

Edi?ie provizorie

ORDONAN?A CUR?II (Camera a zecea)

3 septembrie 2020(*)

„Trimitere preliminar? – Articolul 99 din Regulamentul de procedur? al Cur?ii – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 168, 178, 220 ?i 226 – Principiile neutralit??ii fiscale, efectivit??ii ?i propor?ionalit??ii – Dreptul de deducere a TVA?ului – Refuz – Condi?ii de existen?? a unei livr?ri de bunuri – Fraud? – Prob? – Sanc?iune – Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Dreptul la o cale de atac jurisdic?ional? eficient?”

În cauza C?610/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Budapesta, Ungaria), prin decizia din 5 iulie 2019, primit? de Curte la 13 august 2019, în procedura

Vikingo F?vállalkozó Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a zecea),

compus? din domnul I. Jarukaitis (raportor), pre?edinte de camer?, ?i domnii E. Juhász ?i M. Ileši?, judec?tori,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér ?i G. Koós, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de J. Jokubauskait? ?i Zs. Teleki, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia luat?, dup? ascultarea avocatului general, de a se pronun?a prin ordonan?? motivat?, în conformitate cu articolul 99 din Regulamentul de procedur? al Cur?ii,

d? prezenta

Ordonan??

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 168 litera (a), a articolului 178 litera (a), a articolului 220 punctul (1) ?i a articolului 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006,

L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) coroborate cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității, precum și a articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Vikingo Fővállalkozó Kft. (denumită în continuare „Vikingo”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru două facturi aferente achiziționării unor utilaje.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Având în vedere datele faptelor din litigiul principal, trebuie să se sublinieze că versiunea Directivei 2006/112, astfel cum rezultă aceasta din Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1), aplicabilă de la 1 ianuarie 2013, este cea care se aplică *ratione temporis* unora dintre faptele respective. Modificările aduse de această directivă sunt însă lipsite de relevanță directă pentru prezenta cauză.

4 Potrivit articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

5 Articolul 168 din această directivă prevede:

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

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

[...]”

6 Articolul 178 din directiva menționată prevede:

„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;

[...]”

7 Articolul 220 din aceeași directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și în contul său, în următoarele cazuri:

(1) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană

impozabil? sau persoan? juridic? neimpozabil?;

[...]"

8 Articolul 226 din Directiva 2006/112 enumer? numai detaliile care, f?r? a aduce atingere dispozi?iilor speciale prev?zute de aceasta, este necesar s? fie men?ionate în scopuri de TVA pe facturile emise în aplicarea dispozi?iilor articolelor 220 ?i 221 din această directiv?.

9 Potrivit articolului 273 primul paragraf din directiva men?ionat?:

„Statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA ?i a preveni evaziunea, sub rezerva cerin?ei de tratament egal al opera?iunilor interne ?i opera?iunilor efectuate între statele membre de c?tre persoane impozabile ?i cu condi?ia ca respectivele obliga?ii s? nu genereze, în comer?ul între statele membre, unele formalit??i în leg?tur? cu trecerea frontierelor.”

Dreptul maghiar

10 Articolul 27 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea ad?ugat?) prevede la alineatul (1):

„Atunci când un bun face obiectul mai multor vânz?ri succesive astfel încât este expedit sau transportat direct de la furnizorul ini?ial c?tre cump?r?torul final men?ionat ca destinatar, articolul 26 se aplic? exclusiv unei singure livr?ri de bunuri.”

11 Articolul 26 din această lege prevede:

„Atunci când expedierea sau transportul se efectueaz? de c?tre furnizor, de c?tre cump?r?tor sau, în numele oric?ruia, de c?tre un ter?, locul livr?rii bunurilor este cel în care se afl? bunurile la momentul expedierii sau al plec?rii transportului, men?ionând cump?r?torul ca destinatar.”

12 Potrivit articolului 119 alineatul (1) din legea men?ionat?:

„Dac? legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care trebuie s? se stabileasc? taxa datorat? corespunzând taxei calculate aferente intr?rilor (articolul 120).”

13 Articolul 120 litera a) din aceea?i lege prevede:

„În m?sura în care persoana impozabil?, ac?ionând în această calitate, utilizeaz? sau exploateaz? în mod diferit produse ?i servicii pentru a livra bunuri ?i a presta servicii impozitate, ea are dreptul s? î?i deduc?, din taxa pe care o datoreaz?, suma care:

a) i?a fost achitat? de alt? persoan? impozabil?, inclusiv persoanele sau organismele care fac obiectul regimului simplificat al impozitului pe profit, în raport cu achizi?ia bunurilor sau serviciilor;

[...]"

14 Articolul 127 alineatul (1) litera a) din Legea nr. CXXVII din 2007 prevede:

„Exercitarea dreptului de deducere este supus? condi?iei de fond ca persoana impozabil? s? dispun? personal de:

a) în situa?ia prev?zut? la articolul 120 litera a), o factur? emis? pe numele s?u care dovede?te realizarea opera?iunii;

[...]"

15 Articolul 1 din számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Legea nr. C din 2000 privind contabilitatea, denumită în continuare „Legea privind contabilitatea”) are următorul cuprins:

„Prezenta lege stabilește obligațiile în materie de contabilitate și de prezentare a conturilor care revin persoanelor care intră în domeniul de aplicare al acesteia, principiile care trebuie respectate cu privire la ținerea registrelor și la întocmirea conturilor, normele care se întemeiază pe aceste principii și condițiile referitoare la obligațiile de informare, de publicare și de audit.”

16 Articolul 15 alineatul (3) din această lege prevede:

„Operațiunile care figurează în contabilitate și în conturile anuale trebuie să existe în realitate, trebuie să poată fi dovedite și trebuie să poată fi constatate de terți. Evaluarea lor trebuie să fie conformă cu principiile de evaluare prevăzute de prezenta lege și cu procedurile de evaluare aferente («principiul realității»).

17 Articolul 166 alineatele (1) și (2) din legea menționată prevede:

„(1) «Document justificativ contabil» înseamnă orice document întocmit sau pregătit de un operator economic ori întocmit sau pregătit de o persoană fizică sau de un alt operator economic care are o relație de afaceri sau de altă natură cu acesta (factură, contract, acord, fișă, certificat de instituție de credit, extras de cont bancar, act cu putere de lege și alte înscrisuri comparabile) și care servește drept suport pentru contabilizarea (declaraarea) unei operațiuni economice.

(2) Informațiile care figurează într-un document justificativ contabil trebuie să fie, în ceea ce privește forma și fondul, credibile, fiabile și corecte. Principiul clarității stă la baza redactării sale.”

18 Articolul 2 din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind codul de procedură fiscală, denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”) prevede la alineatul (1):

„Drepturile exercitate în raporturile juridice privind fiscalitatea trebuie să fie exercitate în conformitate cu destinația lor. În aplicarea legilor fiscale, nu poate fi calificat drept exercitare a drepturilor în conformitate cu destinația lor încheierea de contracte sau realizarea altor operațiuni a căror finalitate este eludarea dispozițiilor legislației fiscale.”

19 Potrivit articolului 97 alineatele (4)-(6) din Codul de procedură fiscală:

„(4) În cursul controlului, administrația fiscală are obligația de a stabili și de a proba faptele, cu excepția cazurilor în care sarcina probei revine, în temeiul legii, contribuabilului.

[...]

(6) Atunci când stabilește faptele, administrația fiscală are obligația de a examina și faptele care sunt în favoarea contribuabilului. Un fapt sau o circumstanță neprobată nu poate – cu excepția procedurii de evaluare – să fie apreciat în defavoarea contribuabilului.”

20 Articolul 170 alineatul (1) din codul menționat prevede:

„În caz de neplată parțială a impozitului, se plătește o amendă fiscală. Cu excepția unei dispoziții contrare a prezentei legi, cuantumul amenzii se ridică la 50 % din suma neplătită. Cuantumul amenzii se ridică la 200 % din suma neplătită dacă diferența în raport cu suma care trebuie plătită

este legat? de disimularea veniturilor sau de falsificarea ori de distrugerea unor elemente de prob?, a registrelor contabile sau a înregistr?rilor. O amend? fiscal? este de asemenea aplicat? de autorit???ile fiscale în cazul în care contribuabilul introduce, f?r? a avea dreptul, o cerere de ajutor sau de rambursare a impozitului sau o declara?ie referitoare la un activ, la un ajutor sau la o rambursare ?i în cazul în care administra?ia a constatat inexisten?a dreptului contribuabilului în acest sens înainte de alocare. În acest caz, cuantumul amenzii este egal cu cuantumul solicitat f?r? a fi datorat.”

21 Articolul 171 alineatele (1) ?i (2) din acela?i cod prevede:

„(1) Amenda poate fi redus? sau chiar anulat?, fie din oficiu, fie la cerere, în cazul unor împrejur?ri care pot fi considerate excep?ionale ?i care permit s? se concluzioneze c? persoana impozabil? sau reprezentantul acesteia, angajatul s?u, membrul acesteia sau mandatarul s?u care se afl? la originea datoriei fiscale a ac?ionat cu discern?mântul care putea fi a?teptat din partea acestuia în situa?ia dat?. Reducerea amenzii se stabile?te ?inând seama de toate împrejur?rile cazului, în special amploarea datoriei fiscale, împrejur?rile apari?iei acesteia, gravitatea ?i frecven?a comportamentului ilegal al persoanei impozabile (ac?iune sau omisiune).

(2) Nu este necesar? reducerea amenzii, nici din oficiu, nici la cerere, în cazul în care datoria fiscal? este legat? de disimularea veniturilor, de falsificarea sau de distrugerea unor documente justificative, a unor conturi sau înregistr?ri.

[...]”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

22 Vikingo, a c?rei activitate principal? este comer?ul cu ridicata de produse de cofet?rie ?i de bomboane, a încheiat cu Freest Kft., la 20 martie 2012, un contract având ca obiect livrarea a zece ma?ini de ambalat ?i a unei ma?ini de umplut care trebuia s? fie efectuat? înainte de 20 decembrie 2012. Acest contract prevedea posibilitatea de a recurge la subcontractan?i. La 21 mai 2012, Vikingo a încheiat un nou contract cu Freest având ca obiect furnizarea a ?ase ma?ini de ambalat ?i a unui sistem automat de ambalat care trebuiau livrate la 30 martie 2013. Potrivit clauzelor celor dou? contracte, aceste utilaje erau achizi?ionate de Freest de la o alt? societate care le cump?rase ea îns???i de la o alt? societate. Vikingo a exercitat dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte pentru cele dou? facturi emise de Freest.

23 În urma unui control *a posteriori* al declara?iilor de TVA, autoritatea fiscal? de prim grad a efectuat o rectificare în cuantum de 8 020 000 de forin?i maghiari (HUF) (aproximativ 23 290 de euro) pentru al doilea ?i al patrulea trimestru ale anului 2012 ?i în cuantum de 13 257 000 HUF (aproximativ 38 844 de euro) pentru primul trimestru al anului 2013, o parte din aceste sume corespunzând cuantumului TVA?ului recuperat în mod ilegal, iar cealalt?, unui cuantum al TVA?ului nepl?tit. În plus, această autoritate a aplicat Vikingo o amend? fiscal? ?i o penalitate de întârziere.

24 În sus?inerea deciziilor sale, autoritatea fiscal? men?ionat? a considerat, întemeindu?se pe constat?ri efectuate cu ocazia unor controale conexe, precum ?i pe declara?iile administratorilor societ???ilor implicate în lan?ul de livr?ri, c? utilajele fuseser? achizi?ionate în realitate de la o persoan? necunoscut?, astfel încât aceste opera?iuni nu se realizaser? nici între persoanele identificate în facturi, nici în modul indicat în acestea.

25 Autoritatea fiscal? de gradul al doilea a confirmat una dintre aceste decizii ?i a reformat?o pe cealalt?, modificând cuantumul TVA?ului nepl?tit, precum ?i cuantumul amenzii fiscale ?i al dobânzilor de întârziere.

26 Vikingo a formulat c?i de atac împotriva acestor decizii la instan?a de trimitere, care, prin două hot?râri, le?a modificat. Această instan?? a ar?tat în special, în ceea ce prive?te dreptul de deducere, c? Vikingo a prezentat facturile în cauz?, precum ?i documentele care atest? întocmirea ?i plata acestora ?i a considerat drept fapt necontestat livrarea utilajelor care f?ceau obiectul celor două contracte. Pe de alt? parte, aceasta a apreciat c? administra?ia fiscal? s?a întemeiat pe elemente irelevante precum, printre altele, lipsa resurselor materiale ?i umane ale întreprinderilor situate în amonte în lan?ul de livr?ri ?i neconcordan?a amintirilor administratorilor interoga?i cu privire la opera?iunile în cauz?.

27 Kúria (Curtea Suprem?, Ungaria) a anulat cele două hot?râri men?ionate ?i a trimis cauzele spre rejudecare la instan?a de trimitere. Aceasta a considerat c? administra?ia fiscal? trebuia ca, examinând realitatea fiec?rui contract ?i eventuala inten?ie de a eluda taxa, s? analizeze întregul lan? de livr?ri ?i influen?a unor elemente ale acestuia asupra celorlalte. Instan?a men?ionat? a apreciat c? această administra?ie a ac?ionat astfel în mod corect, întrucât a colectat probe privind to?i actorii din acest lan?, ?i c? instan?a de prim grad de jurisdic?ie a efectuat o interpretare eronat? a articolului 127 alineatul (1) din Legea privind contabilitatea ?i a jurispruden?ei Cur?ii, punând accentul pe existen?a unei facturi corecte, în timp ce dreptul de deducere presupune c? exist? o opera?iune economic? veritabil?.

28 Instan?a de trimitere arat? c?, de?i s?a stabilit c? utilajele care fac obiectul contractelor în cauz? au fost puse în func?iune la sediul Vikingo, administra?ia fiscal? a considerat c? facturile corespunz?toare, care nu au fost criticate sub aspectul formei, ?i celelalte documente prezentate nu dovedeau c? opera?iunile economice men?ionate în aceste facturi se realizaser?, întrucât con?inutul acestora a fost contrazis prin declara?ii, referitoare la livrarea ?i la originea utilajelor, ale emitentului facturilor ?i ale administratorilor întreprinderilor care se situau în amonte în lan?, astfel încât facturile men?ionate nu erau credibile sub aspectul con?inutului, în pofida faptului c? fiecare dintre administratori a admis c? livrarea ?i punerea în func?iune a utilajelor avusese loc. În plus, în ceea ce prive?te m?surile care trebuie impuse în mod rezonabil cump?r?torului, administra?ia fiscal? nu a considerat suficient faptul c? Vikingo consultase, înainte de încheierea contractelor, extrasul din registrul societ??ilor referitor la cocontractantul s?u ?i a solicitat un specimen de semn?tur?, nici faptul c? administratorul Freest s?a deplasat la sediul acesteia.

29 Administra?ia fiscal? arat? c? împrejur?rile de fapt din cauza principal? sunt similare celor din cauzele în care s?a pronun?at Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid (C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373), precum ?i celor în care s?au dat Ordonan?a din 16 mai 2013, Hardimpex (C?444/12, nepublicat?, EU:C:2013:318), ?i Ordonan?a din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, nepublicat?, EU:C:2016:869). În pofida r?spunsurilor date de Curte în această hot?râre ?i în aceste ordonan?e, ar persista contradic?ii în interpretarea juridic? efectuat? de administra?ia fiscal? ?i de instan?ele na?ionale. Administra?ia fiscal? ar continua s? refuze dreptul de deducere pentru motivul c? con?inutul facturilor nu este credibil ?i întrucât consider? în mod automat acest fapt drept o fraud? pe care persoana impozabil? trebuia în mod necesar s? o cunoasc?.

30 Instan?a de trimitere arat? de asemenea c? Kúria (Curtea Suprem?), în ordonan?ele prin care i?a trimis cauzele spre rejudecare, a considerat c? Ordonan?a din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, nepublicat?, EU:C:2016:869), pe care se întemeiasc în hot?rârile anulate, nu a modificat criteriile procedurii care trebuie urmat? pentru aprecierea dreptului de deducere ?i i?a dat instruc?iuni, în conformitate cu normele de procedur? civil? aplicabile, s? respecte criteriile elaborate de aceasta într?un aviz din 26 septembrie 2016 în ceea ce prive?te atât stabilirea faptelor obiective care sunt pertinente pentru recunoa?terea unui drept de deducere, cât ?i aprecierea elementelor de prob?, solicitând ca instan?a de trimitere s? se conformeze

normelor referitoare la lanțurile de livrări și dispozițiilor Legii privind contabilitatea. Potrivit instrucțiunilor date de Kúria (Curtea Supremă), administrația fiscală ar fi acționat în mod corect prin colectarea de probe privind toți actorii din acest lanț și ar fi examinat, cu respectarea acestor norme și a acestei legi, aspectul dacă Vikingo s-a participat la o fraudă fiscală.

31 Astfel, în opinia sa, apare din nou problema dacă practica administrației fiscale și interpretarea dată de Kúria (Curtea Supremă) în avizul său sunt contrare obiectivului dreptului de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 și dacă această interpretare este conformă cu articolul 178 litera (a) din directiva menționată, precum și cu principiile neutralității fiscale și efectivității.

32 Instanța de trimitere ridică în special problema conformității cu articolele 220 și 226 din Directiva 2006/112 a practicii administrației fiscale care constă în a supune dreptul de deducere condițiilor ca factura să dovedească realizarea operațiunii și ca dispozițiile Legii privind contabilitatea să fie respectate și în a considera că o factură care îndeplinește condițiile de formă nu este suficientă.

33 Aceasta ridică de asemenea problema conformității practicii menționate cu principiile neutralității, efectivității și proporționalității, precum și cu jurisprudența Curții în ceea ce privește cerințele referitoare la faptele care trebuie stabilite și la probele care trebuie prezentate. Deși admite că o fraudă poate să presupună o examinare a faptelor pertinente privind participanții la lanț care se află în amonte față de persoana impozabilă, aceasta are îndoieli cu privire la practica administrației fiscale ce constă în a reconstitui întregul lanț de operațiuni și în a considera, dacă apreciază că o operațiune nu este rațională din punct de vedere economic sau dacă o operațiune nu este justificată sau dovedită în mod corespunzător, că există o neregulă care trebuie să conducă la un refuz al dreptului de deducere, independent de aspectul dacă persoana impozabilă avea sau trebuia să aibă cunoștințe de această împrejurare.

34 Pe de altă parte, instanța de trimitere ridică problema dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că, atunci când se refuză dreptul de deducere, aplicarea unei amenzi fiscale stabilite la 200 % din cuantumul diferenței de TVA este, în împrejurări precum cele din cauza principală, proporțională.

35 În sfârșit, instanța de trimitere ridică problema eficacității cizilor de atac, în raport cu o practică juridică națională care, în opinia sa, nu respectă obiectivele urmărite de Directiva 2006/112, arătând că nu este posibil să sesizeze Curtea cu o cerere de decizie preliminară în toate cauzele.

36 În aceste condiții, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Sunt conforme cu articolul 168 litera (a) și cu articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 [...] coroborate cu articolul 220 [punctul (1)] și cu articolul 226 din aceeași directivă, precum și cu principiul efectivității o interpretare juridică și o practică naționale conform căroră, atunci când sunt îndeplinite condițiile de fond pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei, nu este suficientă simpla deținere a unei facturi al cărei conținut respectă prevederile articolului 226 din directiva respectivă, ci, pentru a se exercita în mod legal dreptul de deducere a taxei aferente facturii în cauză, persoana impozabilă trebuie, în plus, să dețină documente justificative suplimentare, care trebuie să respecte nu numai dispozițiile Directivei 2006/112, ci și principiile prevăzute de reglementarea națională în domeniul contabilității și dispozițiile specifice în materia documentelor justificative, și care impun fiecăruia dintre membrii lanțului de operațiuni obligația de a-și aminti și de a declara în același mod fiecare detaliu al operațiunii economice care se

bazează pe documentele justificative respective?

2) O interpretare juridică și o practică națională conform căreia, în cazul unei operațiuni în lanț, indiferent de orice alte circumstanțe, pentru simplul fapt că operațiunea este de această natură, se impune fiecăruia dintre membrii lanțului obligația de a verifica elementele operațiunii economice realizate de aceștia și obligația de a deduce din această verificare consecințe cu privire la persoana impozabilă care se află la celălalt capăt al lanțului și se refuză persoanei impozabile dreptul de deducere a TVA-ului, pentru motivul că constituirea lanțului, chiar dacă nu este interzisă de legislația națională, nu era justificată în mod rezonabil din punct de vedere economic, sunt conforme cu dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la deducerea TVA-ului și cu principiile neutralității fiscale și efectivității? În acest context, în cazul unei operațiuni în lanț, în cadrul examinării circumstanțelor obiective care pot justifica refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, atunci când trebuie să se determine și să se aprecieze relevanța și forța probatorie a elementelor de probă pe care se întemeiază refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, se pot aplica numai dispozițiile Directivei 2006/112 și ale dreptului național referitoare la deducerea taxei în calitate de norme materiale care precizează faptele relevante pentru determinarea cadrului de fapt sau trebuie să se aplice, în calitate de norme speciale, și dispozițiile din domeniul contabilității ale statului membru în cauză?

3) O interpretare juridică și o practică națională conform căreia persoanei impozabile care utilizează bunurile pentru necesitățile operațiunilor sale impozabile din statul membru în care le realizează și care deține o factură conformă cu Directiva 2006/112 și se refuză dreptul de deducere a TVA-ului pentru motivul că nu cunoaște toate elementele operațiunii efectuate de membrii lanțului sau prin invocarea unor împrejurări legate de membrii lanțului care îl preced pe emitentul facturii și asupra căreia persoana impozabilă nu putea avea nicio influență din motive independente de aceasta și se condiționează dreptul de deducere a TVA-ului de cerința ca persoana impozabilă să îndeplinească, în contextul măsurilor care îi revin în mod rezonabil, o obligație generală de verificare ce trebuie exercitată nu numai înainte de încheierea contractului, ci și în cursul executării sale și inclusiv ulterior acesteia, sunt conforme cu dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la deducerea TVA-ului și cu principiile neutralității fiscale și efectivității? În acest context, persoana impozabilă are obligația să nu își exercite dreptul de deducere a TVA-ului în cazul în care, în ceea ce privește orice element al operațiunii economice indicate în factură, la un moment ulterior încheierii contractului sau în cursul executării sale sau după executarea sa, se constată o neregularitate sau i se aduce la cunoștință o împrejurare care determină refuzul dreptului de deducere a TVA-ului conform practicii autorităților fiscale?

4) Într-o seama de dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la deducerea TVA-ului și de principiul efectivității, autoritatea fiscală are obligația să specifice în ce constă fraudele fiscale? Practica autorităților fiscale, conform căreia omisiunile și neregularitățile lipsite de o legătură de cauzalitate rezonabilă cu dreptul de deducere a TVA-ului, săvârșite de membrii lanțului, sunt considerate dovezi ale fraudei fiscale, invocând în acest sens faptul că, având în vedere că aceste omisiuni și neregularități au determinat caracterul nefiabil al conținutului facturii, persoana impozabilă avea sau trebuia să aibă cunoștință de fraudele fiscale, este adecvată? În cazul în care ar exista fraude fiscale, această împrejurare justifică faptul că persoanei impozabile i se impune obligația de a efectua o verificare cu întinderea, nivelul și domeniul menționate anterior sau această obligație depășește cerințele impuse de principiul efectivității?

5) Este proporțională o sancțiune care presupune refuzul dreptului de deducere a TVA-ului și care constă în obligația de a plăti o sancțiune fiscală egală cu 200 % din diferența fiscală în cazul în care nu a existat nicio pierdere de venituri pentru trezoreria statului, legată în mod direct de dreptul de deducere a TVA-ului al persoanei impozabile? Se poate reține existența vreuneia dintre împrejurările la care se referă articolul 170 alineatul (1) a treia teză din [Codul de procedură

fiscal?] atunci când persoana impozabil? a pus la dispozi?ia autorit?ii fiscale toate documentele aflate în posesia sa ?i a inclus în declara?ia sa fiscal? facturile emise?

6) În cazul în care s?ar putea aprecia pe baza r?spunsurilor date la întreb?rile preliminare adresate c? interpretarea normei juridice na?ionale urmat? dup? cauza în care s?a dat Ordonan?a din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, nepublicat?, EU:C:2016:869), ?i practica adoptat? pe baza acesteia nu sunt conforme cu dispozi?iile Directivei 2006/112 referitoare la deducerea TVA?ului ?i ?inând seama c? instan?a de prim grad de jurisdic?ie nu poate sesiza Curtea de Justi?ie de Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminar? în toate cauzele, se poate considera în conformitate cu dispozi?iile articolului 47 din [cart?] c? dreptul persoanelor impozabile de a exercita o ac?iune judec?toreasc? în desp?gubire le asigur? dreptul la o cale de atac eficient? ?i la un proces echitabil consacrat la articolul respectiv ?i, în acest context, se poate interpreta c? alegerea formei deciziei pronun?ate în cauza Signum Alfa Sped [Ordonan?a din 10 noiembrie 2016, C?446/15, nepublicat?, EU:C:2016:869] implic? faptul c? problema a fost reglementat? deja de dreptul Uniunii ?i a fost clarificat? de jurispruden?a Cur?ii de Justi?ie a Uniunii Europene ?i c?, în consecin?ă, era evident? sau presupune c?, având în vedere c? s?a ini?iat o nou? procedur?, problema nu a fost clarificat? în totalitate ?i c?, prin urmare, era în continuare necesar s? se solicite Cur?ii s? se pronun?e cu titlu preliminar?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

37 În temeiul articolului 99 din Regulamentul de procedur?, atunci când, printre altele, r?spunsul la o întrebare formulat? cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurispruden?? sau atunci când r?spunsul la întrebarea formulat? nu las? loc niciunei îndoieli rezonabile, Curtea, la propunerea judec?torului raportor ?i dup? ascultarea avocatului general, poate oricând s? decid? s? se pronun?e prin ordonan?? motivat?.

38 În prezenta cauz? se impune aplicarea acestei dispozi?ii.

Cu privire la prima-a patra întrebare

39 Prin intermediul întreb?rilor prima-a patra, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? Directiva 2006/112 coroborat? cu principiile neutralit?ii fiscale, efectivit?ii ?i propor?ionalit?ii trebuie interpretat? în sensul c? se opune unei practici na?ionale prin care administra?ia fiscal? refuz? unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA?ul achitat pentru achizi?ii de bunuri care i?au fost livrate pentru motivul c? facturile aferente acestor achizi?ii nu sunt credibile, din moment ce, în primul rând, fabricarea acestor bunuri ?i livrarea lor nu au putut fi efectuate de emitentul facturilor respective, în lipsa resurselor materiale ?i umane necesare, iar bunurile men?ionate au fost, a?adar, achizi?ionate în realitate de la o persoan? neidentificat?, în al doilea rând, normele na?ionale privind contabilitatea nu au fost respectate, în al treilea rând, lan?ul de livr?ri care a condus la achizi?iile men?ionate nu era justificat din punct de vedere economic ?i, în al patrulea rând, unele opera?iuni anterioare care fac parte din acest lan? de livr?ri au fost afectate de nereguli.

40 Trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA?ul pe care îl datoreaz? TVA?ul datorat sau achitat pentru bunurile achizi?ionate ?i pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului. Astfel cum în mod repetat a statuat Curtea, dreptul de deducere prev?zut la articolul 167 ?i urm?toarele din Directiva 2006/112 face parte integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat, din moment ce persoanele impozabile care doresc s? îl exercite respect? cerin?ele sau condi?iile atât de fond, cât ?i de form? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctele 37 ?i 38, Hot?rârea din 3 octombrie 2019, Altic, C?329/18,

EU:C:2019:831, punctul 27, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 33).

41 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 37).

42 Problema de a ști dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către trezoreria statului nu influențează dreptul persoanei impozabile de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Astfel, TVA-ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 49, și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 40, precum și Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869, punctul 32).

43 Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă. În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul amintit, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere a TVA-ului să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă. În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta (Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 30-32, precum și jurisprudența citată).

44 În plus, conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea. Cu toate acestea, măsurile adoptate de statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctele 49 și 50, precum și jurisprudența citată).

45 În speță, instanța de trimitere arată că, deși aceste condiții sunt îndeplinite în cauza principală, beneficiul dreptului de deducere a fost refuzat societății Vikingo, în conformitate, printre altele, cu normele cuprinse în Legea privind contabilitatea, din care rezultă că factura trebuie să dovedească realizarea operațiunii și, așadar, să se raporteze la o operațiune economică reală. Or, administrația fiscală ar fi considerat că bunurile în cauză nu au fost nici fabricate, nici livrate de Freest, emitenta facturilor, și nici de subcontractantul său, întrucât aceste întreprinderi nu aveau resursele umane și materiale necesare, și că, prin urmare, bunurile respective au fost achiziționate în realitate de la o persoană neidentificată. În aceste împrejurări, instanța de trimitere ridică problema posibilității de a supune acest drept unor cerințe de probă care

dep??esc formalit??ile impuse de Directiva 2006/112.

46 În această privin?, trebuie ar?tat c? condi?iile de fond c?rora le este supus dreptul de deducere sunt îndeplinite numai dac? livrarea de bunuri sau prestarea de servicii la care se refer? factura a fost efectiv realizat?. Curtea a statuat deja c? verificarea existen?ei opera?iunii impozabile trebuie f?cut? în conformitate cu normele privind probele din dreptul na?ional, efectuând o apreciere global? a tuturor elementelor ?i împrejur?rilor de fapt din spe?? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punctele 31 ?i 32, precum ?i Hot?rârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, punctul 45). Aplicarea unor norme precum cea prev?zută la articolul 15 alineatul (3) din Legea privind contabilitatea pentru a verifica, în cauza principal?, dac? facturile se raporteaz? la opera?iuni economice reale este, a?adar, conform? cu Directiva 2006/112.

47 Totu?i, faptul c?, în cauza principal?, bunurile vizate nu au fost fabricate, nici livrate de emitentul facturilor ?i nici de subcontractantul s?u, în special pentru c? ace?tia nu ar dispune de resursele umane ?i materiale necesare, nu este suficient pentru a decide în sensul inexisten?ei livr?rilor bunurilor în cauz? ?i pentru a exclude dreptul de deducere de care s?a prevalat Vikingo, acest fapt putând fi consecin?a atât a unei disimul?ri frauduloase a furnizorilor, cât ?i a simplei recurgeri la subcontractan?i (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punctul 49, ?i Hot?rârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punctul 31).

48 În plus, dintr-o jurispruden?? constant? rezult? c? no?iunea de „livrare de bunuri” vizat? la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu se refer? la transferul de proprietate în formele prev?zute de dreptul na?ional aplicabil, ci include orice opera?iune de transfer al unui bun corporal de c?tre o parte care abilitaez? cealalt? parte s? dispun? de acesta în fapt ca ?i cum ar fi proprietarul bunului respectiv. De asemenea, Curtea a statuat c? no?iunea men?ionat? are un caracter obiectiv ?i c? ea se aplic? independent de scopurile ?i de rezultatele opera?iunilor vizate. Rezult? c? opera?iuni precum cele în discu?ie în litigiul principal constituie livr?ri de bunuri în sensul articolului men?ionat anterior, chiar dac? bunurile în cauz? nu au fost nici fabricate, nici livrate de emitentul facturilor, iar persoana de la care aceste bunuri ar fi fost achizi?ionate efectiv nu a fost identificat?, dac? acestea îndeplinesc criteriile obiective pe care se întemeiaz? respectiva no?iune ?i nu sunt afectate de o fraud? în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, punctele 20-22, precum ?i, prin analogie, Hot?rârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, punctele 22 ?i 23).

49 Rezult? c?, dac?, astfel cum arat? instan?a de trimitere, livr?rile de bunuri în discu?ie în litigiul principal au fost realizate efectiv, iar aceste bunuri au fost utilizate ulterior de Vikingo în scopul propriilor opera?iuni taxabile, în principiu nu se poate refuza acesteia dreptul de deducere (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punctul 33, ?i Ordonan?a din 16 mai 2013, Hardimpex, C?444/12, nepublicat?, EU:C:2013:318, punctul 22).

50 În aceste condi?ii, trebuie amintit c? combaterea fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut ?i încurajat de Directiva 2006/112, iar Curtea a statuat în mod repetat c? justi?iabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecin??, autorit??ile ?i instan?ele na?ionale sunt în m?sur? s? refuze acordarea dreptului de deducere dac? se stabile?te, în raport cu elemente obiective, c? acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling, C?439/04 ?i C?440/04, EU:C:2006:446, punctele 54 ?i 55, precum ?i Hot?rârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punctul 34 ?i jurispruden?a citat?).

51 Dacă această regulă se aplică atunci când o fraudă este săvârșită de însăși persoana impozabilă, ea se aplică și atunci când o persoană impozabilă ține sau ar fi trebuit să țină cota, prin achiziția sa, 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 56, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 46, precum și Hotărârea din 6 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 35).

52 În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu ține și nu ar fi putut să țină cota operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau cota o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau ulterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă în materie de TVA. Astfel, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului (a se vedea în special Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctele 52 și 55, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 47 și 48, precum și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 41 și 42).

53 Atunci când persoana impozabilă nu este ea însăși autorul fraudei în materie de TVA, dreptul de deducere nu poate fi refuzat acesteia decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, cota ține sau ar fi trebuit să țină cota, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii care justifică dreptul de deducere, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 35 și jurisprudența citată).

54 În această privință, în ceea ce privește nivelul de diligență impus persoanei impozabile care dorește să își exercite dreptul de deducere, Curtea a statuat deja în mai multe rânduri că nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca un operator 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 acestuia la o fraudă fiscală. Stabilirea măsurilor care, într-o anumită situație, pot fi pretinse în mod rezonabil de la o persoană impozabilă 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, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 52).

55 Desigur, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 60).

56 Totuși, administrația 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 administrații (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 51). În special, Curtea a statuat deja că aceasta din urmă nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice cota emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor

pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, cî dispunea de bunurile în cauză și era în mîsură să le livreze și cî a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura cî nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (Hotărîrea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 61).

57 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrucît refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze cî persoana impozabilă a săvîrșit o fraudă sau că totuși ar fi trebuit să o facă cî operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (a se vedea în acest sens Hotărîrea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 39, precum și Hotărîrea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 36 și jurisprudența citată).

58 Astfel, dacă administrația fiscală deduce din existența unor fraude sau a unor nereguli săvîrșite de emitentul facturilor sau de alți operatori în amonte în lanțul de livrări cî operațiunile facturate și invocate ca temei al dreptului de deducere nu au fost realizate efectiv, administrația respectivă trebuie, pentru ca dreptul de deducere să poată fi refuzat, să stabilească, avînd în vedere elemente obiective și fapte a solicita din partea destinatarului facturilor verificări a căror sarcină nu îi revine, cî destinatarul respectiv totuși sau ar fi trebuit să o facă cî aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a căruia verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869, punctul 39 și jurisprudența citată).

59 Întrucît dreptul Uniunii nu prevede norme privind modalitățile de administrare a probelor în materie de fraudă privind TVA-ul, aceste elemente obiective trebuie să fie stabilite de administrația fiscală în conformitate cu normele de probațiune prevăzute de dreptul național. Totuși, aceste norme nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii și trebuie să respecte drepturile garantate de acest drept, în special de cartă (a se vedea în acest sens Hotărîrea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 65, și Hotărîrea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 37).

60 În ceea ce privește cauza principală, din decizia de trimitere reiese cî, pentru a refuza societății Vikingo beneficiul dreptului de deducere, administrația fiscală a reținut de asemenea, pe lângă faptele menționate la punctul 45 din prezenta ordonanță, cî operațiunile în cauză aveau ca obiective să furnizeze o dovadă a originii utilajelor achiziționate, de proveniență necunoscută, care figurează pe facturi, pentru a permite subcontractantului emitentului facturilor să eludeze plata TVA-ului și să creeze drepturi de deducere în beneficiul Vikingo, deși TVA-ul nu fusese plătit de acest subcontractant.

61 Instanța de trimitere arată cî, în cazul unor operațiuni în lanț, este necesar, potrivit jurisprudenței Kúria (Curtea Supremă), să se efectueze o examinare a întregului lanț și a actelor juridice efectuate între participanții la acesta și să se verifice dacă constituirea lanțului menționat poate fi justificat în mod rezonabil. Beneficiul dreptului de deducere ar putea fi refuzat atunci cînd crearea lanțului este irațională din punct de vedere economic sau nu este justificat în mod rezonabil ori în cazul în care orice element al operațiunii economice între participanți nu este justificat de persoana impozabilă sau nu poate fi verificat. Pe de altă parte, practica administrației

fiscale, întemeiat? pe un aviz ?i pe jurispruden?a acestei instan?e, ar consta în special, luând în considerare în principal modalit?ile de realizare a opera?iunii economice, în a distinge între opera?iunile în cauz? dup? cum au fost sau nu au fost realizate între p?r?ile men?ionate pe factur?. Ar trebui s? se considere c? opera?iunea economic? nu a fost realizat? între p?r?ile respective atunci când aceasta din urm? este afectat? de un viciu sau de vreo lips?, în special atunci când persoana impozabil? nu a avut cuno?tin?? sau nu dispune de nicio dovad? a activit?ii economice a operatorilor situa?i în amonte în lan?. În acest caz, examinarea aspectului dac? destinatarul facturii avea cuno?tin?? sau ar fi trebuit s? aib? cuno?tin?? de fraud? ar fi o posibilitate, îns? nu o obliga?ie.

62 Or, trebuie s? se sublinieze, în primul rând, c?, astfel cum s?a amintit la punctele 41 ?i 42 din prezenta ordonan??, dreptul de deducere a TVA?ului se aplic? indiferent de scopul ?i de rezultatul activit?ii economice în cauz?, iar faptul c? TVA?ul datorat pentru opera?iuni anterioare privind bunurile în cauz? a fost sau nu a fost pl?tit c?tre trezoreria statului nu influen?eaz? acest drept. În plus, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, persoanele impozabile sunt astfel în general libere s? aleag? structurile organizatorice sau modalit?ile opera?ionale pe care le apreciaz? ca fiind cele mai adecvate pentru activit?ile lor economice ?i în vederea limit?rii sarcinilor lor fiscale (Hot?rârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punctul 42 ?i jurispruden?a citat?). Principiul interzicerii practicilor abuzive, care se aplic? în domeniul TVA?ului, interzice numai aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economic?, efectuate cu unicul scop de a ob?ine un avantaj fiscal a c?rui acordare ar fi contrar? obiectivelor Directivei 2006/112 (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punctele 35 ?i 36, precum ?i jurispruden?a citat?).

63 În consecin??, dac?, astfel cum indic? instan?a de trimitere, existen?a livr?rilor de bunuri în cauza principal? este dovedit?, faptul c? lan?ul de opera?iuni care a condus la aceste livr?ri pare ira?ional din punct de vedere economic sau nejustificat în mod ra?ional, precum ?i faptul c? unul dintre participan?ii la acest lan? nu ?i?a îndeplinit obliga?iile fiscale nu pot fi considerate ca reprezentând în sine o fraud?.

64 În al doilea rând, un regim de proba?iune precum cel descris la punctul 61 din prezenta ordonan??, care conduce la refuzul de a acorda persoanei impozabile beneficiul dreptului de deducere atunci când aceasta nu furnizeaz?, printre altele, elemente care s? justifice ansamblul opera?iunilor realizate de to?i participan?ii la acest lan?, precum ?i activitatea economic? a acestor participan?i, imputându-i, dac? este cazul, faptul c? aceste elemente nu sunt verificabile, este contrar jurispruden?ei amintite la punctele 50-58 din prezenta ordonan??, din care rezult? c? îi revine administra?iei fiscale sarcina s? dovedeasc? la un standard juridic corespunz?tor, în fiecare caz, existen?a unei fraude s?vâr?ite de fiecare dintre aceste persoane impozabile sau c? persoana impozabil? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunea vizat? era implicat? într-o fraud? s?vâr?it? de emitentul facturii sau de un alt operator care a intervenit în amonte în lan?ul de livr?ri sau de prest?ri.

65 De?i faptele descrise la punctele 45 ?i 60 din prezenta ordonan?? pot, desigur, s? con?in? indicii în privin?a faptului c? persoana impozabil? a participat activ la o fraud? sau c? aceasta ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunile vizate erau implicate într-o fraud? s?vâr?it? de emitentul facturilor, revine instan?ei de trimitere sarcina de a verifica dac? o asemenea prob? este prezentat?, efectuând, în conformitate cu normele de proba?iune din dreptul na?ional, o apreciere global? a tuturor elementelor ?i împrejur?rilor de fapt din cauza principal? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punctul 30, ?i Ordonan?a din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped, C?446/15, nepublicat?, EU:C:2016:869, punctul 36).

66 Având în vedere toate cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima-a patra întrebare dacă Directiva 2006/112 coroborat cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici naționale prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul achitat pentru achiziții de bunuri care i-au fost livrate pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile, din moment ce, în primul rând, fabricarea bunurilor respective și livrarea lor nu au putut fi efectuate de emitentul acestor facturi, în lipsa resurselor materiale și umane necesare, iar bunurile menționate au fost, așadar, achiziționate în realitate de la o persoană neidentificată, în al doilea rând, normele naționale privind contabilitatea nu au fost respectate, în al treilea rând, lanțul de livrări care a condus la achizițiile menționate nu era justificat din punct de vedere economic și, în al patrulea rând, unele operațiuni anterioare care fac parte din acest lanț de livrări au fost afectate de nereguli. Pentru ca un astfel de refuz să fie întemeiat, trebuie să se stabilească corespunzător cerințelor legale dacă persoana impozabilă a participat în mod activ la o fraudă sau dacă aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă săvârșită de emitentul facturilor sau de orice alt operator care a intervenit în amonte în lanțul de livrări menționat, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la a cincea întrebare

67 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune ca o amendă fiscală care se ridică la dublul cuantumului deducerii TVA-ului efectuate în mod nelegal să fie aplicată persoanei impozabile, dacă trezoreria statului nu a suferit o pierdere de venituri fiscale. Aceasta solicită, în plus, să se stabilească dacă este posibil să se considere că una dintre condițiile de fapt de aplicare a articolului 170 alineatul (1) a treia teză din Codul de procedură fiscală este îndeplinită atunci când persoana impozabilă a pus la dispoziția autorităților fiscale toate documentele aflate în posesia sa și a inclus în declarația sa de TVA facturile pe care le-a emis.

68 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, Curtea nu este competentă să interpreteze dreptul național, această misiune revenind exclusiv instanței de trimitere [Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Generics (UK) și alții, C-307/18, EU:C:2020:52, punctul 25, precum și jurisprudența citată]. Prin urmare, a doua parte a acestei întrebări, care vizează interpretarea dreptului național, este inadmisibilă.

69 În ceea ce privește prima parte a întrebării menționate, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță [Hotărârea din 26 martie 2020, Miasto Łowicz și Prokurator Generalny zastăpowany przez Prokurator Krajowy (Regimul disciplinar privind magistrații), C-558/18 și C-563/18, EU:C:2020:234, punctul 43, precum și jurisprudența citată]. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a unei norme a Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 10 decembrie 2018, Wightman și alții, C-621/18, EU:C:2018:999, punctul 27 precum și jurisprudența citată).

70 Procedura instituită la articolul 267 TFUE constituie un instrument de cooperare între Curtea și instanțele naționale cu ajutorul căruia Curtea furnizează acestora din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii care le sunt necesare pentru soluționarea litigiilor asupra cărora urmează să se pronunțe. Justificarea trimiterii preliminare nu este formularea unor opinii

consultative cu privire la probleme generale sau ipotetice, ci nevoia inherent? solu?ion?rii efective a unui litigiu [Hot?r?rea din 26 martie 2020, Miasto ?owicz ?i Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow? (Regimul disciplinar privind magistra?ii), C?558/18 ?i C?563/18, EU:C:2020:234, punctul 44 precum ?i jurispruden?a citat?].

71 În spe??, astfel cum reiese din decizia de trimitere, articolul 170 alineatul (1) a treia teză din Codul de procedură fiscală, pe care administra?ia fiscală l?a aplicat în cauza principală, prevede o amendă care se ridică la 200 % din cuantumul neplătit în cazul în care diferen?a în raport cu suma care trebuie plătită este legată de disimularea veniturilor sau de falsificarea ori de distrugerea unor elemente de probă, a unor registre contabile sau a unor înregistrări. Problema propor?ionalit??ii acestei sanc?iuni nu se poate pune decât dacă elementele constitutive ale acestei dispozi?ii s?au realizat, iar situa?ia examinată intră în domeniul său de aplicare. Or, din descrierea situa?iei prezentate de instan?a de trimitere nu rezultă că acesta este cazul.

72 În aceste condi?ii, prima parte a celei de a cincea întrebări apare ca fiind ipotetică, iar răspunsul la aceasta nu este necesar pentru solu?ionarea litigiului principal. Rezultă că prima parte a celei de a cincea întrebări este de asemenea inadmisibilă.

Cu privire la a ?asea întrebare

73 Prin intermediul celei de a ?asea întrebări, instan?a de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă trebuie să se considere că dreptul persoanelor impozabile de a introduce o ac?iune în desp?gubire garantează dreptul la o cale de atac eficientă consacrată la articolul 47 din cartă atunci când jurispruden?a instan?ei na?ionale de ultim grad este, în mod constant, contrară Directivei 2006/112, astfel cum a fost interpretată de Curte, dat fiind că instan?ele inferioare nu pot sesiza Curtea cu o cerere de decizie preliminară în toate cauzele cu care sunt sesizate.

74 În această privință, trebuie să se constate, mai întâi, că problema dreptului la desp?gubire pentru prejudiciul cauzat printr-o nerespectare a dreptului Uniunii nu are legătură cu obiectul litigiului principal. În continuare, instan?a de trimitere nu invocă vreun obstacol în calea dreptului justi?iabililor de a formula o ac?iune împotriva deciziilor administra?iei fiscale în fa?a instan?elor na?ionale. În sfârșit, ea nu sus?ine nici că dreptul na?ional o împiedică să sesizeze Curtea cu o întrebare preliminară dacă apreciază că jurispruden?a instan?ei superioare este contrară dreptului Uniunii sau dacă are îndoieli în această privință, nici că este ?inut, în conformitate cu dreptul procedural na?ional, de dezlegările de drept sau de instruc?iunile date de această instanță superioară dacă apreciază, având în vedere interpretarea pe care a solicitat-o Cur?ii, că aceste dezlegări sau aceste instruc?iuni nu sunt conforme cu dreptul Uniunii.

75 În această privință, trebuie amintit că organul jurisdic?ional care nu se pronunță în ultimă instanță trebuie să fie liber, în special în cazul în care consideră că aprecierea juridică efectuată de instan?a superioară ar putea să îl determine să pronunțe o hotărâre contrară dreptului Uniunii, să sesizeze Curtea cu întrebările care îl preocupă. În plus, trebuie să se sublinieze că posibilitatea recunoscută instan?ei na?ionale prin articolul 267 al doilea paragraf TFUE de a solicita Cur?ii o interpretare preliminară anterior neaplicării, dacă este cazul, a instruc?iunilor unei instan?e superioare care s?ar dovedi contrare dreptului Uniunii nu se poate transforma într-o obliga?ie (Hotărârea din 5 octombrie 2010, Elchinov, C?173/09, EU:C:2010:581, punctele 27 și 28).

76 Rezultă că a ?asea întrebare, care nu are în mod vădit legătură cu obiectul și cu realitatea litigiului principal, este inadmisibilă în raport cu jurispruden?a amintită la punctul 69 din prezenta ordonanță.

Cu privire la cheltuielile de judecată

77 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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) dispune:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborată cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretată în sensul că se opune unei practici naționale prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri care i-au fost livrate pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile, din moment ce, în primul rând, fabricarea bunurilor respective și livrarea lor nu au putut fi efectuate de emitentul acestor facturi, în lipsa resurselor materiale și umane necesare, iar bunurile menționate au fost, așadar, achiziționate în realitate de la o persoană neidentificată, în al doilea rând, normele naționale privind contabilitatea nu au fost respectate, în al treilea rând, lanțul de livrări care a condus la achizițiile menționate nu era justificat din punct de vedere economic și, în al patrulea rând, unele operațiuni anterioare care fac parte din acest lanț de livrări au fost afectate de nereguli. Pentru ca un astfel de refuz să fie întemeiat, trebuie să se stabilească corespunzător cerințelor legale că persoana impozabilă a participat în mod activ la o fraudă sau că aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă săvârșită de emitentul facturilor sau de orice alt operator care a intervenit în amonte în lanțul de livrări menționat, aspect al cărui verificarea este de competența instanței de trimitere.

Semnături

* Limba de procedură: maghiara.