

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera întâi)

18 decembrie 2014(*)

„Trimiteri preliminare – TVA – Aseia directivă – Regimul tranzitoriu al schimburilor comerciale dintre statele membre – Bunuri expediate sau transportate în cadrul Comunităţii – Fraudă sârărită în statul membru de sosire – Luare în considerare a fraudei în statul membru de expediţie – Refuzul beneficiului drepturilor de deducere, de scutire sau de rambursare – Lipsa unor dispoziţii ale dreptului naţional”

În cauzele conexate C-131/13, C-163/13 şi C-164/13,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea de Jos), prin deciziile din 22 februarie 2013, respectiv, din 8 martie 2013, primite de Curte la 18 martie 2013, respectiv, la 2 aprilie 2013, în procedurile

Staatssecretaris van Financiën,

împotriva

Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (C-131/13),

şi

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone’s BV (C-164/13),

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, preşedinte de cameră, domnii S. Rodin (raportor), A. Borg Barthet, E. Levits şi F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă şi în urma şedinţei din 5 iunie 2014,

luând în considerare observaţiile prezentate:

- pentru Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof, de A. de Ruiter;
- pentru Turbu.com BV şi pentru Turbu.com Mobile Phone’s BV, de J. Vetter, advocaat;
- pentru guvernul olandez, de M. Bulterman, de C. Schillemans şi de B. Koopman, în calitate de agenţi;

- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de F. Urbani Neri, avvocato dello Stato;
 - pentru guvernul Regatului Unit, de L. Christie și de S. Brighthouse, în calitate de agenți, asistați de P. Moser, QC, și de G. Peretz, barrister;
 - pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de A. Cordewener, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 septembrie 2014,
- pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 17 alineatele (2) și (3), precum și a articolului 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între Staatssecretaris van Financiën (denumit în continuare „Staatssecretaris”), pe de o parte, și Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (denumit în continuare „Italmoda”) și Turbu.com BV (denumit în continuare „Turbu.com”), pe de altă parte, precum și între Turbu.com Mobile Phone’s BV (denumit în continuare „TMP”), pe de o parte, și Staatssecretaris, pe de altă parte, cu privire la un refuz de scutire, de deducere sau de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”) opus acestor societăți din cauza unei participări la o fraudă în materie de TVA.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 17 alineatul 2 literele (a) și (d) și alineatul 3 litera (b) din A șasea directivă, în versiunea sa care rezultă din articolul 28f punctul 1 din această directivă, prevede:

„(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul datorat sau plătit] pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează să îi fi furnizate de către o altă persoană impozabilă plătitoare de taxă pe teritoriul Țării;

[...]

(d) [TVA-ul datorat] în conformitate cu articolul 28a alineatul (1) litera (a).

(3) Statele membre acordă, de asemenea, fiecărei persoane impozabile dreptul la deducerea sau rambursarea [TVA-ului] menționat la alineatul (2) în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru:

[...]

(b) tranzacțiile care sunt scutite în temeiul [...] articolului 28c secțiunea A [...] [traducere

neoficial?]

4 Articolul 28a din A ?asea directiv? prevede:

„(1) Sunt supuse, de asemenea, [TVA?ului]:

(a) achizi?iile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? ac?ionând ca atare sau de c?tre o persoan? juridic? neimpozabil? în cazul în care vânz?torul este o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare care nu este eligibil? pentru scutirea de tax? prev?zută la articolul 24 ?i care nu intr? sub inciden?a regimurilor prev?zute la articolul 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză sau la articolul 28b sec?iunea B alineatul (1).

[...]

(3) «Achizi?ie intracomunitar? de bunuri» înseamn? achizi?ionarea dreptului de a dispune în calitate de proprietar de bunul corporal mobil expedit sau transportat c?tre persoana care achizi?ioneaz? bunurile de c?tre sau în numele vânz?torului sau al persoanei care achizi?ioneaz? bunurile într?un alt stat membru decât cel din care bunurile sunt livrate sau transportate.

[...]” [traducere neoficial?]

5 Articolul 28b sec?iunea A din această directiv?, intitulat „Locul achizi?iei intracomunitare de bunuri”, precizeaz?:

„(1) Locul achizi?iei intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul în care se afl? bunurile în momentul sosirii expedi?iei sau a transportului la achizitor.

(2) F?r? a aduce atingere alineatului (1), locul achizi?iei intracomunitare de bunuri men?ionate la articolul 28a alineatul (1) litera (a) este considerat totu?i ca fiind pe teritoriul statului membru care a emis num?rul de identificare pentru [TVA] sub care persoana care achizi?ioneaz? bunurile a f?cut achizi?ia, dac? persoana care achizi?ioneaz? bunurile nu stabile?te c? achizi?ia în cauz? a fost supus? taxei în conformitate cu alineatul (1).

Dac?, cu toate acestea, achizi?ia este supus? taxei în conformitate cu alineatul (1) în statul membru de sosire a expedi?iei sau a transportului de bunuri după ce a fost supus? taxei în conformitate cu primul paragraf, suma impozabil? se reduce în consecin?? în statul membru care a emis num?rul de identificare pentru [TVA] sub care persoana care achizi?ioneaz? bunurile a f?cut achizi?ia.

În scopul punerii în aplicare a primului paragraf, achizi?iile de bunuri din interiorul Comunit??ii se consider? c? sunt impozabile în conformitate cu alineatul (1) dac? sunt îndeplinite urm?toarele condi?ii:

— achizitorul stabile?te dac? a efectuat această achizi?ie intracomunitar? în vederea unei vânz?ri ulterioare efectuate în statul membru men?ionat la alineatul (1) ?i pentru care destinatarul a fost desemnat drept persoan? responsabil? pentru plata taxei în conformitate cu articolul 28c sec?iunea E alineatul (3);

— obliga?iile de declarare stabilite la articolul 22 alineatul (6) litera (b) ultimul paragraf sunt îndeplinite de achizitor.” [traducere neoficial?]

6 Articolul 28c sec?iunea A din directiva men?ionat? prevede:

„F?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare ?i în condi?iile pe care le stabilesc pentru a

asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile, statele membre scutesc:

(a) livrările de bunuri, definite la articolul 5, expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului menționat în articolul 3, dar în interiorul Comunității, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri.

[...]” [traducere neoficială]

Dreptul olandez

7 Dispozițiile din A șasea directivă menționate mai sus au fost transpuse în dreptul olandez prin Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (wet op de omzetbelasting) din 28 iunie 1968 (Staatsblad 1968, nr. 329), în special prin articolele 9, 15, 17 ter și 30 din legea menționată în versiunea aplicabilă litigiilor principale.

8 Potrivit instanței de trimitere, legislația olandeză nu prevede ca deducerea, scutirea sau rambursarea TVA-ului să fie refuzate în ipoteza în care se dovedește că persoana impozabilă participa la o fraudă fiscală de care avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștință.

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-131/13

9 Italmoda, societate de drept olandez, își desfășoară activitatea în sectorul comerțului cu încalzătoare. La data la care au avut loc faptele din litigiul principal, cu alte cuvinte, în cursul anilor 1999 și 2000, aceasta a realizat și operațiuni cu privire la material informatic. Acest material, achiziționat de Italmoda din țările de Jos și din Germania, a fost vândut și livrat unor clienți supuși la plata TVA-ului în Italia. Bunurile care provin din Germania au fost cumpărate de Italmoda sub numărul de identificare pentru TVA-ul olandez al acestei societăți, fiind vorba de achiziții supuse la plata TVA-ului statului membru care a emis numărul de identificare pentru TVA în sensul articolului 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă, însă aceste bunuri au fost transportate direct din Germania către Italia.

10 În ceea ce privește bunurile achiziționate în țările de Jos, Italmoda a efectuat toate declarațiile necesare și a solicitat deducerea taxei achitate în amonte în declarațiile sale privind TVA-ul. În schimb, în ceea ce privește bunurile care provin din Germania, Italmoda nu a declarat nici livrarea intracomunitară a acestora în acest stat membru, nici achiziția intracomunitară a acestora în țările de Jos, deși operațiunea menționată a fost scutită în Germania. În Italia, niciuna dintre aceste achiziții intracomunitare nu a fost declarat de cumpărătorii respectivi, iar TVA-ul nu a fost plătit. Autoritățile fiscale italiene au refuzat să acorde cumpărătorilor menționați dreptul de deducere și au procedat la recuperarea taxei datorate.

11 Autoritățile fiscale olandeze, apreciind că Italmoda participase în mod conștient la o fraudă prin care se urmărea să se eludeze TVA-ul în Italia, i-au refuzat acesteia dreptul de scutire corespunzător livrărilor intracomunitare efectuate în acest stat membru, dreptul la deducerea taxei achitate în amonte, precum și dreptul la rambursarea taxei plătite pentru mărfurile care provin din Germania și, în consecință, au notificat trei decizii de rectificare a impozitului către Italmoda.

12 Acțiunea formulată de Italmoda împotriva acestor decizii de rectificare a impozitului a fost admisă în primă instanță de Rechtbank te Haarlem (Tribunalul din Haarlem), care a solicitat

autorităților fiscale să se pronunțe din nou asupra litigiului.

13 În urma unui apel declarat împotriva acestei hotărâri formulat în fața Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam), această instanță, în hotărârea din 12 mai 2011, a anulat hotărârea Rechtbank te Haarlem, precum și deciziile de rectificare în litigiu, considerând că, în speță, nu era justificat îndepartarea de la regimul normal de percepere a TVA-ului și refuzarea aplicării scutirii sau a dreptului de deducere a TVA-ului. În această privință, Gerechtshof te Amsterdam a ținut cont în special de faptul că fraudă nu avusese loc în țările de Jos, ci în Italia și că Italmoda respectase, în primul dintre aceste state membre, toate condițiile legale de formă referitoare la aplicarea scutirii.

14 Staatssecretaris van Financiën a sesizat Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă) cu un recurs în casă împotriva hotărârii menționate. Această instanță remarcă în special că, în perioada relevantă în speță, aplicarea scutirii sau a dreptului de deducere nu era supusă, în dreptul olandez, condiției ca persoana impozabilă să nu fi colaborat în mod deliberat la o fraudă în materia TVA sau la o operațiune de evaziune fiscală. S-ar pune astfel întrebarea dacă colaborarea deliberată la o astfel de fraudă se opune dreptului de rambursare a TVA-ului, în pofida lipsei oricărei dispoziții în acest sens în dreptul național.

15 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Având în vedere dreptul Uniunii Europene, autoritățile și instanțele naționale trebuie să refuze aplicarea scutirii referitoare la o livrare intracomunitară, a dreptului la deducerea TVA-ului pentru achiziționarea de bunuri care, după achiziționare, au fost expediate într-un alt stat membru sau a rambursării TVA-ului rezultate din aplicarea articolului 28b secțiunea A alineatul (2) a doua teză din A șasea directivă în cazul în care, ținând seama de împrejurările de fapt obiective, se constată că a avut loc o fraudă privind TVA-ul datorat pentru respectivele bunuri, iar persoana impozabilă ținută sau ar fi trebuit să țină că a participat la această fraudă, în situația în care dreptul național nu prevede refuzul scutirii, al deducerii sau al rambursării în aceste condiții?

2) În cazul în care răspunsul la întrebarea precedentă este afirmativ, scutirea, deducerea sau rambursarea menționate trebuie refuzate și în situația în care fraudă privind TVA-ul a avut loc într-un alt stat membru (decât statul membru în care au fost expediate bunurile), iar persoana impozabilă avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștințe despre această evaziune fiscală, chiar dacă în statul membru de expediție aceasta a îndeplinit toate condițiile (de formă) prevăzute de dreptul național pentru scutire, deducere sau rambursare și a furnizat de fiecare dată autorităților fiscale din acest stat toate informațiile necesare privind bunurile, expediția și clienții din statul membru de destinație a bunurilor?

3) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ, ce trebuie să se înțeleagă prin noțiunea «supusă taxei» prevăzută la articolul 28b secțiunea A alineatul (2) prima teză din A șasea directivă: menționarea în declarația privind TVA-ul prevăzută de lege a TVA-ului datorat în statul membru de destinație pentru achiziția intracomunitară sau – în lipsa acestei declarații – adoptarea de măsuri de către autoritățile fiscale ale statului membru de destinație în vederea regularizării acestei situații? Pentru a răspunde la această întrebare, este relevant aspectul că respectiva operațiune face parte dintr-un lanț de operațiuni care au avut drept scop o fraudă privind TVA-ul în țara de destinație și că persoana impozabilă avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștințe despre aceasta?”

Cauza C-163/13

16 Turbu.com, societate de drept olandez, desfășoară o activitate de comercializare en gros de

material informatic și de telecomunicații, precum și de programe de calculator.

17 În perioada cuprinsă între lunile august și decembrie 2001, Turbu.com a efectuat o serie de livrări intracomunitare de telefoane mobile, aplicând scutirea prevăzută în această privință și deducând TVA-ul achitat în amonte.

18 În urma unei anchete efectuate de serviciile de informare fiscală, autoritățile fiscale olandeze au considerat că Turbu.com apreciasse în mod eronat că livrările menționate beneficiau de scutirea de TVA și au adresat acesteia o decizie de rectificare a impozitului. Pe de altă parte, au fost declanșate proceduri penale împotriva, printre alții, a directorului Turbu.com pentru fraudă în materie de TVA, acestea conducând la condamnarea sa, în anul 2005, pentru fals în înscrisuri și pentru depunerea unei declarații fiscale incomplete și inexacte.

19 În ceea ce privește decizia de rectificare adresată Turbu.com, în urma acțiunilor introduse de această societate, decizia a fost confirmată în primă instanță de Rechtbank te Breda (Tribunalul din Breda) și apoi în apel de Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch), prin hotărârea din 25 februarie 2011. În această hotărâre, această din urmă instanță a considerat că era posibil ca livrările respective să nu fie, în realitate, livrări comunitare și ca Turbu.com să fi participat în mod voluntar și conștient la o fraudă în materia TVA-ului.

20 Turbu.com a sesizat Hoge Raad der Nederlanden cu un recurs împotriva hotărârii menționate. Această instanță arată în special că, în ipoteza în care s-ar stabili, după trimiterea la instanța de apel, că livrările respective făceau parte dintr-o serie de operațiuni care urmăreau să eludeze normele de TVA și că Turbu.com făcea acest lucru sau ar fi trebuit să îl facă, s-ar pune întrebări de interpretare a dreptului Uniunii. În această privință, aceasta se întreabă în special dacă beneficiul scutirii de TVA trebuie refuzat în caz de fraudă în materie de TVA, chiar dacă dreptul național nu prevede o bază juridică în acest scop.

21 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„Autoritățile și instanțele naționale trebuie să refuze, conform dreptului Uniunii Europene, aplicarea dreptului de scutire de TVA pentru o livrare intracomunitară în cazul în care, pe baza unor împrejurări obiective, se constată că bunurile în cauză au făcut obiectul evaziunii fiscale în materie de TVA și că persoana impozabilă a avut cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință că participă la aceasta, chiar dacă dreptul național nu prevede că, în aceste împrejurări, scutirea de TVA trebuie refuzată?”

Cauza C-164/13

22 TMP, societate de drept olandez, își desfășoară activitatea în sectorul vânzării de telefoane mobile.

23 În luna iulie 2003, TMP a efectuat livrări intracomunitare de telefoane mobile, aplicând scutirea prevăzută în această privință și solicitând rambursarea TVA-ului plătit în amonte, pentru achiziția telefoanelor respective de la întreprinderi stabilite pe teritoriul țărilor de Jos.

24 Autoritățile fiscale olandeze, care au constatat mai multe neregularități în declarațiile efectuate de TMP atât cu privire la operațiunile realizate în amonte, cât și cu privire la livrările intracomunitare respective, au refuzat rambursarea solicitată. Decizia care opunea acest refuz societății TMP a fost anulată de Rechtbank te Breda printr-o hotărâre care a fost, la rândul său, anulată de Gerechtshof te 's-Hertogenbosch prin hotărârea din 25 februarie 2011. În această hotărâre, această din urmă instanță a considerat că TMP nu putea deduce TVA-ul achitat în

amonte, în esență, pentru motivul că această societate Ția sau ar fi trebuit să Țtie că se afla în prezența unei operațiuni de fraudă în materie de TVA.

25 TMP a sesizat Hoge Raad der Nederlanden cu un recurs împotriva hotărârii menționate. Această instanță arată în special că, în ipoteza în care s-ar stabili, după trimiterea la instanța de apel, că livrările respective fceau parte dintr-o serie de operațiuni care urmreau să eludeze normele privind TVA-ul și că TMP Țtia acest lucru sau ar fi trebuit să îl Țtie, s-ar pune întrebări de interpretare a dreptului Uniunii. În această privință, ea remarcă în special că, în anul respectiv, legislația olandeză nu supunea dreptul de deducere a TVA-ului condiției ca persoana impozabilă să nu fi colaborat în mod conștient la o operațiune de evaziune fiscală sau de fraudă în materie de TVA.

26 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Autoritățile și instanțele naționale trebuie să refuze, conform dreptului Uniunii Europene, dreptul de deducere a TVA-ului în cazul în care, pe baza unor împrejurări obiective, se constată că bunurile în cauză au fcut obiectul evaziunii fiscale în materie de TVA și că persoana impozabilă a avut cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință că participă la aceasta, chiar dacă dreptul național nu prevede că, în aceste împrejurări, deducerea TVA-ului trebuie refuzată?”

Cu privire la admisibilitatea cererilor de decizie preliminară

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară în cauza C-131/13

27 În primul rând, Italmoda invocă faptul că prima întrebare adresată în cauza C-131/13 este inadmisibilă, întrucât privește interpretarea dreptului național.

28 În această privință, trebuie să se constate că este evident că întrebarea menționată nu privește interpretarea dreptului național, ci pe cea a dreptului Uniunii și în special a dispozițiilor cuprinse în A Țasea directivă.

29 În consecință, trebuie să se respingă excepția de inadmisibilitate ridicată de Italmoda în ceea ce privește întrebarea preliminară menționată.

30 În al doilea rând, Comisia pune în discuție admisibilitatea celei de doua întrebări preliminare adresate în această cauză. Ipoteza vizată de aceasta nu ar fi în discuție în speță, dat fiind că, astfel cum ar reieși din decizia de trimitere, Italmoda nu ar fi informat în mod corect autoritățile fiscale olandeze cu privire la operațiunile respective.

31 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (a se vedea în special Hotărârea Budjovický Budvar, C-478/07, EU:C:2009:521, punctul 63, Hotărârea Zanotti, C-56/09, EU:C:2010:288, punctul 15, precum și Hotărârea Melki și Abdeli, C-188/10 și C-189/10, EU:C:2010:363, punctul 27).

32 Or, în această cauză, deși Comisia arată că, în speță, nu se poate face în niciun caz

referire la situa?ia vizat? de a doua întrebare adresat? în spe??, dat fiind c? Italmoda nu ar fi îndeplinit în mod corect, fa?? de autorit??ile fiscale ale statului membru de expediere a bunurilor în cauz?, toate obliga?iile care îi reveneau în materie de informare, este necesar s? se sublinieze, în primul rând, c? nu reiese din decizia de trimitere c? aceste obliga?ii de informare a autorit??ilor fiscale nu ar fi fost îndeplinite, în definitiv, în mod corect. Instan?a men?ionat? în?elege mai degrab? s? admit? motivul care se opune, numai în temeiul lipsei motiv?rii, constat?rii, de c?tre instan?a de apel, a faptului c? o informare corect? a autorit??ilor fiscale a avut loc, considerând c? această constatare nu putea fi realizat? pentru simplul motiv c? declara?iile Italmoda nu fuseser? contrazise.

33 În al doilea rând ?i în acest context, trebuie s? se sublinieze c? tocmai relevan?a aspectului dac? obliga?iile în materie de informare au fost îndeplinite, în vederea aprecierii drepturilor la deducerea, la scutirea sau la rambursarea TVA?ului, face, printre alte puncte, obiectul acestei întreb?ri preliminare. În consecin??, nu rezult? în mod v?dit c? această problem? ar fi de natur? ipotetic? ori f?r? nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal.

34 În consecin??, a doua întrebare adresat? în cauza C?131/13 trebuie de asemenea s? fie considerat? admisibil?.

Cu privire la admisibilitatea cererilor de decizie preliminar? în cauzele C?163/13 ?i C?164/13

35 Comisia arat? c? întreb?rile adresate în cauzele C?163/13 ?i C?164/13 sunt inadmisibile întrucât trebuie s? fie considerate ipotetice. Astfel, elementele de fapt ?i de drept esen?iale nu ar fi fost înc? stabilite în litigiile principale.

36 Astfel cum s?a amintit la punctul 31 din prezenta hot?râre, potrivit unei jurispruden?e constante, Curtea este, în principiu, obligat? s? se pronun?e cu privire la întreb?ri preliminare privind interpretarea dreptului Uniunii cu excep?ia cazului în care este evident c? interpretarea solicitat? nu are nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, c? problema este de natur? ipotetic? ori c? Curtea nu dispune de elementele de fapt ?i de drept necesare pentru a r?spunde în mod util la întreb?rile care îi sunt adresate.

37 Trebuie ar?tat c? aceasta este totu?i situa?ia în ceea ce prive?te cererile de decizii preliminare care fac obiectul cauzelor C?163/13 ?i C?164/13.

38 În aceste cauze, Curtea este chemat? s? precizeze dac? ?i, eventual, în ce condi?ii autorit??ile ?i instan?ele na?ionale sunt obligate s? refuze beneficiul drepturilor de scutire ?i de deducere a TVA?ului într?un caz de fraud? în materie de TVA.

39 Or, din motivele deciziilor de trimitere reiese c? Hoge Raad der Nederlanden nu a dovedit existen?a unei fraude în materie de TVA în tranzac?iile în discu?ie în litigiul principal. Astfel, dat fiind c? întreb?rile preliminare adresate prin aceste decizii presupun tocmai existen?a unei astfel de fraude, întreb?rile men?ionate trebuie s? fie considerate ipotetice în raport cu litigiile principale.

40 În consecin??, cererile de decizii preliminare adresate în cauzele C?163/13 ?i C?164/13 trebuie declarate inadmisibile.

Cu privire la întreb?rile preliminare adresate în cauza C?131/13

Cu privire la prima întrebare

41 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? autorit??ilor ?i instan?elor na?ionale le revine obliga?ia de a opune unei persoane impozabile care ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? participa, în cadrul unor livr?ri comunitare, la o

operațiune implicat într-o fraudă în materie de TVA, un refuz al beneficiului dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte, în temeiul articolului 17 alineatul (3) din A șasea directivă, al dreptului de scutire prevăzut la articolul 28c secțiunea A litera (a) din această directivă, precum și al dreptului la rambursarea TVA-ului, în temeiul articolului 28b secțiunea A alineatul (2) din directiva menționată, în ipoteza în care dreptul național nu conține dispoziții care prevăd un astfel de refuz.

42 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit, cu titlu preliminar, că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a posibilelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă (a se vedea printre altele Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, 2010, punctul 54, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 41).

43 În această privință, Curtea a subliniat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele comunitare (a se vedea în special Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punctul 54, Hotărârea Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 32, și Hotărârea Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 26).

44 Curtea a dedus din aceasta, în primul rând, în cadrul unei jurisprudențe constante cu privire la dreptul de deducere a TVA-ului prevăzut de A șasea directivă, că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea acestui drept dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acesta este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în special Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punctul 55, Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 37, precum și Hotărârea Maks Pen, EU:C:2014:69, punctul 26).

45 În al doilea rând, reiese din jurisprudența Curții că această consecință a unui abuz sau a unei fraude este legată, în principiu, de asemenea de dreptul de a beneficia de scutire pentru o livrare intracomunitară (a se vedea în acest sens Hotărârea R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 55, și Hotărârea Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54).

46 În al treilea rând, după cum a arătat avocatul general la punctele 50-52 din concluzii, în măsură în care un refuz eventual al beneficiului unui drept întemeiat pe A șasea directivă reflectă principiul general, menționat la punctul 43 din prezenta hotărâre, potrivit căruia nicio persoană nu poate beneficia în mod abuziv sau fraudulos de drepturile prevăzute de sistemul juridic al Uniunii, un astfel de refuz revine în general autorităților și instanțelor naționale, indiferent care ar fi dreptul în materie de TVA afectat de fraudă, inclusiv, în consecință, dreptul la rambursarea TVA-ului.

47 Contrar celor susținute de Comisie, această concluzie nu poate fi repusă în discuție de faptul că acest din urmă drept ar avea o natură particulară întrucât ar constitui un mecanism de corecție care permite asigurarea neutralității TVA-ului în anumite cazuri de livrări comunitare.

48 În această privință, este necesar să se arate că reiese din jurisprudența citată la punctul 44 din prezenta hotărâre că funcția centrală care revine dreptului de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă în mecanismul de TVA în vederea asigurării unei perfecte neutralități a taxei nu se opune ca acest drept să fie refuzat unei persoane impozabile în ipoteza unei participări la o fraudă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Bonik, EU:C:2012:774, punctele 25-27 și 37, precum și Hotărârea Maks Pen, EU:C:2014:69, punctele 24-26). De asemenea, funcția specifică ce revine dreptului la rambursarea TVA-ului, în vederea asigurării neutralității TVA-ului, nu se poate opune refuzului acestui drept unei persoane impozabile într-o astfel de ipoteză.

49 Având în vedere considerațiile care preced, revine, în principiu, autorităților și instanțelor naționale obligația să refuze beneficiul drepturilor prevăzute de A șasea directivă, invocate în mod fraudulos sau abuziv, indiferent dacă este vorba de drepturi de deducere, de scutire sau de rambursare a TVA-ului aferent unei livrări intracomunitare, precum cele în discuție în cauza principală.

50 În plus, trebuie să se sublinieze că, potrivit unei jurisprudențe constante, aceasta este situația atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de persoana impozabilă însăși, dar și când o persoană impozabilă țintă sau ar fi trebuit să fie că, prin operațiunea în cauză, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrare (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punctele 45, 46, 56 și 60, precum și Hotărârea Bonik, EU:C:2012:774, punctele 38-40).

51 În ceea ce privește aspectul dacă obligația unui astfel de refuz revine autorităților și instanțelor naționale și în lipsa unor dispoziții specifice în acest sens în ordinea juridică națională, trebuie arătat, în primul rând, că guvernul olandez a insistat, în pedință, asupra faptului că nu existau lacune în dreptul olandez în ceea ce privește transpunerea dispozițiilor cuprinse în A șasea directivă și că prevenirea fraudei se aplică în calitate de principiu general al dreptului la aplicarea dispozițiilor naționale de transpunere a acestei directive.

52 În această privință, trebuie să se amintească faptul că revine instanței naționale obligația să interpreteze dreptul național, în cea mai mare măsură posibil, în lumina textului și a finalității directivei respective, pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta, ceea ce impune ca ea să facă tot ce ține de competența sa, luând în considerare ansamblul dispozițiilor de drept intern și aplicând metodele de interpretare recunoscute de acestea (a se vedea în acest sens Hotărârea Adeneler și alții, C-212/04, EU:C:2006:443, punctul 111, Hotărârea Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 45, și Hotărârea Maks Pen, EU:C:2014:69, punctul 36).

53 Revine, așadar, instanței de trimitere obligația să verifice dacă există în dreptul olandez, astfel cum sugerează guvernul olandez, norme de drept, indiferent dacă este vorba despre o dispoziție sau despre un principiu general, potrivit căruia abuzul de drept este interzis sau alte dispoziții privind fraudă sau evaziunea fiscală care ar putea fi interpretate conform cerințelor dreptului Uniunii în materie de combatere a fraudei fiscale, astfel cum sunt amintite la punctele 49 și 50 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens Hotărârea Kofoed, EU:C:2007:408, punctul 46, și Hotărârea Maks Pen, EU:C:2014:69, punctul 36).

54 Dacă s-ar dovedi însă, în al doilea rând, că, în speță, dreptul național nu cuprinde astfel de norme susceptibile de o interpretare conformă, nu se poate totuși deduce din aceasta că autoritățile și instanțele naționale ar fi, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, împiedicate să respecte cerințele menționate și, astfel, să refuze avantajul întemeiat pe un drept prevăzut de A șasea directivă în ipoteza unei fraude.

55 Mai întâi, chiar dacă este adevărat, astfel cum a afirmat Italmoda, că, potrivit unei jurisprudențe constante, o directivă nu poate, prin ea însăși, să creeze drepturi și obligații în sarcina unui particular și, prin urmare, nu poate fi invocat ca atare de statul membru împotriva sa (a se vedea în special Hotărârea Pfeiffer și alții, C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punctul 108, și Hotărârea Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, punctul 46), refuzul beneficiului unui drept ca urmare, precum în speță, a unei fraude nu intră în situația avută în vedere de această jurisprudență.

56 Dimpotrivă, astfel cum s-a subliniat la punctele 43 și 46 din prezenta hotărâre, acest refuz

r?spunde principiului potrivit c?ruia nimeni nu se poate prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii, aplicarea acestora neputând fi extins? pentru a se aplica unor practici abuzive sau frauduloase (a se vedea în acest sens Hot?rârea Halifax ?i al?ii, EU:C:2006:121, punctele 68 ?i 69, precum ?i Hot?rârea Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punctul 38).

57 Astfel, în m?sura în care fapte abuzive sau frauduloase nu pot justifica un drept prev?zut de ordinea juridic? a Uniunii, refuzul unui avantaj în temeiul, în spe??, al dispozi?iilor cuprinse în A ?asea directiv? nu înseamn? impunerea unei obliga?ii unui particular vizat în temeiul acestei directive, ci este doar simpla consecin?? a constat?rii potrivit c?reia condi?iile obiective impuse în vederea ob?inerii avantajului c?utat, prev?zute de directiva men?ionat? în ceea ce prive?te acest drept, nu sunt, în realitate, îndeplinite (a se vedea în acest sens în special Hot?rârea Kittel ?i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punctul 53, precum ?i Hot?rârea FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punctul 41).

58 Prin urmare, este vorba mai degrab?, în această situa?ie, de imposibilitatea persoanei impozabile de a se prevala de un drept prev?zut de A ?asea directiv?, ale c?rui criterii obiective de acordare nu sunt îndeplinite din cauza fie a unei fraude care afecteaz? opera?iunea realizat? de persoana impozabil? îns?și, fie a caracterului fraudulos al unui lan? de tranzac?ii considerate în ansamblu la care aceasta participa, astfel cum s?a ar?tat la punctul 50 din prezenta hot?râre.

59 Or, într-o asemenea situa?ie, nu poate fi cerut? o autorizare expres? pentru ca autorit??ile ?i instan?ele na?ionale s? poat? refuza un avantaj în temeiul sistemului comun de TVA, această consecin?? trebuind s? fie considerat? ca fiind inherent? sistemului men?ionat.

60 În continuare, contrar a ceea ce a sus?inut Italmoda, o persoan? impozabil? care nu a creat condi?iile aferente ob?inerii unui drept decât participând la opera?iuni frauduloase nu este în mod v?dit întemeiat? s? se prevaleze de principiul protec?iei încrederii legitime sau al securit??ii juridice pentru a se opune refuzului acord?rii dreptului în cauz? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, punctul 38, ?i Hot?rârea Halifax ?i al?ii, EU:C:2006:121, punctul 84).

61 În sfâr?it, din moment ce refuzul beneficiului unui drept care decurge din sistemul comun de TVA în cazul implic?rii persoanei impozabile într-o fraud? nu este decât simpla consecin?? a neîntâlnirii condi?iilor impuse în această privin?? de dispozi?iile relevante cuprinse în A ?asea directiv?, acest refuz nu prezint?, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 60 din concluzii, caracterul unei pedepse sau al unei sanc?iuni, în sensul articolului 7 din Conven?ia european? pentru ap?rarea drepturilor omului ?i a libert??ilor fundamentale, semnat? la Roma la 4 noiembrie 1950, sau al articolului 49 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (a se vedea în acest sens Hot?rârea Emsland?Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, punctul 56, Hot?rârea Halifax ?i al?ii, EU:C:2006:121, punctul 93, ?i Hot?rârea Döhler Neuenkirchen, C?262/10, EU:C:2012:559, punctul 43).

62 Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? A ?asea directiv? trebuie interpretat? în sensul c? autorit??ilor ?i instan?elor na?ionale le revine obliga?ia de a opune unei persoane impozabile, în cadrul unei livr?ri intracomunitare, un refuz al beneficiului drepturilor de deducere, de scutire sau de rambursare a TVA?ului, chiar ?i în lipsa unor dispozi?ii ale dreptului na?ional care s? prevad? un astfel de refuz, dac? se dovede?te, având în vedere elemente obiective, c? această persoan? impozabil? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin opera?iunea invocat? ca temei pentru dreptul în cauz?, participa la o fraud? privind TVA?ul s?vâr?it? în cadrul unui lan? de livrare.

Cu privire la a doua întrebare

63 Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să se pronunțe cu privire la pertinența, în ceea ce privește obligația eventuală de a refuza drepturile de deducere, de scutire sau de rambursare a TVA-ului, astfel cum a fost avut în vedere în cadrul primei întrebări preliminare, a unor împrejurări potrivit cărora, pe de o parte, fraudă în materie de TVA a fost săvârșită într-un alt stat membru decât cel în care beneficiul acestor diferite drepturi a fost solicitat și, pe de altă parte, persoana impozabilă a respectat, în acest din urmă stat membru, condițiile de formă prevăzute de legislația națională pentru a beneficia de drepturile menționate.

64 În această privință, astfel cum s-a subliniat deja la punctul 50 din prezenta hotărâre, potrivit unei jurisprudențe constante, sunt considerate un comportament fraudulos al unei persoane impozabile care poate da naștere, în privința acesteia, refuzului unui drept prevăzut de A 7-asea directivă nu numai situația în care o fraudă fiscală este săvârșită imediat de această persoană impozabilă însăși și numai de aceasta, dar și situația în care o persoană impozabilă 7tia sau ar fi trebuit să 7tie că, prin achiziția sau livrarea efectuată, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în același lanț de livrări (a se vedea în special Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punctele 45, 46 și 56, Hotărârea Mahagében și Dávid, EU:C:2012:373, punctul 46, precum și Hotărârea Bonik, EU:C:2012:774, punctul 40).

65 Or, nu există niciun motiv obiectiv care să permită să se concluzioneze că situația ar fi diferită numai din cauza faptului că lanțul de livrări afectat de o fraudă se întinde la două sau la mai multe state membre sau că operațiunea prin care fraudă în materie de TVA a fost săvârșită a avut loc într-un alt stat membru decât cel în care persoana impozabilă implicată în realizarea frauduloasă a tranzacțiilor respective încearcă în mod nejustificat să beneficieze de un drept întemeiat pe A 7-asea directivă.

66 De asemenea, ar fi fără relevanță, ca atare, în ceea ce privește refuzul beneficiului unui drept prevăzut de A 7-asea directivă, o constatare potrivit căreia, numai din punctul de vedere al ordinii juridice a statului membru chemat să decidă cu privire la acordarea acestui drept, condițiile prevăzute în această privință par a fi reunite, dat fiind că, astfel cum tocmai s-a subliniat, implicarea într-o fraudă privind TVA-ul poate consta într-o participare conștientă sau care ar fi trebuit să fie conștientă la un lanț de tranzacții în cadrul căruia un alt operator, printr-o operațiune ulterioară care a avut loc într-un stat membru, finalizează săvârșirea acestei fraude.

67 În plus, astfel cum guvernul olandez a subliniat în mod întemeiat, fraudă în materie de TVA în discuție în litigiul principal, de tip „carousel”, care este pusă în aplicare în cadrul unor livrări intracomunitare, se caracterizează în mod frecvent prin faptul că, din punctul de vedere al unui stat membru luat în considerare în mod izolat, condițiile necesare pentru invocarea unui drept în materie de TVA par a fi îndeplinite, din moment ce caracterul fraudulos al acestor operațiuni considerate în ansamblu rezultă tocmai din combinația specifică a tranzacțiilor efectuate în mai multe state membre.

68 Pe de altă parte, orice altă interpretare decât cea reținută mai sus nu ar fi conformă cu obiectivul combaterii fraudei fiscale, astfel cum este acesta recunoscut și încurajat prin A 7-asea directivă (a se vedea în special Hotărârea Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, punctul 50).

69 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că A 7-asea directivă trebuie interpretată în sensul că unei persoane impozabile care 7tia sau ar fi trebuit să 7tie că, prin operațiunea invocată ca temei pentru drepturi de deducere, de scutire sau de rambursare a TVA-ului, participa la o fraudă în materie de TVA săvârșită în cadrul unui lanț de livrări i se poate refuza beneficiul acestor drepturi, în pofida faptului că această fraudă a fost

s?vâr?it? într?un alt stat membru decât cel în care beneficiul acestora a fost solicitat ?i c? această persoan? impozabil? a respectat, în acest din urm? stat membru, condi?iile de form? prev?zute de legisla?ia na?ional? pentru a putea beneficia de drepturile men?ionate.

Cu privire la a treia întrebare

70 ?inând seama de r?spunsul dat la prima întrebare, nu este necesar s? se r?spund? la a treia întrebare, care a fost adresat? doar în ipoteza unui r?spuns negativ la această prim? întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

71 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

1) **Întreb?rile preliminare adresate de Hoge Raad der Nederlanden în cauzele C?163/13 ?i C?164/13 sunt inadmisibile.**

2) **A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretat? în sensul c? autorit??ilor ?i instan?elor na?ionale le revine obliga?ia de a opune unei persoane impozabile, în cadrul unei livr?ri intracomunitare, un refuz al beneficiului drepturilor de deducere, de scutire sau de rambursare a taxei pe valoarea ad?ugat?, chiar ?i în lipsa unor dispozi?ii ale dreptului na?ional care s? prevad? un astfel de refuz, dac? se dovede?te, având în vedere elemente obiective, c? această persoan? impozabil? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin opera?iunea invocat? ca temei pentru dreptul în cauz?, participa la o fraud? privind taxa pe valoarea ad?ugat? s?vâr?it? în cadrul unui lan? de livrare.**

3) **A ?asea directiv? 77/388, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7, trebuie interpretat? în sensul c? unei persoane impozabile care ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin opera?iunea invocat? ca temei pentru drepturi de deducere, de scutire sau de rambursare a taxei pe valoarea ad?ugat?, participa la o fraud? în materie de tax? pe valoarea ad?ugat? s?vâr?it? în cadrul unui lan? de livr?ri i se poate refuza beneficiul acestor drepturi, în pofida faptului c? această fraud? a fost s?vâr?it? într?un alt stat membru decât cel în care beneficiul acestora a fost solicitat ?i c? această persoan? impozabil? a respectat, în acest din urm? stat membru, condi?iile de form? prev?zute de legisla?ia na?ional? pentru a putea beneficia de drepturile men?ionate.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: neerlandeza.