



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

1 decembrie 2022 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 – Dreptul de deducere a TVA-ului – Principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității – Fraudă – Probă – Obligația de diligență a persoanei impozabile – Luarea în considerare a unei încălcări a obligațiilor care decurg din dispozițiile naționale și din dreptul Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar – Mandat acordat de persoana impozabilă unui terț pentru a efectua operațiunile taxabile – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolul 47 – Dreptul la un proces echitabil”

În cauza C-512/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), prin decizia din 31 mai 2021, primită de Curte la 17 august 2021, în procedura

Aquila Part Prod Com SA

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a zecea),

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

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Aquila Part Prod Com SA, de L. Réti, ügyvéd;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și K. Szíjjártó, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: maghiara.

- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de B. Béres și J. Jokubauskaitė, 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 articolului 9 alineatul (1), a articolelor 10 și 167, a articolului 168 litera (a) și a articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) coroborate cu principiile neutralității fiscale, proporționalității și securității juridice, precum și cu articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Aquila Part Prod Com SA, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu cuantumul taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate de această societate pentru lunile august-noiembrie 2012.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

- 4 Potrivit articolului 10 din această directivă:

„Condiția prevăzută la articolul 9 alineatul (1) ca activitatea economică să fie efectuată «în mod independent» exclude de la plata TVA salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.”

- 5 Articolul 167 din directiva menționată prevede că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

6 Articolul 168 din Directiva 2006/112 prevede:

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

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

[...]”

7 Potrivit articolului 178 din această directivă:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

- (a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]”

Dreptul maghiar

8 Articolul 1 din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind Codul de procedură fiscală) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14 noiembrie 2003, p. 9990, denumită în continuare „Codul de procedură fiscală”) prevede la alineatul 7:

„Contractele, operațiunile și celelalte acte similare se clasifică în funcție de conținutul lor real. Contractele sau orice alte acte juridice care nu sunt valide sunt relevante din punct de vedere fiscal în măsura în care rezultatul lor economic poate fi demonstrat.”

9 Articolul 2 din Codul de procedură fiscală prevede la alineatul 1:

„În raporturile juridice relevante din punct de vedere fiscal, drepturile se exercită în conformitate cu scopul lor. În sensul aplicării dreptului fiscal, un contract sau un alt act juridic ce are scopul de a eluda dispozițiile dreptului fiscal nu este considerat ca reprezentând o exercitare a drepturilor în conformitate cu scopul lor.”

10 Potrivit articolului 97 alineatele 4 și 6 din codul menționat:

„4. În cursul inspecției, autoritatea fiscală are obligația de a stabili și de a dovedi situația de fapt, cu excepția cazurilor în care legea impune contribuabilului sarcina probei.

[...]

6. Cu ocazia stabilirii situației de fapt, autoritatea fiscală este obligată să cerceteze de asemenea faptele care sunt în beneficiul contribuabilului. O faptă sau o împrejurare nedovedită nu poate – cu excepția procedurii de estimare – să fie apreciată în detrimentul contribuabilului.”
- 11 Articolul 26 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) (*Magyar Közlöny* 2007/155, 16 noiembrie 2007, p. 10893, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:
- „Atunci când expedierea sau transportul se efectuează de către furnizor, de către cumpărător sau, în numele oricărui, de către un terț, locul livrării bunului este cel în care se află bunul la momentul expedierii sau al plecării transportului, menționând cumpărătorul ca destinatar.”
- 12 Articolul 27 din Legea privind TVA-ul prevede la alineatul (1):
- „În cazul în care un bun a făcut obiectul mai multor vânzări succesive, astfel încât a fost expedit sau transportat direct de la furnizorul inițial la cumpărătorul final desemnat ca destinatar, articolul 26 se aplică numai unei singure livrări a bunului.”
- 13 Potrivit articolului 119 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul:
- „Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia naștere la momentul la care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzătoare taxei calculate aferente intrărilor (articolul 120).”
- 14 Articolul 120 din Legea privind TVA-ul prevede:
- „În cazul în care persoana impozabilă – acționând în această calitate – utilizează sau exploatează în alt mod produsele sau serviciile cu scopul de a efectua livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, aceasta are dreptul de a deduce din taxa datorată:
- a) taxa care i-a fost facturată de altă persoană impozabilă – inclusiv persoanele sau organismele care fac obiectul regimului simplificat al impozitului pe profit – cu ocazia achiziției bunurilor sau a utilizării serviciilor.
- [...]”
- 15 Articolul 127 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul prevede:
- „Exercitarea dreptului de deducere este supusă condiției de fond ca persoana impozabilă să dețină personal:
- a) în situația menționată la articolul 120 litera a), o factură emisă pe numele său care să dovedească realizarea operațiunii.
- [...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 16 Aquila Part Prod Com este succesoarea în drepturi a Agrirom SRL, o societate română ce are, începând cu 2 iunie 2010, un număr de înregistrare în scopuri de TVA în Ungaria. Activitatea principală a Aquila Part Prod Com este de a servi drept intermediar pentru comerțul cu ridicata

de produse alimentare, băuturi și produse din tutun. La 1 aprilie 2011, această societate a încheiat cu o altă societate un contract de mandat prin care i-a încredințat acesteia din urmă realizarea activității de cumpărare și de vânzare de bunuri în numele mandantului.

- 17 În cursul anilor 2012-2017, administrația fiscală a efectuat un control privind TVA-ul aferent lunilor august-noiembrie 2012, desfășurând numeroase investigații. La finalul acestui control, administrația respectivă a adoptat patru decizii prin care a efectuat o rectificare a TVA-ului în cuantum de 86 815 000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 206 000 de euro) pentru luna august 2012, 66 012 000 HUF (aproximativ 157 000 de euro) pentru luna septembrie 2012, 109 400 000 HUF (aproximativ 260 000 de euro) pentru luna octombrie 2012 și 24 607 000 HUF (aproximativ 58 500 de euro) pentru luna noiembrie 2012, care corespundea în cea mai mare parte unei cereri de rambursare a TVA-ului considerate neîntemeiate și în mică parte unei impozitări insuficiente. În plus, au fost aplicate o amendă fiscală și dobânzi de întârziere.
- 18 În aceste decizii, administrația fiscală a constatat că, în perioadele examinate, persoana impozabilă a participat la o fraudă de tip carusel. Această constatare se întemeiază în special pe încălcarea dispozițiilor dreptului național privind siguranța lanțului alimentar și a dispozițiilor Regulamentului (CE) nr. 178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor generale ale legislației alimentare, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare (JO 2002, L 31, p. 1, Ediție specială, 15/vol. 8, p. 68), care ar demonstra că obiectivul urmărit era redirectionarea bunurilor în discuție din Slovacia către Ungaria. Aceasta se întemeiază de asemenea pe operațiunile financiare ale diferitelor societăți care au participat la lanțul de livrări, pe marja comercială redusă aplicată de fiecare dintre aceste societăți și pe comportamentul nerezonabil în materie comercială al unora dintre ele, care ar demonstra că era vorba despre o facturare în lanț prin care se urmărea dobândirea unui avantaj fiscal ilicit și eludarea cu bună știință a impozitării.
- 19 În deciziile menționate, administrația fiscală a reținut un număr mare de elemente ce ar dovedi participarea activă a persoanei impozabile la o fraudă, printre care faptul că contractele erau încheiate cu participarea acesteia, existența unei clauze neobișnuite în contractele de transport, faptul că clientul slovac a revândut către Ungaria bunurile pe care și le-a procurat în aceeași zi în Ungaria și existența unor legături între persoanele implicate în facturarea în lanț. Ea a evocat de asemenea elemente ce ar demonstra că persoana impozabilă nu a dat dovadă de o diligență suficientă, printre care faptul că administratorul societății cu care persoana impozabilă încheiase un contract de mandat participase deja anterior la o fraudă în materie de TVA, faptul că această societate participase la facturarea în lanț frauduloasă, precum și alte fapte ce ar demonstra participarea administratorului respectiv la fraudă.
- 20 Întrucât cele patru decizii ale administrației fiscale au fost confirmate printr-o decizie din 8 decembrie 2017 a Direcției de soluționare a contestațiilor, Aquila Part Prod Com a sesizat Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), instanța de trimitere, cu o acțiune în susținerea căreia arată că procedura fiscală s-a desfășurat pe baza unei idei preconcepute și invocă în esență lipsa unor elemente de probă care să demonstreze că putea avea cunoștința de existența unei fraude săvârșite în amonte. Aceasta afirmă că a făcut dovada diligenței adecvate pentru a evita participarea la o fraudă prin stabilirea unor norme interne privind achizițiile care impun ca furnizorii să facă obiectul unor verificări înainte de încheierea unui contract și care interzic orice plată în numerar. În acest context, Aquila Part Prod Com

reproșează în special administrației fiscale că a ignorat contractul de mandat pe care îl încheiase cu o altă societate și că a asimilat cunoașterea faptelor constitutive ale fraudei pe care reprezentantul legal o avusese cu propria cunoaștere a acestor fapte.

- 21 Direcția de soluționare a contestațiilor contestă în fața instanței de trimitere argumentele menționate arătând în special că o încălcare a normelor în materie de siguranță a lanțului alimentar poate constitui un element printre altele care indică faptul că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA.
- 22 Instanța de trimitere consideră necesar ca Curtea să furnizeze indicații cu privire la aspectul dacă împrejurările invocate de Direcția de soluționare a contestațiilor pot fi considerate elemente obiective, în sensul Hotărârii din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373), care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă și dacă, ținând seama de natura lanțului de aprovizionare constatat în cauza principală, întinderea obligației de diligență impuse de administrația fiscală în cauza principală este conformă cu normele privind proba interpretate de Curte, cu dispozițiile Directivei 2006/112 și cu principiile care guvernează exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului.
- 23 În special, instanța de trimitere ridică, în primul rând, problema dacă administrația fiscală putea asimila cunoașterea faptelor constitutive ale fraudei pe care o avusese o persoană fizică, reprezentant legal al unei societăți cu care persoana impozabilă încheiase un contract de mandat pentru desfășurarea activității sale, cu cunoașterea acestora pe care persoana impozabilă respectivă o avea, fără a examina conținutul contractului de mandat. În al doilea rând, instanța de trimitere ridică, având în vedere situația de fapt din cauza principală, problema diligenței care i se poate impune persoanei impozabile pentru a evita participarea la o fraudă și, în cadrul unei fraude de tip carusel, problema împrejurărilor care pot fi reținute pentru a stabili că persoana impozabilă putea avea cunoștința de această fraudă. În al treilea rând, ea ridică problema dacă administrația fiscală poate, pentru a refuza dreptul de deducere a TVA-ului, să se întemeieze pe o încălcare a altor norme decât cele care țin de dreptul fiscal, precum cele referitoare la siguranța lanțului alimentar.
- 24 În aceste condiții, Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
 - „1) Este compatibilă cu dreptul Uniunii și, în special, cu articolul 9 alineatul (1) și cu articolul 10 din Directiva [2006/112], precum și cu principiul neutralității fiscale o practică a autorității fiscale potrivit căreia, în mod automat și fără a efectua vreo verificare, ceea ce știe o persoană fizică ce se află într-un raport juridic cu o persoană juridică ce acționează în calitate de mandatar, care are personalitate juridică proprie, distinctă de cea a persoanei impozabile, care este mandantul, este asimilat cu ceea ce știe persoana impozabilă, fără ca între persoana fizică respectivă și persoana impozabilă să existe vreun raport juridic, neluând în considerare prevederile contractului încheiat între mandant și mandatar și nici dispozițiile legii străine care reglementează raportul juridic de mandat?
 - 2) [Articolul] 167, [articolul] 168 litera (a) și [articolul] 178 litera (a) din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că, în cazul în care autoritatea fiscală constată existența unei facturări în lanț circular, acest fapt este în sine o circumstanță obiectivă suficientă pentru a dovedi fraudă fiscală sau, într-o astfel de situație, autoritatea fiscală trebuie să indice de asemenea membrul sau membrii lanțului care a (au) comis fraudă fiscală și care a fost *modus operandi* al acestuia (acestora)?

- 3) Articolele menționate anterior din Directiva [2006/112], citite în lumina cerințelor proporționalității și privind caracterul rezonabil, trebuie interpretate în sensul că, inclusiv în cazul în care autoritatea fiscală consideră, pe baza circumstanțelor concrete ale cauzei, că persoana impozabilă trebuia să fie mai diligentă, acesteia nu i se poate solicita să verifice împrejurări pe care autoritatea fiscală nu le-a putut descoperi decât în urma unei inspecții cu o durată de aproximativ cinci ani, care a necesitat numeroase verificări suplimentare prin intermediul unor instrumente de drept public, astfel încât protecția secretelor comerciale ale persoanelor impozabile nu a constituit un obstacol în calea verificării? În cazul în care este necesară o mai mare diligentă, este suficient, pentru a se considera că a fost dovedită diligența necesară, ca persoana impozabilă să își extindă controlul și asupra unor împrejurări care nu figurează printre cele indicate în Hotărârea [din 21 iunie 2012, Mahagében și David (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373),] în ceea ce privește potențialii parteneri de afaceri, astfel încât să dispună de reguli interne de aprovizionare pentru verificarea acelor parteneri, să nu accepte plăți în natură, să includă în contractele pe care le încheie clauze privind eventualele riscuri și să examineze și alte împrejurări în cadrul operațiunilor?
- 4) Articolele menționate anterior din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că, pentru ca autoritatea fiscală să aprecieze că persoana impozabilă a participat în mod activ la o fraudă fiscală, este suficient, în acest caz, ca dovezile descoperite să evidențieze faptul că persoana impozabilă, dacă ar fi dat dovadă de diligența necesară, ar fi putut să aibă cunoștința de fapt că participa la o fraudă fiscală, fără a fi necesar ca din dovezile respective să rezulte că știa acest lucru, prin participarea sa activă la fraudă respectivă? În cazul în care se dovedește participarea activă la o fraudă fiscală sau cunoașterea acestei participări, autoritatea fiscală trebuie să dovedească comportamentul fraudulos al persoanei impozabile, concretizat prin faptul că a acționat în mod concertat cu membrii din amonte ai lanțului sau este suficient să demonstreze, pe baza unor dovezi obiective, că membrii lanțului se cunosc?
- 5) Este compatibilă cu articolele menționate anterior din Directiva [2006/112] și cu dreptul la un proces echitabil recunoscut ca principiu general la articolul 47 din [cartă], precum și cu principiul securității juridice o practică a autorității fiscale constând în faptul că își întemeiază decizia pe o presupusă încălcare a unor dispoziții privind siguranța lanțului alimentar care nu au niciun efect asupra respectării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale fiscale sau asupra circulației facturilor sale, pe care legislația fiscală nu le prevede nicidecum în legătură cu persoana impozabilă și care nu au niciun efect asupra realității operațiunilor verificate de autoritatea fiscală și asupra conștientizării de către persoana impozabilă, verificată în cadrul procedurii fiscale?
- 6) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea preliminară anterioară:
- Este compatibilă cu articolele menționate anterior din Directiva [2006/112] și este conformă cu dreptul la un proces echitabil recunoscut ca principiu general la articolul 47 din [cartă], precum și cu principiul securității juridice o practică a autorității fiscale constând în faptul că, fără intervenția organismului oficial cu atribuții în materie de siguranța lanțului alimentar, ce are competență materială și teritorială, autoritatea fiscală, prin decizia sa, face aprecieri cu privire la persoana impozabilă care intră în sfera competenței respectivului organism oficial, astfel încât deduce, pe baza încălcărilor constatate cu privire la siguranța lanțului alimentar – chestiune care nu intră în sfera sa de competență – consecințe juridice de drept fiscal pentru persoana impozabilă, fără ca aceasta din urmă să fi putut contesta constatarea încălcării normelor privind siguranța lanțului alimentar în cadrul unei proceduri independente de cea fiscală și care respectă garanțiile fundamentale și drepturile părților?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a doua întrebare

- 25 Prin intermediul celei de a doua întrebări, care trebuie analizată în primul rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune, atunci când autoritatea fiscală intenționează să refuze unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru motivul că această persoană impozabilă a participat la o fraudă în materie de TVA de tip carusel, ca autoritatea fiscală menționată să se limiteze la a stabili că operațiunea respectivă face parte dintr-o facturare în lanț circulară, fără a identifica toți actorii care au participat la fraudă menționată și acțiunile lor respective.
- 26 După cum Curtea a amintit în mod repetat, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii și că, în consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 54 și 55, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 45 și jurisprudența citată).
- 27 În ceea ce privește fraudă, potrivit unei jurisprudențe constante, beneficiul dreptului de deducere trebuie refuzat nu numai atunci când o fraudă în materie de TVA este săvârșită chiar de persoana impozabilă, ci și atunci când se stabilește că această persoană impozabilă, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau servicii, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 59, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 45, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 46).
- 28 Curtea a precizat de asemenea în mod repetat, în situații în care condițiile de fond ale dreptului de deducere erau îndeplinite, că beneficiul dreptului de deducere nu îi poate fi refuzat persoanei impozabile decât cu condiția să se stabilească, în raport cu elemente obiective, că știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau servicii care justifică dreptul de deducere, participa la o operațiune implicată într-o astfel de fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 48 și jurisprudența citată).
- 29 Astfel, Curtea a statuat în această privință că este incompatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 faptul de a sancționa, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa sau nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă în materie de TVA, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă depășind ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 49 și jurisprudența citată).

- 30 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o asemenea fraudă. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 50 și jurisprudența citată).
- 31 Întrucât dreptul Uniunii nu prevede norme referitoare la modalitățile de administrare a probelor în materie de fraudă privind TVA-ul, aceste elemente obiective trebuie să fie stabilite de autoritatea fiscală în conformitate cu normele privind proba prevăzute de dreptul național. Totuși, aceste norme nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 32 Din jurisprudența amintită la punctele 27-31 din prezenta hotărâre rezultă că beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat acestei persoane impozabile decât dacă, după ce a procedat la o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din speță, efectuată în conformitate cu normele privind proba din dreptul național, se stabilește că aceasta a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei al respectivului drept era implicată într-o astfel de fraudă. Beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când aceste fapte au fost dovedite corespunzător cerințelor legale, altfel decât prin supoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 52 și jurisprudența citată).
- 33 Trebuie să se deducă de aici că autoritatea fiscală care intenționează să refuze beneficiul dreptului de deducere trebuie să stabilească corespunzător cerințelor legale, în conformitate cu normele privind proba prevăzute de dreptul național și fără a aduce atingere eficacității dreptului Uniunii, atât elementele obiective care stabilesc existența fraudei în materie de TVA, cât și pe cele care stabilesc că persoana impozabilă a săvârșit această fraudă sau că știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă menționată.
- 34 Această cerință de probă interzice, indiferent de tipul de fraudă sau de actele examinate, recurgerea la supoziții sau la prezumții ce ar avea ca efect, prin răsturnarea sarcinii probei, să aducă atingere principiului fundamental al sistemului comun al TVA-ului constituit de dreptul de deducere și, prin urmare, eficacității dreptului Uniunii.
- 35 În consecință, deși existența unei facturări în lanț circulare constituie un indiciu serios care sugerează existența unei fraude, de care trebuie să se țină seama în cadrul aprecierii globale a tuturor elementelor și a tuturor împrejurărilor de fapt din speță, nu se poate admite posibilitatea ca autoritatea fiscală să se limiteze, în scopul de a dovedi existența unei fraude de tip carusel, la a stabili că operațiunea în cauză face parte dintr-o facturare în lanț circulară.
- 36 Revine autorității fiscale sarcina, pe de o parte, de a caracteriza cu precizie elementele constitutive ale fraudei și de a face dovada acțiunilor frauduloase și, pe de altă parte, de a dovedi că persoana impozabilă a participat activ la această fraudă sau că știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă menționată. Totuși, dovada existenței fraudei și a participării persoanei impozabile la această fraudă nu presupune în mod necesar identificarea tuturor actorilor care au participat la această fraudă, precum și a acțiunilor

lor respective. Astfel cum s-a amintit la punctul 30 din prezenta hotărâre, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale au făcut această dovadă corespunzător cerințelor legale.

- 37 Din considerațiile care precedă rezultă că trebuie să se răspundă la a doua întrebare că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că:
- se opune, atunci când autoritatea fiscală intenționează să refuze unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru motivul că această persoană impozabilă a participat la o fraudă în materie de TVA de tip carusel, ca această autoritate fiscală să se limiteze la a stabili că operațiunea respectivă face parte dintr-o facturare în lanț circulară;
 - revine autorității fiscale menționate sarcina, pe de o parte, de a caracteriza cu precizie elementele constitutive ale fraudei și de a dovedi acțiunile frauduloase și, pe de altă parte, de a dovedi că persoana impozabilă a participat în mod activ la această fraudă sau că știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă respectivă, ceea ce nu presupune în mod necesar identificarea tuturor actorilor care au participat la fraudă, precum și a acțiunilor lor respective.

Cu privire la a patra întrebare

- 38 Prin intermediul celei de a patra întrebări, care trebuie analizată în al doilea rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune, atunci când autoritatea fiscală evocă, pentru a refuza dreptul de deducere, o participare activă a persoanei impozabile la o fraudă în materie de TVA, ca această autoritate fiscală să își întemeieze refuzul pe elemente de probă care nu dovedesc o astfel de participare, ci faptul că persoana impozabilă menționată ar fi putut ști, dând dovadă de întreaga diligență cerută, că operațiunea în cauză era implicată într-o asemenea fraudă. În plus, aceasta solicită să se stabilească dacă faptul că membrii lanțului de livrări din care face parte operațiunea respectivă se cunoșteau constituie o împrejurare suficientă pentru a stabili participarea persoanei impozabile la fraudă.
- 39 Reiese din jurisprudența Curții amintită la punctul 27 din prezenta hotărâre că, în caz de fraudă în materie de TVA, dreptul de deducere trebuie refuzat în trei cazuri, și anume, în primul rând, în cazul în care se stabilește că persoana impozabilă a săvârșit ea însăși o fraudă în materie de TVA, în al doilea rând, în cazul în care se stabilește că persoana impozabilă știa că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA și, în al treilea rând, în cazul în care se stabilește că persoana impozabilă ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o astfel de fraudă.
- 40 În ceea ce privește al doilea și al treilea caz, care privesc o participare pasivă la fraudă, s-a considerat că o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA trebuie, potrivit Directivei 2006/112, să fie considerată participant la fraudă, indiferent dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval, întrucât persoana impozabilă menționată, într-o asemenea situație, îi ajută pe autorii fraudei respective și devine complice la aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 47 și jurisprudența citată).

- 41 În cazul în care se stabilește că persoana impozabilă știa, în orice mod, că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA săvârșită în amonte în lanțul livrărilor sau al prestărilor de servicii, singurul act pozitiv care este determinant pentru a justifica un refuz al dreptului de deducere este achiziționarea bunurilor sau serviciilor în cauză. Prin urmare, pentru a justifica un astfel de refuz, nu este deloc necesar să se stabilească faptul că această persoană impozabilă a participat activ la fraudă respectivă, într-un mod sau altul, fie doar prin încurajarea sau favorizarea activă a acestei fraude (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 26).
- 42 În cazul în care se stabilește că persoana impozabilă ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA săvârșită în amonte în lanțul livrărilor sau al prestărilor de servicii, omisiunea de a îndeplini anumite diligențe conduce la un refuz al dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 27).
- 43 Atunci când autoritatea fiscală evocă o participare activă a persoanei impozabile la fraudă în materie TVA pentru a refuza dreptul de deducere, acesteia îi revine, în temeiul jurisprudenței amintite la punctul 30 din prezenta hotărâre, sarcina de a dovedi acest lucru. Totuși, nimic nu se opune ca ea să întemeieze într-un asemenea caz acest refuz, cu titlu complementar sau subsidiar, pe elemente de probă care dovedesc că, în orice caz, persoana impozabilă ar fi trebuit să știe, dacă ar fi dat dovadă de diligența care îi putea fi cerută, că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă. Astfel, dovada acestui fapt, dacă este adusă, este suficientă pentru a stabili participarea persoanei impozabile la fraudă și, prin urmare, pentru a justifica acest refuz.
- 44 În toate cazurile, simplul fapt că membrii lanțului de livrări se cunosc, dacă trebuie să fie luat în considerare în aprecierea globală a tuturor elementelor și a tuturor împrejurărilor de fapt din speță, nu constituie un element suficient pentru a dovedi participarea persoanei impozabile la fraudă.
- 45 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că:
- nu se opune, atunci când autoritatea fiscală evocă, pentru a refuza dreptul de deducere, o participare activă a persoanei impozabile la o fraudă în materie de TVA, ca această autoritate fiscală să își întemeieze refuzul, cu titlu complementar sau subsidiar, pe elemente de probă care nu dovedesc o astfel de participare, ci faptul că persoana impozabilă menționată ar fi putut ști, dând dovadă de întreaga diligență cerută, că operațiunea în cauză era implicată într-o asemenea fraudă;
 - simplul fapt că membrii lanțului de livrări din care face parte această operațiune se cunoșteau nu constituie un element suficient pentru a stabili participarea persoanei impozabile la fraudă.

Cu privire la a treia întrebare

- 46 Prin intermediul celei de a treia întrebări, care trebuie analizată în al treilea rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 coroborată cu principiul proporționalității trebuie interpretată în sensul că se opune, atunci când există indicii care permit să se suspecteze existența unor nereguli sau a unei fraude, ca persoanei impozabile să i se impună

să dea dovadă de o diligență sporită pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu o determină să participe la o fraudă și să efectueze verificări complexe și aprofundate precum cele care pot fi realizate de administrația fiscală.

- 47 Instanța de trimitere ridică, în această privință, problema dacă se poate considera că persoana impozabilă a dat dovadă de suficientă diligență atunci când dovedește în special că a stabilit norme interne în materie de achiziții având ca obiect verificarea situației partenerilor săi și că refuză orice plată în numerar.
- 48 Curtea a statuat în mai multe rânduri că nu este contrar dreptului Uniunii să se impună ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea cere în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu conduce la o participare a sa la o fraudă fiscală și că stabilirea măsurilor care îi pot fi în mod rezonabil pretinse, într-o anumită situație, unei persoane impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în mod esențial de situația respectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 54 și 59, Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 52, precum și Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 28).
- 49 Curtea a precizat că, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, în funcție de împrejurările situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 60, Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 55, precum și Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 29).
- 50 Totuși, autoritatea fiscală nu poate impune persoanei impozabile să întreprindă verificări complexe și aprofundate referitoare la un furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt în atribuția acestei autorități (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 51).
- 51 În special, Curtea a statuat deja că autoritatea fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operațiunilor în amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință [Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 61, precum și Hotărârea din 4 iunie 2020, C. F. (Control fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, punctul 47].
- 52 Rezultă că diligența impusă persoanei impozabile și măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că, prin achiziția sa, nu participă la o operațiune implicată într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depind de împrejurările speței și în special de aspectul dacă există sau nu există indicii care să permită persoanei impozabile, la momentul achiziționării pe care o efectuează, să suspecteze existența unor nereguli sau a unei fraude. Astfel, în prezența

unor indicii de fraudă, se poate aștepta o diligență sporită din partea persoanei impozabile. Cu toate acestea, nu i se poate impune acesteia să efectueze verificări complexe și aprofundate, precum cele pe care administrația fiscală are mijloacele să le efectueze.

- 53 Problema dacă persoana impozabilă a dat dovadă de o diligență suficientă atunci când dovedește în special că a stabilit norme interne în materie de achiziții având ca obiect verificarea situației partenerilor săi și că refuză orice plată în numerar ține de aprecierea situației de fapt din litigiul principal și, prin urmare, de competența exclusivă a instanțelor naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iunie 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, punctul 37). Revine acestor instanțe sarcina de a aprecia dacă, având în vedere împrejurările speței, persoana impozabilă a dat dovadă de suficientă diligență și a luat măsurile care îi pot fi în mod rezonabil pretinse în aceste împrejurări.
- 54 Din considerațiile care precedă rezultă că trebuie să se răspundă la a treia întrebare că Directiva 2006/112 coroborată cu principiul proporționalității trebuie interpretată în sensul că:
- nu se opune, atunci când există indicii care permit să se suspecteze existența unor nereguli sau a unei fraude, ca persoanei impozabile să i se impună să dea dovadă de o diligență sporită pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu o determină să participe la o fraudă;
 - cu toate acestea, nu i se poate impune să efectueze verificări complexe și aprofundate precum cele care pot fi efectuate de administrația fiscală;
 - revine instanței naționale sarcina de a aprecia dacă, având în vedere toate împrejurările speței, persoana impozabilă a dat dovadă de o diligență suficientă și a luat măsurile care îi pot fi în mod rezonabil pretinse în aceste împrejurări.

Cu privire la a cincea și la a șasea întrebare

- 55 Prin intermediul celei de a cincea și al celei de a șasea întrebări, care trebuie analizate împreună, în al patrulea rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112, dreptul la un proces echitabil, consacrat la articolul 47 din cartă, și principiul securității juridice trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile, pentru motivul că nu a respectat obligațiile care decurg din dispozițiile naționale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar, beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului, iar aceasta în absența unei decizii prealabile a organului administrativ competent să constate o astfel de încălcare.
- 56 Întrucât instanța de trimitere nu a prezentat motivele pentru care solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea principiului securității juridice, aceste două întrebări nu răspund în această privință cerințelor articolului 94 din Regulamentul de procedură al Curții, astfel încât ele sunt, în măsura în care vizează acest principiu, vădit inadmisibile.
- 57 În ceea ce privește Directiva 2006/112, Curtea a statuat, la punctul 41 din Hotărârea din 3 octombrie 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), că articolul 168 litera (a) din aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune ca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte să îi fie refuzat unei persoane impozabile care participă la lanțul alimentar pentru unicul motiv, dacă se presupune că este dovedit corespunzător, că această persoană impozabilă nu a respectat obligațiile referitoare la identificarea furnizorilor săi în vederea trasabilității produselor alimentare, care îi revin în temeiul articolului 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002.

Comisia a adăugat că nerespectarea acestor obligații poate constitui totuși un element printre altele care, împreună și în mod concordant, tind să indice că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA.

- 58 Situația este aceeași, prin extensie, în ceea ce privește încălcarea atât a dispozițiilor naționale, cât și a oricărei dispoziții a dreptului Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar și în ceea ce privește stabilirea atât a dovezii existenței unei fraude în materie de TVA, cât și a participării, în egală măsură activă și pasivă, a persoanei impozabile la această fraudă. Astfel, o asemenea încălcare nu este, în sine, un element care permite stabilirea acestor fapte, ci poate constitui un indiciu printre altele cu privire la existența unei asemenea fraude, precum și un element care poate fi reținut, în cadrul aprecierii globale a tuturor elementelor și a tuturor împrejurărilor de fapt din speță, pentru a stabili că persoana impozabilă a participat la această fraudă, în pofida faptului că încălcarea menționată nu a fost constatată în prealabil de organul administrativ competent să se pronunțe cu privire la o asemenea încălcare.
- 59 Întrucât instanța de trimitere ridică problema conformității unei practici a autorității fiscale, care constă în luarea în considerare a unei astfel de încălcări, deși nu a fost constatată în prealabil de organul administrativ competent, cu dreptul la un proces echitabil consacrat la articolul 47 din cartă, trebuie amintit că, în temeiul acestuia din urmă, orice persoană ale cărei drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate are dreptul la o cale de atac efectivă în fața unei instanțe judecătorești în condițiile prevăzute la acest articol. Prin urmare, acesta din urmă nu are vocația de a se aplica în vederea examinării legalității unei practici administrative.
- 60 În măsura în care instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dreptul la un proces echitabil consacrat la articolul 47 din cartă trebuie interpretat în sensul că se opune ca instanța sesizată cu o cale de atac împotriva deciziei autorității fiscale să ia în considerare, ca element de probă privind existența unei fraude în materie de TVA sau privind participarea persoanei impozabile la această fraudă, o încălcare a obligațiilor care decurg din dispozițiile naționale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar invocată de autoritatea fiscală, chiar și în absența unei decizii prealabile a organului național administrativ competent să constate o astfel de încălcare, trebuie reamintit că, în vederea îndeplinirii cerințelor privind dreptul la un proces echitabil, este important ca părțile să aibă cunoștință și să poată discuta în contradictoriu atât elementele de fapt, cât și elementele de drept care sunt decisive pentru rezultatul procedurii (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 62 și jurisprudența citată).
- 61 În consecință, posibilitatea instanței sesizate cu calea de atac împotriva deciziei autorității fiscale de a lua în considerare, ca element de probă al existenței unei fraude în materie de TVA sau al participării persoanei impozabile la această fraudă, încălcarea obligațiilor care decurg din dispozițiile naționale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar nu aduce atingere dreptului la un proces echitabil, dacă acest element de probă poate fi contestat și dezbătut în contradictoriu în fața instanței respective.
- 62 În schimb, dacă instanța menționată nu este abilitată să examineze existența unei încălcări a obligațiilor care decurg din dispozițiile naționale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar, invocată ca element de probă privind existența unei fraude în materie de TVA sau a participării persoanei impozabile la această fraudă, elementul de probă menționat nu poate fi reținut fără a se aduce atingere dreptului la o cale de atac jurisdicțională efectivă și, în consecință,

trebuie înlăturat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 87-89, și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctele 66-68).

- 63 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a cincea și la a șasea întrebare că:
- Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul, pe de o parte, că se opune ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile, pentru simplul motiv că nu a respectat obligațiile care decurg din dispozițiile naționale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar, exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului și, pe de altă parte, că nerespectarea acestor obligații poate constitui totuși un element printre altele care poate fi reținut de autoritatea fiscală pentru a stabili atât existența unei fraude în materie de TVA, cât și participarea persoanei impozabile respective la această fraudă, chiar și în absența unei decizii prealabile a organului administrativ competent să constate o astfel de încălcare;
 - dreptul la un proces echitabil, consacrat la articolul 47 din cartă, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca instanța sesizată cu calea de atac împotriva deciziei autorității fiscale să ia în considerare, ca element de probă al existenței unei fraude în materie de TVA sau al participării persoanei impozabile la această fraudă, o încălcare a obligațiilor menționate, dacă elementul de probă respectiv poate fi contestat și dezbătut în contradictoriu în fața sa.

Cu privire la prima întrebare

- 64 Prin intermediul primei întrebări, care trebuie analizată în al cincilea și în ultimul rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici fiscale care constă, pentru a refuza unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului pentru motivul că a participat la o fraudă în materie de TVA, în luarea în considerare a faptului că reprezentantul legal al mandatarului persoanei impozabile avusese cunoștință de faptele constitutive ale acestei fraude, independent de normele naționale care reglementează mandatul și de prevederile contractului de mandat încheiat în speță.
- 65 Astfel cum s-a amintit la punctul 26 din prezenta hotărâre, combaterea fraudei este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112.
- 66 În plus, din cuprinsul punctelor 29 și 40 din prezenta hotărâre, potrivit cărora, pe de o parte, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului și, pe de altă parte, persoana impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă îi ajută pe autorii acestei fraude și devine complice la aceasta, rezultă că o astfel de participare constituie o faptă ilicită pentru care persoana impozabilă este responsabilă (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 36).
- 67 Oricare ar fi normele naționale ce reglementează mandatul și prevederile contractului de mandat prin care persoana impozabilă a încredințat unui terț executarea operațiunilor taxabile, persoana impozabilă nu poate, față de trezoreria statului, să se exonereze de această răspundere prevalându-se de existența unui contract de mandat, de normele naționale care îl reglementează sau de prevederile acestui contract și pretinzând că nu cunoștea faptele care constituiau o fraudă

în materie de TVA cunoscute de mandatarul său. Într-adevăr, a admite că persoana impozabilă poate acționa în acest mod ar facilita fraudă și ar contraveni astfel obiectivului luptei împotriva fraudei în materie de TVA.

- 68 Din considerațiile care precedă rezultă că trebuie să se răspundă la prima întrebare că Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici fiscale care constă, pentru a refuza unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere pentru motivul că aceasta a participat la o fraudă în materie de TVA, în luarea în considerare a faptului că reprezentantul legal al mandatarului persoanei impozabile avusese cunoștință de faptele constitutive ale acestei fraude, independent de normele naționale aplicabile în materia mandatului și de prevederile contractului de mandat încheiat în speță.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretată în sensul că:

- se opune, atunci când autoritatea fiscală intenționează să refuze unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru motivul că această persoană impozabilă a participat la o fraudă în materie de TVA de tip carusel, ca această autoritate fiscală să se limiteze la a stabili că operațiunea respectivă face parte dintr-o facturare în lanț circulară;
- revine autorității fiscale menționate sarcina, pe de o parte, de a caracteriza cu precizie elementele constitutive ale fraudei și de a dovedi acțiunile frauduloase și, pe de altă parte, de a dovedi că persoana impozabilă a participat în mod activ la această fraudă sau că știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă respectivă, ceea ce nu presupune în mod necesar identificarea tuturor actorilor care au participat la fraudă, precum și a acțiunilor lor respective.

2) Directiva 2006/112

trebuie interpretată în sensul că:

- nu se opune, atunci când autoritatea fiscală evocă, pentru a refuza dreptul de deducere, o participare activă a persoanei impozabile la o fraudă în materie de taxă pe valoarea adăugată, ca această autoritate fiscală să își întemeieze refuzul, cu titlu complementar sau subsidiar, pe elemente de probă care nu dovedesc o astfel de participare, ci faptul că persoana impozabilă menționată ar fi putut ști, dând dovadă de întreaga diligență cerută, că operațiunea în cauză era implicată într-o asemenea fraudă;

- simplul fapt că membrii lanțului de livrări din care face parte această operațiune se cunoșteau nu constituie un element suficient pentru a stabili participarea persoanei impozabile la fraudă.

3) Directiva 2006/112 coroborată cu principiul proporționalității

trebuie interpretată în sensul că:

- nu se opune, atunci când există indicii care permit să se suspecteze existența unor nereguli sau a unei fraude, ca persoanei impozabile să i se impună să dea dovadă de o diligență sporită pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu o determină să participe la o fraudă;
- cu toate acestea, nu i se poate impune să efectueze verificări complexe și aprofundate precum cele care pot fi efectuate de administrația fiscală;
- revine instanței naționale sarcina de a aprecia dacă, având în vedere toate împrejurările speței, persoana impozabilă a dat dovadă de o diligență suficientă și a luat măsurile care îi pot fi în mod rezonabil pretinse în aceste împrejurări.

4) Directiva 2006/112

trebuie interpretată în sensul că:

- se opune ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile, pentru simplul motiv că nu a respectat obligațiile care decurg din dispozițiile naționale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA);
- nerespectarea acestor obligații poate constitui totuși un element printre altele care poate fi reținut de autoritatea fiscală pentru a stabili atât existența unei fraude în materie de TVA, cât și participarea persoanei impozabile respective la această fraudă, chiar și în absența unei decizii prealabile a organului administrativ competent să constate o astfel de încălcare.

5) Dreptul la un proces echitabil, consacrat la articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene,

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune ca instanța sesizată cu calea de atac împotriva deciziei autorității fiscale să ia în considerare, ca element de probă al existenței unei fraude în materie de taxă pe valoarea adăugată sau al participării persoanei impozabile la această fraudă, o încălcare a obligațiilor menționate, dacă elementul de probă respectiv poate fi contestat și dezbătut în contradictoriu în fața sa.

6) Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun unei practici fiscale care constă, pentru a refuza unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere pentru motivul că aceasta a participat la o fraudă în materie de taxă pe valoarea adăugată, în luarea în considerare a faptului că reprezentantul legal al mandatarului persoanei impozabile avusese cunoștință de faptele constitutive ale acestei fraude, independent de normele naționale aplicabile în materia mandatului și de prevederile contractului de mandat încheiat în speță.

Semnături