii.

(3) Sub rezerva dispozițiilor alineatelor anterioare, nu este posibilă rectificarea taxei repercutate în următoarele cazuri:

1. atunci când rectificarea nu se întemeiază pe motivele prevăzute la articolul 80 din prezenta lege, implică o majorare a taxei repercutate, iar destinatarii operațiunilor nu acționează în calitate de angajatori sau profesioniști, cu excepția situațiilor de majorare prin lege a cotelor de impozitare, în care rectificarea se poate efectua în luna în care intră în vigoare noile cote de impozitare și în luna următoare.

2. atunci când administrația fiscală este cea care evidențiază, prin intermediul deciziilor de impunere corespunzătoare, sume reprezentând taxă datorată și nerepercutată, care sunt mai mari decât cele declarate de persoana impozabilă, și atunci când se dovedește, prin date obiective, că persoana impozabilă respectivă a participat la o fraudă sau că știa sau ar fi trebuit să știe, acționând în acest scop cu o diligență rezonabilă, că realiza o operațiune care făcea parte dintr-o fraudă.”

III. Situația de fapt din litigiul principal și cererea de decizie preliminară

14. CB, reclamantul din procedura principală, este un lucrător care desfășoară o activitate independentă în calitate de agent artistic, supusă, în principiu, TVA-ului. În această calitate, el a furnizat servicii grupului Lito, un grup de întreprinderi aflate în proprietatea aceleiași persoane, care erau responsabile de administrarea infrastructurii și a orchestrelor pentru sărbători religioase și locale din Galicia. Mai precis, CB contacta comitetele de organizare a sărbătorilor, grupuri neoficiale ale locuitorilor responsabili cu organizarea sărbătorilor și negocia reprezentațiile orchestrelor în numele grupului Lito.

15. Plățile efectuate de comitetele de organizare a sărbătorilor către grupul Lito în acest context erau în principal plăți în numerar, care au fost efectuate fără factură sau înregistrare contabilă. Acestea nu au fost declarate în scopul impozitului pe profit sau al TVA-ului. Zece procente din încasările grupului Lito îi reveneau domnului CB în numerar și nu erau declarate. CB nu ținea evidențe sau înregistrări oficiale, nu emitea și nu primea facturi și, prin urmare, nu depunea declarații privind TVA-ul.

16. La 14 iulie 2014, în urma unui control fiscal, administrația fiscală a constatat că sumele primite de CB sub formă de remunerație pentru activitățile sale de intermediere pentru grupul Lito, și anume 64 414,90 euro în anul 2010, 67 565,40 euro în anul 2011 și 60 692,50 euro în anul 2012, nu includeau TVA-ul. În consecință, administrația fiscală a apreciat că atât TVA-ul, cât și impozitul pe venit trebuiau calculate prin luarea în considerare, ca bază impozabilă, a sumei totale primite de CB.

17. Reclamantul a formulat o contestație împotriva deciziei administrației fiscale, care a fost respinsă prin decizia din 10 mai 2018.

18. CB a formulat o acțiune în contencios administrativ în fața instanței de trimitere prin care a atacat decizia menționată. Acesta a susținut că aplicarea *a posteriori* a TVA-ului la sumele imputate drept venituri este contrară printre altele Hotărârii Curții din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722), potrivit căreia, în cazul în care administrația fiscală descoperă operațiuni care sunt, de principiu, supuse TVA-ului și care nu au fost declarate și facturate, trebuie să se considere că TVA-ul este inclus în prețul convenit de părțile implicate în operațiunile respective. CB apreciază astfel că, fiindu-i imposibil să solicite, în temeiul dreptului spaniol, TVA-ul pe care nu l-a putut repercuta deoarece comportamentul său constituia o infracțiune fiscală, TVA-ul trebuie considerat ca fiind inclus în prețul serviciilor pe care le-a prestat.

19. Instanța de trimitere consideră că, în vederea soluționării litigiului principal, îi revine sarcina de a verifica dacă legislația națională care prevede că, în cazul în care operatorii economici efectuează, în mod voluntar și concertat, operațiuni care conduc la plăți în numerar fără facturi și fără declarații de TVA, astfel de plăți trebuie considerate ca incluzând TVA-ul este compatibilă cu Directiva 2006/112.

20. În aceste condiții, Tribunalul Superior de Justicia de Galicia (Curtea Superioară de Justiție din Galicia, Spania) a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 73 și 78 din [Directiva 2006/112], în lumina principiilor neutralității, interdicției fraudei fiscale și a abuzului de drept și interdicției denaturării nelegale a concurenței trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale și jurisprudenței care o interpretează potrivit căreia, în cazul în care administrația fiscală descoperă operațiuni ascunse supuse TVA-ului și nefacturate, trebuie să se considere că TVA-ul este inclus în prețul convenit de părți pentru operațiunile respective?

Prin urmare, este posibil, în situațiile de fraudă în care operațiunea a fost ascunsă administrației fiscale, să se considere, astfel cum se poate deduce din Hotărârea Curții din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), din Hotărârea Curții din 5 octombrie 2016, Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), și din Hotărârea Curții din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), că sumele oferite și primite nu includ TVA-ul, în vederea emiterii unei decizii de impunere corecte și a aplicării sancțiunii corespunzătoare?”

IV. Analiză

A. Considerații introductive

21. Trebuie arătat de la bun început că instanța națională își formulează întrebarea pornind de la premisa că legislația națională ar prevedea ceea ce solicită reclamantul, și anume că, în cazul în care administrația fiscală descoperă operațiuni ascunse supuse TVA-ului și care nu au fost facturate, TVA-ul trebuie să fie considerat inclus în prețul convenit de părți. Trebuie amintit însă că, potrivit unei jurisprudențe constante⁴, o directivă nu poate, prin ea însăși, să creeze obligații în sarcina unui particular și, prin urmare, nu poate fi invocată ca atare împotriva sa⁵. Propunem, prin urmare, reformularea acestei întrebări în sensul că se solicită să se stabilească dacă articolele 73 și 78 din Directiva 2006/112, citite în lumina principiilor neutralității, interdicției fraudei fiscale și a abuzului de drept și interdicției denaturării nelegale a concurenței, pot fi interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale și jurisprudenței care o interpretează potrivit căreia, în cazul în care administrația fiscală descoperă operațiuni ascunse supuse TVA-ului și pentru care nu s-a emis nicio factură, trebuie să se considere că prețul convenit de părți pentru aceste operațiuni nu conține TVA-ul.

1. Prezentarea regimului comun al TVA-ului

22. De la bun început, trebuie amintit că articolul 73 din Directiva 2006/112 definește noțiunea de „bază de impozitare” ca fiind contrapartida primită efectiv, în schimbul livrării unui bun sau a unui serviciu. Potrivit articolului 78 din Directiva 2006/112, această bază de impozitare include cheltuielile accesorii, impozitele, drepturile, prelevările și taxele, cu excepția TVA-ului în sine. Această definiție este aplicată ulterior în fiecare etapă a lanțului de comercializare pentru calcularea TVA-ului care va fi colectat de furnizor și achitat de cumpărător. Cu toate acestea, deși TVA-ul este, așadar, colectat în fiecare etapă a lanțului de comercializare, această taxă nu va fi suportată de cumpărătorii intermediari, ci va rămâne în cele din urmă numai în sarcina consumatorului final⁶. Astfel, principiul plății fracționate nu ar trebui confundat cu problema părții căreia îi incumbă sarcina taxei.

23. Astfel, potrivit *principiului plății fracționate*, în loc să se prevadă impunerea unei taxe unice pe vânzările către consumatorii finali, TVA-ul este perceput, în schimb, la fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție. În conformitate cu acest principiu, TVA-ul este, în consecință, aplicat proporțional la prețul perceput de persoana impozabilă în schimbul bunurilor

⁴ A se vedea în special Hotărârea din 26 februarie 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punctul 48), Hotărârea din 12 mai 1987, Traen și alții (372/85-374/85, EU:C:1987:222, punctele 24-26), Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punctele 20-23), Hotărârea din 7 ianuarie 2004, Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, punctul 56), Hotărârea din 21 octombrie 2010, Accardo și alții (C-227/09, EU:C:2010:624, punctul 45), Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punctul 37), și Hotărârea din 15 ianuarie 2015, Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10, punctul 30).

⁵ Desigur, Curtea a amintit că principiul interdicției practicilor abuzive, astfel cum este aplicat în materia TVA-ului de jurisprudența rezultată din Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), nu este o normă prevăzută de o directivă, ci un principiu general al dreptului. A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 27). Cu toate acestea, prezenta cauză nu privește practicile abuzive, noțiune care are un înțeles precis în dreptul Uniunii (a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 74), ci modul în care baza de impozitare trebuie să fie reconstituită odată ce o fraudă a fost stabilită. Pe de altă parte, trebuie amintit că instanțele naționale sunt obligate să examineze dacă, având în vedere metodele de interpretare permise în temeiul dreptului național, legislația națională poate fi interpretată diferit pentru a obține rezultatul urmărit de o directivă. A se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2004, Pfeiffer și alții (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punctele 108-118).

⁶ A se vedea în acest sens de exemplu Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 28).

și al serviciilor pe care le-a livrat și, prin urmare, independent de numărul de operațiuni care au avut loc anterior. Cu toate acestea, trebuie amintit că furnizorul este cel care doar colectează taxa care este ulterior vărsată statului membru vizat. Cumpărătorul este cel care achită TVA-ul.

24. Cu toate acestea, din moment ce se presupune că aplicarea TVA-ului este neutră, clientul poate deduce totuși TVA-ul pe care a fost obligat să îl plătească în plus față de prețul facturat de furnizor dacă bunul sau serviciul în cauză este destinat a fi utilizat, la rândul său, în scopurile unei activități taxabile⁷. Pentru a limita impactul sistemului comun al TVA-ului asupra fluxurilor de numerar ale persoanelor impozabile, sistemul comun al TVA-ului prevede că fiecare persoană impozabilă cumpărătoare are doar obligația de a vărsa statului membru vizat diferența dintre TVA-ul pe care l-a colectat din propriile vânzări supuse TVA-ului și TVA-ul deductibil, cu alte cuvinte cel pe care l-a achitat în scopurile activităților sale supuse acestei taxe⁸.

25. În următoarea etapă, cumpărătorul, dacă este persoană impozabilă, va proceda identic, iar situația se repetă până în etapa finală, atunci când bunul sau serviciul este vândut unei persoane neimpozabile sau unei persoane impozabile, însă în scopul unor activități care nu conferă un drept de deducere. Rezultă că TVA-ul total colectat nu depinde de numărul etapelor din lanțul de producție, ci mai degrabă de prețul final de vânzare. Cu toate acestea, întrucât lipsa declarațiilor de TVA încalcă aceste mecanisme, o astfel de omisiune este considerată nelegală⁹.

2. Cu privire la măsurile impuse statelor membre în cazul încălcării sistemului comun al TVA-ului

26. Măsurile pe care sunt chemate să le adopte statele membre ca răspuns la orice încălcare a dreptului Uniunii de către particulari pot fi împărțite în două categorii, și anume sancțiuni și măsuri reparatorii¹⁰. Sancțiunile au un caracter punitiv și disuasiv. În schimb, măsurile reparatorii urmăresc restabilirea situației care ar fi existat în lipsa acestei încălcări. Așadar, ele iau cel mai adesea forma unei reparații sau a unei restabiliri a situației.

27. În ceea ce privește măsurile prin care se urmărește repararea consecințelor unui act nelegal în materie fiscală, Curtea a subliniat, de exemplu, în Hotărârea Fontana, că, în cazul calificării drept fraudă a unui astfel de act, acest lucru antrenează obligația statelor membre de a adopta măsurile necesare pentru „a restabili situația astfel cum ar fi fost aceasta în lipsa [fraudei fiscale]” atunci când descoperă operațiuni ilegale¹¹. În ceea ce privește sancțiunile, Curtea a statuat, în Hotărârea Menci, că „articolul 325 TFUE obligă statele membre să combată activitățile ilicite care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii Europene prin măsuri disuasive și efective și în special le obligă să adopte aceleași măsuri pentru a combate fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii precum cele pe care le adoptă pentru a combate fraudă care aduce atingere propriilor interese”¹².

⁷ Cu excepția cazului în care se prevede altfel sau în cazurile care îl privesc pe consumatorul final, trimiterele făcute în prezentele concluzii la operatorii economici trebuie înțelese ca vizând persoanele impozabile.

⁸ A se vedea articolele 168 și 179 din Directiva 2006/112.

⁹ A se vedea de exemplu Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 39).

¹⁰ De exemplu, pentru a clarifica noțiunea de „acuzare în materie penală” care figurează la articolul 6 din Convenția europeană a drepturilor omului (denumită în continuare „CEDO”) și noțiunea de „pedeapsă” care figurează la articolul 7 din CEDO, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a stabilit o distincție între măsurile fiscale prin care se urmărește penalizarea contribuabililor și cele care vizează repararea consecințelor acțiunii lor ilegale asupra finanțelor publice. A se vedea în special Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Bendenoun împotriva Franței din 24 februarie 1994 (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47).

¹¹ A se vedea Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punctele 33 și 34).

¹² A se vedea în acest sens Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 19).

28. Deși Curtea nu a menționat decât foarte rar această distincție în materie fiscală, ea este totuși importantă. Astfel, în primul rând, deși atât obligațiile de reparare, cât și cele de sancționare rezultă din supremația dreptului Uniunii¹³ și sunt consecința obligației statelor membre de a asigura efectul deplin al Directivei 2006/112¹⁴, ele nu fac obiectul aceleiași marje de apreciere. Astfel, în ceea ce privește obligația de restabilire a situației, în măsura în care este vorba despre o obligație de rezultat, statele membre trebuie să ia măsurile necesare cel puțin pentru ca situația care ar fi prevalat să fie restabilită¹⁵, în timp ce, în ceea ce privește obligația de a descuraja orice altă încălcare a normelor privind TVA-ul, întrucât Directiva 2006/112 nu menționează tipul sancțiunilor care trebuie adoptate, revine statului membru sarcina de a defini cu precizie sancțiunile care trebuie aplicate, cu condiția, după cum s-a arătat mai sus, ca acestea să fie *efective, disuasive și proporționale*¹⁶. În al doilea rând, deși statele membre trebuie să prevadă adoptarea primului tip de măsuri în absența oricărei culpe, ele sunt obligate să sancționeze contribuabilii numai atunci când aceștia au dat dovadă cel puțin de neglijență¹⁷.

29. Având în vedere cele arătate, trebuie reținut, în opinia noastră, că în prezenta cauză problematica în discuție trebuie considerată ca fiind distinctă de aspectul dacă este necesar ca particularilor în cauză să li se aplice o sancțiune pentru încălcarea normelor mecanismului comun al TVA-ului. Astfel, întrebările cu care este sesizată Curtea privesc măsurile care trebuie adoptate în raport cu noțiunea de „bază de impozitare” pentru a restabili situația astfel cum ar fi trebuit aceasta să existe în lipsa unei fraude. Prin urmare, vom examina în mod direct aceste întrebări, înlăturând problema sancțiunilor care ar trebui adoptate pentru a sancționa și pentru a descuraja contribuabilii care s-au sustras de la obligațiile fiscale care le reveneau în temeiul sistemului TVA-ului¹⁸.

¹³ Potrivit jurisprudenței Curții, statele membre au obligația de a impune sancțiuni efective, proporționale și disuasive ca reacție la orice încălcare a dreptului Uniunii, chiar și în lipsa unei dispoziții exprese în actul Uniunii în discuție. A se vedea Hotărârea din 10 aprilie 1984, von Colson și Kamann (14/83, EU:C:1984:153, punctul 28), precum și Hotărârea din 21 septembrie 1989, Comisia/Grecia (68/88, EU:C:1989:339, punctul 24). A se vedea în acest sens, în ceea ce privește sistemul comun al TVA-ului, Hotărârea din 5 decembrie 2017, M.A.S. și M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punctele 34-35).

¹⁴ Desigur, articolul 273 din Directiva 2006/112 prevede că statele „pot” aplica alte măsuri și, prin urmare, trebuie înțeles în sensul că abilitază statele membre să adopte anumite măsuri suplimentare. Cu toate acestea, obligația statelor membre de a acționa împotriva fraudei fiscale decurge din articolul 310 alineatul (6) și din articolul 325 TFUE, precum și, în general, din obligația statelor membre de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii. A se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2017, M.A.S. și M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punctul 30), precum și, în ceea ce privește obligația statelor de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii în materie de TVA, Hotărârea din 5 iulie 2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, punctul 34).

¹⁵ A se vedea Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punctele 33-34).

¹⁶ A se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2017, M.A.S. și M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punctul 33), sau Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 20).

¹⁷ 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, punctul 47), precum și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 41 și 42).

¹⁸ Aceasta a fost situația, în opinia noastră, și în Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722), pe care o vom examina în continuare.

3. Cu privire la noțiunea de „bază de impozitare“

30. Reiese din considerentul (25) al Directivei 2006/112 că unul dintre obiectivele acesteia este armonizarea noțiunii „bază de impozitare“, astfel încât aplicarea TVA-ului operațiunilor taxabile să conducă la rezultate comparabile în toate statele membre. Prin urmare, această noțiune trebuie considerată o noțiune autonomă de drept al Uniunii, care trebuie interpretată uniform pe teritoriul Uniunii¹⁹.

31. Or, ceea ce este în discuție într-o situație precum cea vizată în Hotărârea Tulică și Plavoșin sau în prezenta cauză nu este noțiunea de „bază de impozitare“ în sine, ci măsurile care trebuie adoptate pentru reconstituirea acestei baze de impozitare, și anume prețul fără taxă. Desigur, în speță, prețul plătit pentru prestările de servicii efectuate este cunoscut, dar, din moment ce rămâne incert dacă TVA-ul a fost colectat și nu a fost vărsat statului și, prin urmare, dacă acel preț include TVA-ul, trebuie să se considere că baza de impozitare nu a fost încă pe deplin reconstituită.

B. Cu privire la relevanța jurisprudenței Curții citate de instanța de trimitere și de reclamant

1. Hotărârile pronunțate în cauzele Astone, Dobre și Maya Marinova

32. În cererea de decizie preliminară, instanța de trimitere ridică problema dacă din trei hotărâri, și anume cele pronunțate în cauzele Astone²⁰, Dobre²¹ și Maya Marinova²², se poate deduce că sumele plătite și primite în cadrul unei operațiuni ascunse trebuie considerate ca incluzând TVA-ul care nu a fost achitat, cu consecința în esență că taxa pe care ar trebui să o verse statului furnizorul, potrivit instanței de trimitere, ar trebui calculată potrivit unei baze de impozitare inferioare cifrei de afaceri astfel realizate.

33. Cu toate acestea, niciuna dintre cele trei hotărâri citate de instanța de trimitere nu oferă un răspuns *direct* la această întrebare. Astfel, hotărârile pronunțate în cauzele Astone și Dobre privesc dreptul de deducere, iar nu stabilirea bazei de impozitare care trebuie reținută, dacă este cazul, pentru calcularea TVA-ului datorat. În ceea ce privește hotărârea pronunțată în cauza Maya Marinova, este adevărat că Curtea a statuat că „articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din [...] Directiva [2006/112], precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări

¹⁹ Desigur, articolele 74-82 din Directiva 2006/112 prevăd anumite excepții de la definiția noțiunii de „bază de impozitare“ care figurează la articolul 73 din aceasta, printre altele, potrivit considerentului (26) al acestei directive, cu scopul de a preveni pierderea de venituri fiscale prin operațiuni realizate de părțile legate între ele. Cu toate acestea, respectivele excepții se aplică în mod uniform operațiunilor pe care le vizează: acestea nu urmăresc să confere o marjă de apreciere statelor membre în materie, ci mai degrabă să prevadă definiții alternative în anumite situații particulare în care fie nu se plătește niciun preț, fie prețul plătit ar putea să nu corespundă pe deplin realității economice. Caracterul armonizat al noțiunii de „bază de impozitare“ nu este repus în discuție nici de articolul 273 din Directiva 2006/112, care prevede că „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 persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor”. Sublinierea noastră. Astfel, din modul de redactare a dispoziției menționate rezultă că aceasta autorizează statele membre numai să impună obligații suplimentare. Însă aceasta nu autorizează statele membre să deroge de la normele existente în ceea ce privește baza de impozitare. În orice caz, din contextul în care se înscrie articolul 273 din Directiva 2006/112 reiese cu claritate în opinia noastră că, atunci când acest articol 273 menționează „alte obligații“, el vizează obligațiile prevăzute în titlul XI, „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”.

²⁰ Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

²¹ Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

²² Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

naționale [...] în temeiul căreia [...] administrația fiscală poate [...] stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată”²³. Cu toate acestea, trebuie menționat că în speță prețul efectiv plătit de cumpărător în cadrul operațiunilor ascunse rămâne necunoscut administrației fiscale. În consecință, Curtea nu era obligată să adopte o poziție cu privire la aspectul dacă, în cazul în care acest preț ar fi fost cunoscut, el ar fi trebuit să fie considerat ca incluzând TVA-ul.

2. Hotărârea pronunțată în cauza Tulică și Plavoșin

34. La rândul său, reclamantul invocă hotărârea pronunțată în cauza Tulică și Plavoșin²⁴, care privește cazurile a două persoane fizice care au încheiat numeroase contracte de vânzare de terenuri și de bunuri imobile pentru care inițial nu s-a perceput TVA²⁵. Ulterior, administrația fiscală a constatat că activitățile desfășurate de aceste persoane fizice prezentau caracteristicile unei activități economice și că, în consecință, aceste operațiuni erau supuse TVA-ului. Administrația fiscală le-a adresat decizii de impunere prin care a dispus plata TVA-ului, calculat prin considerarea drept bază de impozitare a prețului convenit de părțile contractante, la care s-a adăugat dobânda de întârziere. În acest context, întrebarea adresată de instanța de trimitere în cele două cauze privea în esență aspectul dacă articolele 73 și 78 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoană impozabilă, trebuie să se considere că prețul convenit include TVA-ul sau că nu îl include și că TVA-ul trebuie adăugat la preț.

35. În hotărârea pronunțată în aceste cauze conexe, Curtea a statuat că articolele 73 și 78 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care acest furnizor nu are posibilitatea de a recupera de la cumpărător TVA-ul solicitat de administrația fiscală, ca incluzând deja TVA-ul.

36. Acest raționament necesită totuși o examinare suplimentară și chiar câteva clarificări. Făcând abstracție de punctele din acea hotărâre care nu fac decât să reia anumite principii directe cu privire la TVA, se poate arăta că Curtea expune două argumente pentru a justifica concluziile la care a ajuns, primul fiind expus la punctele 34 și 35, iar al doilea, la punctul 36 din hotărâre.

37. Potrivit *primului argument*, prețul facturat trebuie considerat ca incluzând TVA-ul, astfel încât TVA-ul solicitat să constituie o sarcină cât mai mică posibil pentru furnizor, în conformitate cu principiul potrivit căruia TVA-ul trebuie să fie suportat exclusiv de către consumatorul final.

38. Potrivit *celui de al doilea argument*, în cazul în care administrația fiscală ar aprecia că TVA-ul nu este inclus în prețul perceput, acest lucru ar intra în contradicție „cu regula potrivit căreia administrația fiscală nu poate percepe cu titlu de TVA o valoare superioară celei primite de persoana impozabilă”.

²³ Punctul 50 din această hotărâre.

²⁴ Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, denumită în continuare „Hotărârea Tulică și Plavoșin”).

²⁵ Această împrejurare a fost evocată în cele două cereri de decizie preliminară.

39. Deși noțiunea de „valoare plătită de persoana impozabilă” utilizată de Curte poate fi ambiguă, întrucât ar putea fi interpretată în sensul că se referă fie la suma plătită în schimbul bunurilor în cauză – contrapartida –, fie la TVA-ul plătit de cumpărător, considerăm că noțiunea de „valoare” trebuie înțeleasă totuși ca făcând în mod clar referire aici la TVA-ul facturat²⁶. Prin urmare, norma menționată trebuie înțeleasă în acest sens: administrația fiscală nu poate colecta cu titlu de TVA de la furnizor o valoare superioară TVA-ului calculat și facturat corect de către furnizor cumpărătorului. Prin urmare, acest argument este analog primului argument menționat de Curte, care se întemeiază pe principiul neutralității fiscale, înțeles în acest context în „sensul vertical” al acestuia²⁷. Astfel, în ambele cazuri, ideea este că sarcina TVA-ului nu ar trebui să revină operatorilor economici.

40. În această privință, soluția menționată ar putea fi surprinzătoare dacă, după cum ar putea sugera lipsa unei referiri explicite la împrejurările speței, soluția reținută ar fi aplicabilă tuturor situațiilor în care operațiunile nu respectă normele privind TVA-ul, în special în cazul în care, precum în speță, două persoane impozabile convin să își ascundă operațiunile față de autoritățile fiscale. Într-o asemenea situație, consecința logică a faptului că au ascuns operațiunea este că nu au luat deloc în considerare TVA-ul. Știind că operațiunea nu va fi supusă TVA-ului și, prin urmare, cumpărătorul nu va putea deduce TVA-ul aferent prețului plătit, acesta din urmă corespunde în mod logic, în ceea ce îl privește pe cumpărător, costului pe care l-ar fi suportat în mod normal, cu excepția TVA-ului pe care, în principiu, l-ar fi avansat, iar, în ceea ce îl privește pe furnizor, prețului pe care l-ar fi primit, fără TVA-ul care ar fi fost în mod normal colectat și vărsat statului²⁸. De fapt, atunci când două persoane impozabile se înțeleg să ascundă o operațiune efectuată între ele în scopurile unei activități impozabile, în general acestea urmăresc pur și simplu să eludeze impozitul pe venit, dar nu TVA-ul în sine, întrucât TVA-ul este, prin definiție, tocmai ca urmare a principiului neutralității, neutru pentru ele. Motivul pentru care aceștia nu depun declarația de TVA este pur și simplu acela că vor să evite orice înregistrare oficială privind operațiunea în evidențele privind veniturile generale (inclusiv impozitul pe venit).

41. Situația este diferită atunci când cumpărătorul nu știe că furnizorul nu va vărsa statului vreo sumă reprezentând TVA-ul. Astfel, într-un asemenea caz, cumpărătorul va fi în principiu dispus să plătească un preț corespunzător celui pe care l-ar fi plătit pentru un bun sau pentru un

²⁶ A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 15), precum și Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties și Proadinvest (C-621/10 și C-129/11, EU:C:2012:248, punctul 44), la care Curtea face referire în Hotărârea Tulică și Plavoșin. În versiunea în limba engleză a hotărârii pronunțate în cauza Tulică și Plavoșin, termenii utilizați sunt următorii: „the amount paid by the taxable person” [valoarea plătită de persoana impozabilă], în timp ce în versiunea în limba română, expresia utilizată este: „superioară celei primite de persoana impozabilă”, iar în versiunea în limba franceză: „que l'assujetti a perçu” [pe care persoana impozabilă a primit-o], ceea ce conduce mai degrabă la: „paid to the taxable person” [plătită persoanei impozabile].

²⁷ Desigur, termenul „principiul neutralității” poate de asemenea să facă trimitere, în cadrul TVA-ului, la aplicarea principiului nediscriminării în materie de TVA. A se vedea în această privință Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 48).

²⁸ În cazul în care furnizorul nu este înregistrat ca plătitor de TVA, iar cumpărătorul nu a intenționat să deducă TVA-ul, acesta din urmă, în mod logic, a achiziționat bunurile la prețul pe care l-ar fi plătit, fără TVA-ul aplicabil, în cazul în care operațiunea ar fi fost supusă acestei taxe, din moment ce se poate prezuma că cumpărătorul știa că ar fi putut deduce, în acest caz, orice taxă achitată. Acesta este motivul pentru care, în practica comercială desfășurată între profesioniști, prețurile ofertelor comerciale sunt exprimate adesea fără taxe, întrucât acesta este prețul care îl interesează pe cumpărător.

serviciu similar care include TVA-ul, întrucât cumpărătorul este fie un consumator final, caz în care se va aștepta să suporte TVA-ul, fie o persoană impozabilă, caz în care se va aștepta să poată deduce acest TVA²⁹.

42. Subliniem totuși că, și în această ipoteză, rațiuni de ordin economic pledează pentru posibilitatea ca, în anumite împrejurări, prețul plătit să nu includă TVA-ul. Astfel, furnizorul poate decide să nu verse statului TVA-ul tocmai pentru a scădea prețul său de vânzare fără a-și reduce marja și, prin urmare, pentru a vinde rapid volume importante de bunuri sau de servicii (cel mai adesea înainte de a dispărea).

43. În opinia noastră, există un alt caz în care soluția reținută în Hotărârea Tulică și Plavoșin nu ar fi în mod necesar aplicabilă, atunci când administrația fiscală pur și simplu nu dispune de nicio informație cu privire la prețul plătit. În funcție de metoda utilizată pentru reconstituirea acestui preț și în special în cazul comparării, TVA-ul va trebui sau nu va trebui considerat inclus în prețul astfel reconstituit. Totul depinde de elementul de comparație utilizat³⁰.

44. Toate acestea ilustrează faptul că, din perspectiva măsurilor care trebuie adoptate pentru restabilirea situației astfel cum aceasta ar fi trebuit să fie în lipsa oricărei nelegalități, nu există o metodă unică susceptibilă să se aplice tuturor situațiilor³¹. În special, soluția reținută de Curte în Hotărârea Tulică și Plavoșin pare a fi valabilă numai atunci când operațiunea a fost efectuată cu cumpărători despre care se putea considera în mod rezonabil că nu aveau cunoștință despre faptul că operațiunea efectuată era supusă TVA-ului. Astfel, numai în această ipoteză se poate considera în mod rezonabil că prețul plătit ar fi fost același cu cel care ar fi fost plătit dacă această operațiune ar fi fost supusă TVA-ului.

²⁹ Cu toate acestea, trebuie amintit că, pentru a păstra dreptul de deducere în caz de fraudă, cumpărătorul trebuie cel puțin să nu fi dat dovadă de neglijență. Astfel, Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de dreptul Uniunii. Prin urmare, instanțele și autoritățile naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în lumina unor elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. A se vedea de exemplu Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 34 și jurisprudența citată). Aceasta se aplică atât atunci când o fraudă este săvârșită chiar de persoana impozabilă, cât și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. A se vedea Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 46). În ceea ce privește gradul de diligență necesar contribuabilului care dorește să își exercite dreptul de deducere, Curtea consideră că acesta trebuie să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă privind TVA-ul. A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 52). În special, în cazul în care există suspiciuni de nereguli sau de fraudă, 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. 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, punctul 60).

³⁰ Acesta este sensul în care înțelegem abordarea urmată de Curte în Hotărârea Fontana, în care Curtea a statuat în esență că este posibil ca, în cazul nerespectării obligațiilor de declarare, să se utilizeze ca bază de impozitare cifra de afaceri a unei întreprinderi, calculată prin extrapolare pe baza unor studii sectoriale aprobate prin decret ministerial, fără a se referi la abordarea reținută în Hotărârea Tulică și Plavoșin. A se vedea Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 36).

³¹ Prin analogie, subliniem, în ceea ce privește măsurile de determinare pe care o instituție europeană a cărei decizie a fost anulată trebuie să le adopte pentru a-l repune pe reclamant în situația în care acesta ar fi trebuit să se afle în lipsa nelegalității săvârșite, că această determinare necesită o examinare aprofundată a situației. A se vedea Hotărârea din 31 martie 1971, Comisia/Consiliul (22/70, EU:C:1971:32, punctul 60), Hotărârea din 6 martie 1979, Simmenthal/Comisia (92/78, EU:C:1979:53, punctul 32), Hotărârea din 17 februarie 1987, Samara/Comisia (21/86, EU:C:1987:88, punctul 7), și, mai explicit, dar care privește Tribunalul, Hotărârea din 23 aprilie 2002, Campolargo/Comisia (T-372/00, EU:T:2002:103, punctul 109).

45. Prin urmare, în opinia noastră, soluția reținută în Hotărârea Tulică și Plavoșin trebuie înțeleasă ca fiind aplicabilă numai în această situație și, chiar și în această situație, ca stabilind numai o prezumție care poate fi răsturnată de autoritățile fiscale dacă se dovedește, de exemplu, că prețul realizat era mai apropiat de prețul fără taxă solicitat pentru bunuri sau produse similare³².

3. Cu privire la tipul de abordare care trebuie utilizată pentru stabilirea măsurilor care trebuie adoptate

46. Se poate merge chiar mai departe și să se considere că, atunci când o persoană impozabilă (cu alte cuvinte părți la o operațiune care nu sunt consumatori finali) a ascuns în mod fraudulos o operațiune, nu este necesar să se achite deloc TVA-ul. Astfel, din punct de vedere economic, dacă se ia în considerare întregul lanț comercial, consecința logică a argumentului întemeiat pe principiul neutralității ar fi că, în anumite împrejurări, nu ar fi absolut necesară nicio rambursare a TVA-ului pentru restabilirea situației astfel cum ar fi trebuit să fie aceasta³³.

47. În special, atunci când operațiunea are loc între două persoane impozabile, precum în speță (Hotărârea Tulică și Plavoșin nu precizează dacă cumpărătorii erau sau nu erau persoane impozabile în scopuri de TVA), este adevărat că, în cazul în care operațiunea ar fi fost efectuată corect, TVA-ul ar fi fost plătit de cumpărător furnizorului, care l-ar fi vărsat apoi statului membru în cauză. Cu toate acestea, cumpărătorul ar fi dedus de asemenea acest TVA din taxa pe care ar fi perceput-o cu ocazia propriilor vânzări (sau ar fi obținut rambursarea excedentului de TVA achitat)³⁴. În consecință, astfel cum s-a arătat mai sus, TVA-ul încasat definitiv de un stat membru ar fi rămas egal cu TVA-ul încasat în etapa operațiunii finale, și anume cea care implică un cumpărător care nu va utiliza bunurile sau serviciile pentru scopurile operațiunilor sale taxabile³⁵. Acesta este motivul pentru care, astfel cum se subliniază în jurisprudența Curții, TVA-ul, care este un impozit indirect pe consum, revine, în definitiv, doar în sarcina consumatorului³⁶.

³² În această privință, observăm că prețul pieței constituie o metodă de corectare a anomaliilor de preț prevăzută chiar de Directiva 2006/112. Astfel, articolul 80 din Directiva 2006/112, care face parte din același titlu ca și articolele 73 și 78 din această directivă, prevede, în ipoteza în care părțile sunt afiliate și, prin urmare, este probabil ca prețul plătit să nu reflecte valoarea economică reală a operațiunii, posibilitatea statelor membre de a reține valoarea normală de piață în locul prețului plătit. A se vedea de asemenea considerentul (26) și articolul 77 din Directiva 2006/112.

³³ Desigur, la punctul 28 din Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), Curtea a statuat că, „atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, principiul neutralității TVA-ului impune ca TVA-ul facturat fără a fi datorat să poată fi regularizat”. Cu toate acestea, nu considerăm că, făcând referire la existența unei pierderi de venituri fiscale, Curtea a intenționat de fapt să realizeze o examinare globală a consecințelor generale ale unei încălcări a normelor privind TVA-ul.

³⁴ Potrivit jurisprudenței Curții, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte al unei persoane impozabile care efectuează astfel de operațiuni nu poate fi afectat de faptul că, în lanțul de aprovizionare în care se înscriu aceste operațiuni, o altă operațiune anterioară sau ulterioară este viciată de o fraudă privind TVA-ul, fără ca această persoană impozabilă să știe sau să poată avea cunoștință de acest aspect. A se vedea Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 45).

³⁵ Cu titlu de exemplu, să luăm un lanț de aprovizionare comercială clasic pentru un produs care cuprinde trei intermediari, realizând fiecare o marjă de 10,00 euro. Să presupunem, în plus, că fiecare operațiune este supusă unui TVA de 20 %. Astfel, prima dată când este vândut acest bun, acest lucru se face în schimbul a 12,00 euro (inclusiv TVA), ceea ce implică faptul că TVA-ul încasat și apoi vărsat statului membru se ridică la 2,00 euro. A doua oară când acest bun va fi revândut pentru 24,00 euro (inclusiv TVA), TVA-ul încasat se va ridica la 4,00 euro, însă taxa vărsată statului va fi de numai 2,00 euro, întrucât suma de 2,00 euro reprezentând TVA-ul achitat în amonte este deductibilă. Atunci când va fi vândut a treia oară consumatorului final, cu 36,00 euro (inclusiv TVA), taxa colectată se ridică la 6,00 euro, însă TVA-ul vărsat statului va reprezenta doar 2,00 euro (6 euro colectați minus 4 euro achitați în amonte). În final, quantumul total al taxei percepute se ridică la 6,00 euro, exact același quantum ca și în cazul în care bunul respectiv ar fi fost vândut direct de prima persoană impozabilă consumatorului final, la prețul de 36,00 euro (inclusiv TVA).

³⁶ A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 28).

48. În aceste condiții, atunci când un stat membru solicită unui furnizor plata unui TVA pe care, *a priori*, acesta nu l-a inclus în prețul de vânzare și care, prin urmare, nu a fost ulterior dedus de cumpărător, pe de o parte, acesta din urmă ar putea încasa în cele din urmă mai mult TVA decât taxa care ar fi fost colectată în absența unei fraude. Pe de altă parte, o astfel de cerință va reduce în mod necesar profitul furnizorului dacă nu poate repercuta această taxă asupra cumpărătorului, ceea ce pare contrar principiului neutralității amintit la punctul 38 din prezentele concluzii³⁷.

49. Desigur, în Hotărârea Tulică și Plavoșin, Curtea a admis că măsurile care trebuie adoptate pentru remedierea situației pot varia după cum furnizorul are sau nu are dreptul să recupereze de la cumpărător TVA-ul solicitat de administrația fiscală, tocmai pentru a asigura această neutralitate. Cu toate acestea, existența unei asemenea posibilități nu rezolvă problema, ci ar putea mai degrabă să o transfere cumpărătorului, care ar fi putut fi de bună-credință. Astfel, cumpărătorul putea în mod legitim să nu aibă cunoștință de faptul că, de exemplu, furnizorul nu a inclus TVA-ul în preț sau că l-a inclus, însă nu a intenționat să îl verse statului. Este, așadar, posibil ca cumpărătorul să fi plătit un preț identic cu cel pe care l-ar fi plătit dacă operațiunea ar fi fost supusă inițial TVA-ului și, prin urmare, să își fi exercitat deja dreptul de deducere a cuantumului TVA-ului menționat pe factura emisă la momentul la care furnizorul îi va cere să îi plătească TVA-ul solicitat de administrația fiscală³⁸.

50. Pe de altă parte, s-ar putea sugera că cumpărătorul trebuie să poată, în schimb, să deducă TVA-ul achitat oarecum a doua oară, astfel încât acesta să rămână neutru pentru cumpărător. Totuși, această situație ar penaliza statul membru în cauză, întrucât deducerea efectuată de cumpărător ar fi mai mare decât TVA-ul vărsat statului³⁹. În opinia noastră, nici cumpărătorii, nici statele membre (și, așadar, indirect, contribuabilii acestora) nu trebuie să suporte consecința nelegalității săvârșite, fie și cu bună-credință, de furnizori. Din această perspectivă, dacă s-ar considera că TVA-ul trebuie să fie suportat în final numai de consumatori, astfel cum impune principiul neutralității, restabilirea situației astfel cum ar fi trebuit să fie aceasta în lipsa nelegalității săvârșite ar impune să se examineze în prealabil dacă trebuie vărsată statului vreo sumă cu titlu de TVA, ținând seama de stadiul procesului de producție în care a fost săvârșită nelegalitatea și de tipul de nelegalitate comisă⁴⁰.

³⁷ Din această perspectivă, din momentul în care plata vreunei sume reprezentând TVA nu este necesară pentru restabilirea finanțelor publice, orice astfel de obligație ar trebui considerată drept sancțiune, iar nu o măsură destinată repunerii în situația anterioară.

³⁸ Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, o administrație fiscală nu poate refuza unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului achitat cu ocazia achiziționării de bunuri care i-au fost livrate, pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile. A se vedea Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 66).

³⁹ Întrucât TVA-ul ar fi fost vărsat statului o singură dată, deși ar fi fost dedus de două ori.

⁴⁰ Văzut din perspectivă pur economică, faptul că este posibil ca obligația de a restabili situația să nu impună nicio vărsare către stat a unei sume reprezentând TVA-ul în anumite situații nu este repus în discuție în mod real de faptul că sistemul TVA-ului se bazează pe principiul plății fracționate. Astfel, după cum s-a arătat mai sus, mecanismul care pune în aplicare acest principiu nu afectează rambursarea acestei taxe, ci urmărește alte obiective. Pe de o parte, acesta urmărește să limiteze riscul de pierdere a unor venituri fiscale în cazul insolvenței unui intermediar. Pe de altă parte, un astfel de sistem urmărește să ofere administrației fiscale o imagine de ansamblu asupra cifrei de afaceri realizate de persoana impozabilă și a consumului intermediar al acesteia, ceea ce permite coroborarea declarațiilor făcute în legătură cu alte impozite. Cu toate acestea, atunci când revânzarea către persoanele care sunt efectiv consumatori finali a avut deja loc, a fost supusă TVA-ului și, prin urmare, statul membru a colectat integral TVA-ul datorat, precum în speță, acest prim obiectiv își pierde relevanța în raport cu măsurile care trebuie adoptate pentru remedierea acestei situații. Din această perspectivă, el rămâne totuși pe deplin pertinent în ceea ce privește sancțiunile care trebuie adoptate împotriva celor care au ascuns în mod eronat anumite operațiuni, întrucât sancțiunile au scopul de a descuraja astfel de comportamente. În ceea ce privește al doilea obiectiv, din moment ce nu este direct legat de principiul TVA-ului, acesta din urmă nu poate, în principiu, să fie pertinent decât în contextul stabilirii sancțiunii care trebuie prevăzută.

51. Cu toate acestea, chiar dacă această abordare este coerentă dintr-o perspectivă pur economică care s-ar axa pe întregul lanț de comercializare și pe fundamentul teoretic al întregului sistem de TVA, considerăm că o asemenea perspectivă trebuie să facă loc realităților practice ale acestui sistem, care trebuie să se concentreze, la rândul lor, asupra obligațiilor ce revin fiecărei persoane impozabile.

52. Astfel, *din punct de vedere juridic*, întrebarea privind măsurile care trebuie luate pentru remedierea unei situații trebuie apreciată numai în raport cu obligațiile care nu au fost respectate de persoana în cauză⁴¹. Nu este necesar să se aprecieze dacă TVA-ul ar fi fost dedus ulterior sau nu sau dacă statele membre vor primi sau nu vor primi în cele din urmă un quantum mai mare cu titlu de TVA decât s-ar fi colectat în lipsa fraudei. Singura întrebare pertinentă este aceea dacă, în cazul unor operațiuni ascunse, taxa aferentă acestor operațiuni trebuie calculată pornind de la premisa potrivit căreia acest TVA a fost inclus în sumele percepute de furnizor pentru această operațiune.

53. În esență, din moment ce fiecare persoană impozabilă trebuie să respecte normele privind TVA-ul, atunci când una dintre ele nu a supus aceste operațiuni TVA-ului, restabilirea situației impune ca aceasta din urmă să procedeze la vărsarea către stat a TVA-ului corespunzător. Din această perspectivă, noțiunea de obligație de remediere a situației nu urmărește neutralizarea efectelor nelegalității săvârșite, ci urmărește să oblige pur și simplu persoana impozabilă să respecte reglementarea în materie de TVA independent de orice considerație legată de deducerea taxei sau de neutralitatea concurențială.

54. Deși această problemă nu a fost niciodată invocată în mod clar în fața Curții, ideea că măsurile care trebuie adoptate pentru restabilirea situației în cauză ar trebui apreciate în raport cu impactul fraudei de-a lungul lanțului de comercializare ar constitui o schimbare destul de radicală a jurisprudenței existente. Astfel, chiar dacă, potrivit jurisprudenței Curții, luarea în considerare a realităților economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului⁴², considerăm că abordarea urmată de Curte, cel puțin în ceea ce privește plata acestei taxe, a fost întotdeauna să se considere în mod implicit că stabilirea măsurilor care trebuie adoptate în scopul restabilirii situației trebuie apreciată la nivelul specific al fiecărei persoane impozabile și, prin urmare, al fiecărei etape a lanțului de comercializare⁴³.

55. Totuși, această dihotomie între o abordare de natură economică și globală privind măsurile care trebuie adoptate, pe de o parte, și o abordare juridică întemeiată pe situația individuală a fiecărei persoane impozabile, pe de altă parte, ilustrează pentru motivele expuse mai sus faptul că soluția reținută în Hotărârea Tulică și Plavoșin nu poate fi justificată de principiul neutralității. Astfel, din moment ce se consideră că măsurile care urmează să fie adoptate trebuie apreciate la nivelul fiecărei persoane impozabile, fără a se determina dacă, în general, fraudă a avut consecințe asupra cuantumului TVA-ului, în mod necesar soluțiile reținute nu vor fi neutre din punct de vedere economic.

⁴¹ Potrivit unei astfel de abordări juridice, distincția dintre măsurile prin care se urmărește restabilirea situației și cele care constituie o sancțiune nu depinde de aspectul dacă măsura merge dincolo de repararea prejudiciului suferit de statul membru în cauză, ci numai de obiectivul urmărit de măsura în cauză, și anume combaterea fraudei privind TVA-ul: o sancțiune reprezintă ceea ce solicită administrația de la persoana în cauză pentru încălcarea normelor privind TVA-ul, suplimentar față de plata TVA-ului datorat, indiferent dacă această plată depășește ceea ce este strict necesar pentru compensarea pierderii fiscale suferite.

⁴² A se vedea de exemplu Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 43), sau Hotărârea din 11 iunie 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, punctul 40).

⁴³ Astfel, dacă în materie de TVA Curtea ia în considerare efectele economice ale comportamentului persoanelor impozabile, dintr-o lectură globală a jurisprudenței în materie reiese că Curtea acordă în continuare o mare importanță respectării normei care a fost încălcată, pentru restabilirea situației. A se vedea de exemplu Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 48), în care Curtea a făcut referire la „toate circumstanțele individuale”.

56. Acest lucru este deosebit de evident în ceea ce privește distincția operată în această hotărâre, după cum dreptul național permite sau nu permite furnizorului să recupereze de la cumpărător TVA-ul solicitat de autoritățile fiscale, din moment ce este dificil de înțeles în ce mod faptul că furnizorul poate recupera de la cumpărător TVA-ul solicitat de autoritățile fiscale ar putea exclude posibilitatea ca TVA-ul să fi fost colectat, însă nu și vărsat statului de acest furnizor și că, prin urmare, a fost inclus în preț, dar nu a fost vărsat statului. Pare de asemenea dificil ca soluția adoptată să fie justificată exclusiv pe baza principiului neutralității fiscale, în condițiile în care Curtea nu a urmărit să stabilească consecințele care rezultă pentru cumpărător, care este posibil să fi acționat cu bună-credință, din faptul că furnizorului i s-ar putea recunoaște dreptul să recupereze de la cumpărător TVA-ul solicitat de administrația fiscală⁴⁴.

57. În opinia noastră, singura modalitate de a respecta pe deplin principiul neutralității în sensul pe care i l-a conferit Curtea în Hotărârea Tulică și Plavoșin ar fi *să se impună statelor membre* să prevadă, pe de o parte, că furnizorul ar putea recupera TVA-ul solicitat de administrația fiscală de la cumpărător, însă numai dacă se poate deduce în mod rezonabil din împrejurările speței că această taxă nu a fost inclusă în preț și, pe de altă parte, că acest cumpărător poate, în cazul în care se poate presupune în mod rezonabil că nu a avut cunoștință de fraudă, să deducă *diferența* dintre TVA-ul deja dedus, calculat pe baza prețului plătit, și TVA-ul solicitat ulterior. Întrucât această întrebare nu se ridică însă direct în prezenta cauză, nu este necesar să se examineze mai aprofundat această problemă.

58. Se poate concluziona totuși că abordarea cea mai practică care trebuie adoptată la nivel individual în caz de fraudă este aceea dacă este evident că prețul plătit nu includea TVA-ul, întrucât nu ar fi avut niciun sens pentru operatori să îl includă. Din această perspectivă, soluția reținută în Hotărârea Tulică și Plavoșin trebuie înțeleasă în sensul că se întemeiază pe prezumția potrivit căreia cumpărătorul nu avea cunoștință despre nelegalitatea săvârșită de furnizor.

59. Raționamentul urmat de Curte în Hotărârea Tulică și Plavoșin ar trebui interpretat, așadar, în sensul că nu privește decât ipoteza în care cumpărătorul nu are niciun motiv să suspecteze că furnizorul nu va vărsa statului TVA-ul și că prevede, în această situație specifică, o prezumție destinată simplificării sarcinii autorităților fiscale⁴⁵. O astfel de prezumție va trebui totuși considerată ca fiind relativă, în sensul că, în cazul în care se poate dovedi prin raportare la prețurile practicate în mod obișnuit pentru produsul sau serviciul în cauză că prețul nu a inclus TVA-ul, prezumția potrivit căreia prețul convenit de părți a inclus TVA-ul va fi răsturnată.

60. Dat fiind că, astfel cum s-a arătat deja, în prezenta cauză reiese cu claritate din dosarul Curții că părțile au convenit să își ascundă operațiunile, nu ar trebui să se aplice prezumția enunțată în Hotărârea Tulică și Plavoșin. În speță, trebuie să se prezume mai degrabă că prețul plătit nu includea TVA-ul, cu excepția cazului în care, de exemplu, părțile pot demonstra că acest preț este apropiat de prețul care ar fi fost plătit dacă operațiunea ar fi fost supusă TVA-ului. În acest din urmă caz, dacă, în consecință, CB poate demonstra că remunerația globală pe care a încasat-o

⁴⁴ Această distincție pare cu atât mai dificil de înțeles cu cât, astfel cum s-a explicat, obligația statelor membre de a lua măsurile necesare pentru a restabili situația decurge din obligația acelorasi state de a asigura efectul deplin al Directivei 2006/112 și, prin urmare, nu poate fi înlăturată de dreptul intern al statelor membre. În această privință, subliniem că, potrivit anumitor hotărâri, Curtea a statuat că statele membre nu puteau împiedica vânzătorul să rectifice facturi emise (care constituie dovada unei tranzacții comerciale, iar nu a plății prețului practicat) atunci când riscul de pierdere a unor venituri fiscale a fost eliminat. A se vedea Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 28). În acest context, dat fiind că Curtea a considerat că această obligație trebuia pusă în balanță cu principiul securității juridice, revenea Curții, în principiu, sarcina de a stabili în ce situație acest principiu obligă statele membre să refuze vânzătorilor dreptul de a repercuta taxa asupra cumpărătorilor. A se vedea prin analogie în acest sens Hotărârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punctele 53 și 54).

⁴⁵ A se vedea în acest sens considerentul (5) al Directivei 2006/112.

pentru aceste servicii corespunde în esență prețului (cu TVA) de pe piața relevantă pentru astfel de servicii care se practica la acea dată, administrația fiscală ar fi atunci obligată să pornească de la premisa că această sumă include în mod necesar TVA-ul.

V. Concluzie

61. În aceste condiții, propunem să se răspundă la întrebarea adresată de Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Curtea Superioară de Justiție din Galicia, Spania) în sensul că articolele 73 și 78 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, interpretate în lumina principiilor neutralității, interdicției fraudei fiscale și a abuzului de drept și interdicției denaturării nelegale a concurenței, nu se opun, în împrejurările din litigiul principal (și anume o operațiune ascunsă efectuată între două persoane impozabile în exercitarea activității lor care dă naștere dreptului de deducere), unei legislații naționale pe baza căreia TVA-ul datorat este calculat pornind de la premisa că acesta nu a fost inclus în prețul solicitat. În aceste împrejurări, legislația națională trebuie să prevadă însă de asemenea că această premisă poate fi răsturnată de contribuabil prin furnizarea probei contrare, în special prin compararea prețului plătit cu prețurile (cu TVA) în vigoare pentru bunuri sau servicii similare.