

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a cincea)

11 noiembrie 2021(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 – Drept de deducere – Articolul 199 – Regimul de taxare invers? – Principiul neutralit??ii fiscale – Condi?ii de fond ale dreptului de deducere – Calitatea de persoan? impozabil? a furnizorului – Sarcina probei – Fraud? – Practic? abuziv? – Factur? care men?ioneaz? un furnizor fictiv”

În cauza C?281/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Supremo (Curtea Suprem?, Spania), prin decizia din 11 februarie 2020, primit? de Curte la 26 iunie 2020, în procedura

Ferimet SL

împotriva

Administración General del Estado,

CURTEA (Camera a cincea),

compus? din domnul E. Regan, pre?edinte de camer?, domnul K. Lenaerts, pre?edintele Cur?ii, îndeplinind func?ia de judec?tor al Camerei a cincea, domnul C. Lycourgos, pre?edintele Camerei a patra, ?i domnii I. Jarukaitis (raportor) ?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 Ferimet SL, de M. A. Montero Reiter, procurador, ?i F. Juanes Ródenas, abogado;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, J. Vlášil ?i O. Serdula, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de L. Lozano Palacios ?i J. Jokubauskait?, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) coroborat, dacă este cazul, cu alte dispoziții ale acesteia, precum și a principiului neutralității fiscale.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Ferimet SL, pe de o parte, și Administración General del Estado (Administrația Generală a Statului, Spania), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unei livrări de materiale reciclabile efectuate în cursul anului 2008.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

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

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

4 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 o 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;

[...]

5 Potrivit articolului 178 din directiva menționată:

„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;

[...]

(f) atunci când este obligat să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.”

6 Articolul 199 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

[...]

(d) livrarea de materiale uzate, materiale uzate ce nu se pot reutiliza în aceeași stare, rebuturi, deșeuri industriale și neindustriale, deșeuri reciclabile, deșeuri transformate parțial și anumite bunuri și servicii, enumerate în anexa VI;

[...]”

7 Potrivit articolului 273 primul paragraf din această directivă:

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

Dreptul spaniol

8 Articolul 84 alineatul unu punctul 2 litera c) din Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 28 decembrie 1992 (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44247), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede că sunt supuși la plata TVA-ului întreprinzătorii sau profesioniștii pentru care se efectuează operațiuni taxabile, atunci când este vorba despre livrări de deșeuri industriale, de deșeuri și de resturi de fontă, de fier sau de oțel, de reziduuri și de alte materiale reciclabile constituite din metale feroase și neferoase sau din aliajele acestora, de scorie și zgură, precum și de cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliaje de metale.

9 În temeiul articolului 92 alineatul unu punctul 3 din Legea privind TVA-ul, persoanele impozabile pot deduce din TVA-ul datorat pentru operațiunile supuse impozitării realizate pe teritoriul țării TVA-ul datorat pe același teritoriu pe care l-au suportat prin repercutare directă sau pe care l-au achitat pentru livrări de bunuri prevăzute la articolul 84 alineatul unu punctul 2 din această lege.

10 Articolul 97 din legea menționată prevede:

„Unu. Comercianții și profesioniștii nu pot exercita dreptul de deducere decât dacă sunt în posesia documentului care justifică dreptul acestora.

În acest scop, numai documentele următoare sunt considerate documente care justifică dreptul de deducere:

[...]

4. Factura emisă de persoana impozabilă în cazurile prevăzute la articolul 165 alineatul unu din

prezenta lege. [...]

Doi. Documentele anterioare care nu îndeplinesc toate condițiile stabilite prin norme legislative sau administrative nu justifică dreptul de deducere [...]

[...]"

11 Potrivit articolului 165 alineatul unu din Legea privind TVA-ul, „În cazurile prevăzute la articolul 84 alineatul unu punctul 2 [...] din prezenta lege, o factură care conține calcularea taxei este anexată la factura emisă, dacă este cazul, de persoana care a livrat bunurile sau a prestat serviciile respective sau la documentul justificativ contabil al operațiunii. Această factură respectă condițiile stabilite prin norme administrative.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Ferimet a declarat că a achiziționat, în cursul anului 2008, de la societatea Reciclatges de Terra Alta materiale reciclabile (fier vechi), indicând că operațiunea era supusă regimului de taxare inversă a TVA-ului și întocmind factura corespunzătoare.

13 Cu ocazia unui control, Inspección de los Tributos (Inspeția Fiscală, Spania) a constatat printre altele că întreprinderea menționată pe factură în calitate de furnizor al acestor materiale nu dispunea în realitate de mijloacele materiale și umane necesare livrării lor și a apreciat că facturile emise de Ferimet trebuiau considerate false. Potrivit acesteia, deși materialele respective au fost incontestabil livrate, operațiunea în cauză constituia o simulăție, din moment ce adevărul lor furnizor fusese disimulat în mod deliberat. Pentru aceste motive, Inspeția Fiscală a decis că nu era necesar să admită deducerea TVA-ului aferent acestei operațiuni și a emis, pentru exercițiul financiar 2008, o decizie de impunere în cuantum de 140 441,71 euro, însoțită de o sancțiune în cuantum de 140 737,68 euro.

14 Întrucât Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Tribunalul Economico-Administrativ Regional din Catalonia, Spania) a respins acțiunea sa împotriva acestei decizii de impunere și împotriva acestei sancțiuni, Ferimet a introdus o cale de atac împotriva respectivei decizii de respingere la Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Curtea Superioară de Justiție din Catalonia, Spania). În fața acestei din urmă instanțe, Ferimet a susținut că realitatea achiziționării materialelor reciclabile în cauză era dovedită, că menționarea pe o factură a unui furnizor fictiv ține de o simplă cerință de formă din moment ce achiziția a avut loc efectiv, că dreptul de deducere a TVA-ului nu poate fi refuzat atunci când realitatea operațiunii este stabilită și că regimul de taxare inversă aplicat în speță garantează nu numai perceperea TVA-ului și controlul acestuia, ci și lipsa oricărui avantaj fiscal pentru contribuabil.

15 Prin hotărârea din 23 noiembrie 2017, Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Curtea Superioară de Justiție din Catalonia) a respins calea de atac formulată de Ferimet pentru motivul că Inspeția Fiscală a dovedit în mod suficient disimularea furnizorului, că indicarea acestuia din urmă nu poate fi considerată o mențiune pur formală, din moment ce ea constituie un element care permite controlul regularității lanțului TVA-ului și afectează, în consecință, principiul neutralității taxei. Această instanță a arătat de asemenea că, deși este adevărat că regimul de taxare inversă nu determină în principiu o pierdere de venituri fiscale, dreptul de deducere a TVA-ului este totuși supus respectării unor condiții de fond, printre care figurează faptul că persoana menționată este realmente furnizorul.

16 În aceste condiții, Ferimet a declarat recurs la Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania), instanța de trimitere, în fața creia susține că reglementarea națională și europeană, precum și jurisprudența Curții conduc în mod necesar la concluzia că avea dreptul să deducă

TVA-ul aferent achiziționării materialelor reciclabile în cauză. Ea arată în această privință că era adevăratul destinatar al acestora din urmă, că le-a cumpărat și le-a recepționat efectiv și că nu a existat și nu putea să existe o pierdere de venituri fiscale, din moment ce, fiind supus regimului de taxare inversă, nici ea, nici furnizorul său nu erau obligați la plata TVA-ului.

17 Guvernul spaniol arată în fața acestei instanțe că menționarea pe o factură a unui furnizor fictiv demonstrează existența unei simulații, că disimularea identității adevăratului furnizor trebuie considerată ca fiind legată de o fraudă atât în materie de TVA, cât și în materie de impozite directe și că Ferimet nu a demonstrat lipsa unui avantaj fiscal de care se prevalează.

18 Instanța de trimitere reține că litigiul cu care este sesizat privește posibilitatea de a deduce TVA-ul pe care Ferimet l-a repercutat ea însăși și l-a suportat prin emiterea unei facturi în cadrul regimului de taxare inversă, în condițiile în care, deși operațiunea în cauză a fost într-adevăr realizată, adevăratul furnizor al materialelor reciclabile menționate a fost totuși disimulat prin indicarea, pe această factură, a unui furnizor fictiv sau inexistent.

19 Această instanță consideră că respectivul litigiu impune să se stabilească, în primul rând, dacă indicarea furnizorului bunurilor în cauză constituie o condiție pur formală a dreptului de deducere a TVA-ului, în al doilea rând, care sunt consecințele indicării unei identități false a furnizorului și ale cunoașterii de către cumpărător a caracterului mincinos al acestei indicări și, în al treilea rând, dacă jurisprudența Curții implică în mod necesar că deducerea TVA-ului nu poate fi refuzată, inclusiv în caz de reacredință, decât atunci când există un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru statul membru, în condițiile în care, sub regimul de taxare inversă, persoana impozabilă nu este supusă în principiu plății TVA-ului către trezoreria statului.

20 Potrivit instanței menționate, jurisprudența Curții nu implică în mod necesar că dreptul de deducere a TVA-ului nu poate fi niciodată refuzat în cazul în care se aplică regimul de taxare inversă și în care realitatea materială a livrărilor bunurilor în cauză, precum și achiziționarea acestora de către contribuabil sunt stabilite. Din această jurisprudență nu ar reieși nici că menționarea unui furnizor pe factură este o indicație pur formală, fără importanță în scopul exercitării acestui drept atunci când operațiunea în cauză este reală.

21 Pe de altă parte, în ceea ce privește avantajul fiscal a cărui existență ar constitui o condiție a refuzului dreptului de deducere a TVA-ului, instanța de trimitere arată că din jurisprudența menționată nu reiese că acest avantaj îl privește numai pe contribuabilul care solicită deducerea, iar nu, dacă este cazul, pe alți participanți la operațiunea care dă naștere acestei deduceri. Ea consideră că nu este necesar să se facă abstracție de comportamentul furnizorului atunci când se ridică problema dacă un contribuabil putea pretinde să beneficieze de dreptul de deducere în cadrul aplicării regimului de taxare inversă, în special atunci când impozitarea directă este susceptibilă să fie pusă în pericol.

22 În aceste condiții, Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 168 din [Directiva 2006/112] coroborat, dacă este cazul, cu alte dispoziții ale acesteia și principiul neutralității fiscale care rezultă din această directivă, astfel cum a fost interpretat în jurisprudența Curții, trebuie interpretate în sensul că nu permit deducerea TVA-ului achitat în amonte de un comerciant care, în cadrul regimului de taxare inversă, emite documentul justificativ (factura) al operațiunii de achiziție de bunuri pe care o realizează prin includerea în acest document a unui furnizor fictiv, în condițiile în care este incontestabil că achiziția a fost realizată efectiv de comerciantul în cauză, care a utilizat materialele achiziționate în cadrul activității sau al schimburilor sale comerciale?

2) În cazul în care o practică precum cea descrisă mai sus, care trebuie considerată cunoscută de persoana interesată, ar putea fi calificată drept abuzivă sau frauduloasă, astfel încât să nu se permită deducerea TVA-ului achitat în amonte, este necesar ca, pentru a refuza această deducere, să se facă pe deplin dovada existenței unui avantaj fiscal incompatibil cu obiectivele care guvernează reglementarea privind TVA-ul?

3) În sfârșit, dacă o astfel de dovadă ar fi necesară, avantajul fiscal care ar permite refuzul deducerii și care, după caz, urmează să fie verificat în speță trebuie să se refere exclusiv la contribuabilul (cumpărătorul bunurilor) însuși sau poate, eventual, să vizeze și alte părți care intervin în cadrul tranzacției?”

Cu privire la întrebările preliminare

23 Prin intermediul celor trei întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 coroborată cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretată în sensul că unei persoane impozabile trebuie să i se refuze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent achiziționării unor bunuri care i-au fost livrate atunci când această persoană impozabilă a menționat cu bunăștiință un furnizor fictiv pe factura pe care a emis-o ea însăși pentru această operațiune în cadrul aplicării regimului de taxare inversă.

24 Instanța de trimitere solicită mai întâi să se stabilească dacă indicarea furnizorului pe factura aferentă bunurilor pentru care este exercitat dreptul de deducere a TVA-ului constituie o condiție pur formală. În continuare, ea ridică problema consecințelor, în ceea ce privește exercitarea acestui drept, ale disimulării de către persoana impozabilă a adevăratului furnizor al acestor bunuri, în cazul în care realitatea livrării acestora și cea a utilizării lor în aval de către această persoană impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile nu sunt contestate. În sfârșit, ea solicită să se stabilească dacă exercitarea dreptului de deducere nu poate fi refuzată persoanei impozabile de reacredință decât în ipoteza în care există un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru statul membru în cauză și un avantaj fiscal pentru această persoană impozabilă sau pentru alți participanți la operațiunea în discuție.

25 De la bun început, trebuie subliniat că întrebările adresate privesc exclusiv exercitarea dreptului de deducere, iar nu aspectul dacă, în împrejurări precum cele evocate de instanța de trimitere, se impune o sancțiune pecuniară în privința persoanei impozabile în cauză pentru încălcarea anumitor cerințe prevăzute de Directiva 2006/112 sau dacă o astfel de sancțiune este conformă cu principiul proporționalității.

26 Prin urmare, trebuie amintit în primul rând că dreptul de deducere a TVA-ului este subordonat respectării atât a unor condiții de fond, cât și a unor condiții de formă. În ceea ce privește condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul menționat, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul acestei directive. Pe de altă parte, trebuie ca, în amonte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere să fie livrate sau furnizate de o altă persoană impozabilă și ca, în aval, aceste bunuri sau servicii să fie utilizate de persoana impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile. În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului, care corespund unor condiții de formă, articolul 178 litera (a) din directiva menționată 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctele 28 și 29, precum și jurisprudența citată, Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctele 39 și 40, precum și Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 43).

27 Rezultă că indicarea furnizorului pe factura aferentă bunurilor sau serviciilor în temeiul căreia este exercitat dreptul de deducere a TVA-ului constituie o condiție de formă pentru exercitarea acestui drept. În schimb, calitatea de persoană impozabilă a furnizorului bunurilor sau serviciilor figurează, astfel cum subliniază guvernele spaniol și ceh, printre condițiile de fond ale acestuia.

28 În ceea ce privește în mod specific modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului într-o procedură de taxare inversă care ține de articolul 199 alineatul (1) din Directiva 2006/112, trebuie adăugat că o persoană impozabilă care trebuie să plătească, în calitate de cumpărător al unui bun, TVA-ul aferent acestuia nu este obligată să dețină o factură întocmită conform condițiilor de formă prevăzute de directiva respectivă pentru a putea exercita dreptul de deducere și trebuie numai să îndeplinească formalitățile stabilite de statul membru în cauză în exercitarea opțiunii care îi este oferită de articolul 178 litera (f) din directiva menționată (Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 44 și jurisprudența citată).

29 În speță, din decizia de trimitere reiese că persoana impozabilă a menționat cu bunăștiință un furnizor fictiv pe factura în discuție în litigiul principal, ceea ce ar fi împiedicat Inspección de los Tributos (Inspecția Fiscală) să îl identifice pe adevăratul furnizor și, prin urmare, să rețină calitatea de persoană impozabilă a acestuia drept condiție de fond a dreptului de deducere a TVA-ului.

30 În al doilea rând, în ceea ce privește consecințele care decurg din disimularea de către persoana impozabilă a adevăratului furnizor, trebuie amintit că 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 (Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 41 și jurisprudența citată).

31 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului. Astfel cum în mod repetat a statuat Curtea, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în

principiu, nu poate fi limitat, din moment ce persoanele impozabile care doresc să îl exercite respectiv cerințele sau condițiile atât de fond, cât și de formă cîrora li se subordonează dreptul respectiv (Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 40 și jurisprudența citată).

32 Deși, conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute de această directivă atunci când consideră că aceste obligații sunt necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni fraudă, 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, aadar, neutralitatea TVA-ului (Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 44 și jurisprudența citată).

33 Astfel, Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestei taxe achitate în amonte să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 38, și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 41).

34 În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite condițiile de fond, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce respectiva taxă, condiții suplimentare ce pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 42).

35 Aceste considerații sunt valabile în special în cadrul aplicării regimului de taxare inversă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, punctele 50 și 51, Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 62-64, precum și Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctele 34 și 35).

36 Situația ar putea fi însă diferită dacă efectul încercării cerințelor de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 42 și jurisprudența citată).

37 Or, aceasta poate fi situația atunci când identitatea adevăratului furnizor nu este menționată pe factura aferentă bunurilor sau serviciilor în temeiul cărora este exercitat dreptul de deducere, dacă acest lucru împiedică identificarea furnizorului respectiv și, prin urmare, stabilirea faptului că el avea calitatea de persoană impozabilă, din moment ce, după cum s-a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, această calitate constituie una dintre condițiile de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului.

38 În acest context, trebuie subliniat că, pe de o parte, administrația fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși. Ea trebuie de asemenea să țină cont de informațiile complementare furnizate de persoana impozabilă (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 44). Pe de altă parte, revine persoanei impozabile care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 43). Prin urmare, autoritățile fiscale pot solicita chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu să acorde deducerea solicitată (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 46, precum și

jurispruden?a citat?).

39 Rezult? c? revine în principiu persoanei impozabile care exercit? dreptul de deducere a TVA?ului sarcina de a stabili c? furnizorul bunurilor sau serviciilor în temeiul c?rora este exercitat acest drept avea calitatea de persoan? impozabil?. A?adar, persoana impozabil? are obliga?ia de a prezenta probe obiective în sensul c? i?au fost efectiv livrate sau furnizate în amonte bunuri sau servicii de c?tre persoane impozabile, în scopul propriilor opera?iuni supuse TVA?ului ?i pentru care a achitat efectiv TVA?ul. Aceste probe pot cuprinde printre altele documente aflate în posesia unor furnizori sau a unor prestatori de la care persoana impozabil? a achizi?ionat bunuri sau servicii pentru care a achitat TVA?ul (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 noiembrie 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punctele 44 ?i 45).

40 Cu toate acestea, în ceea ce prive?te combaterea fraudei în materie de TVA, administra?ia fiscal? nu poate impune în mod general persoanei impozabile care dore?te s? exercite dreptul de deducere a TVA?ului s? verifice printre altele dac? furnizorul bunurilor sau serviciilor în temeiul c?rora este exercitat dreptul men?ionat are calitatea de persoan? impozabil? (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, punctul 61, precum ?i Ordonan?a din 3 septembrie 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punctul 56).

41 Referitor la sarcina probei privind aspectul dac? furnizorul are calitatea de persoan? impozabil?, trebuie s? se disting? între, pe de o parte, stabilirea unei condi?ii de fond a dreptului de deducere a TVA?ului ?i, pe de alt? parte, dovedirea existen?ei unei fraude în materie de TVA.

42 Astfel, de?i, în cadrul combaterii fraudei în materie de TVA, nu se poate impune în mod general persoanei impozabile care dore?te s? î?i exercite dreptul de deducere a TVA?ului s? verifice dac? furnizorul bunurilor sau serviciilor în cauz? are calitatea de persoan? impozabil?, situa?ia este diferit? atunci când stabilirea respectivei calit??i este necesar? pentru a verifica dac? aceast? condi?ie de fond a dreptului de deducere este îndeplinit?.

43 În aceast? din urm? ipotez?, revine persoanei impozabile sarcina de a dovedi, pe baza unor probe obiective, c? furnizorul are calitatea de persoan? impozabil?, cu excep?ia cazului în care administra?ia fiscal? dispune de informa?iile necesare pentru a verifica dac? aceast? condi?ie de fond a dreptului de deducere a TVA?ului este îndeplinit?. În aceast? privin??, trebuie amintit c? din modul de redactare a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 rezult? c? no?iunea de „persoan? impozabil?” este definit? în sens larg, întemeindu?se pe împrejur?ri de fapt (Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punctul 30, ?i Hot?rârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcomp, C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 34), astfel încât calitatea de persoan? impozabil? a furnizorului poate reie?i din împrejur?rile spe?ei.

44 Rezult? c?, în ceea ce prive?te stabilirea condi?iilor de fond ale dreptului de deducere a TVA?ului, atunci când identitatea adev?ratului furnizor nu este men?ionat? pe factura aferent? bunurilor sau serviciilor în temeiul c?rora este exercitat dreptul de deducere a TVA?ului, acest drept trebuie refuzat persoanei impozabile dac?, ?inând seama de împrejur?rile de fapt ?i în pofida elementelor furnizate de aceast? persoan? impozabil?, lipsesc datele necesare pentru a verifica dac? acest furnizor avea calitatea de persoan? impozabil?.

45 Pe de alt? parte, dup? cum Curtea a amintit în mod repetat, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut ?i încurajat de Directiva 2006/112. În aceast? privin??, Curtea a statuat c? justi?iabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii ?i c?, 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 și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 54 și 55, Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 34 și jurisprudența citată, precum și Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 21).

46 În ceea ce privește fraudă, potrivit unei jurisprudențe constante, beneficiul dreptului de deducere trebuie refuzat nu numai atunci când o fraudă este săvârșită chiar de persoana impozabilă, ci și atunci când se stabilește că această persoană impozabilă, care i-a fost livrate bunurile sau i-a fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau servicii, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 59, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 45, Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 35 și jurisprudența citată, precum și Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 22).

47 S-a considerat în această privință că o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA trebuie, potrivit Directivei 2006/112, să fie considerată participant la respectiva fraudă, indiferent dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval, întrucât persoana impozabilă menționată, într-o asemenea situație, îi ajută pe autorii fraudei respective și devine complice la aceasta (Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 23 și jurisprudența citată).

48 Curtea a precizat de asemenea în mod repetat, în situații în care condițiile de fond ale dreptului de deducere erau îndeplinite, că beneficiul dreptului de deducere nu îi poate fi refuzat persoanei impozabile decât cu condiția să se stabilească, în raport cu elemente obiective, că știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau servicii care justifică dreptul de deducere, participa la o operațiune implicată într-o astfel de fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestații (Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 24 și jurisprudența citată).

49 Astfel, Curtea a statuat în această privință că este incompatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 faptul de a sancționa, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa sau nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă în materie de TVA, instituirea unui sistem de răspundere obiectiv depășind ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului (Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 25 și jurisprudența citată).

50 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o asemenea fraudă. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673,

punctul 57 și jurisprudența citată).

51 Întrucât 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 (Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 59 și jurisprudența citată).

52 Din jurisprudența amintită la punctele 46 și 51 din prezenta hotărâre rezultă că beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat acestei persoane impozabile decât dacă, după ce a procedat la o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din speță, efectuată în conformitate cu normele privind proba din dreptul național, se stabilește că aceasta a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau ținută sau ar fi trebuit să țină că operațiunea invocată ca temei al respectivului drept era implicată într-o astfel de fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 30, și Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nepublicată, EU:C:2016:869, punctul 36). Beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când aceste fapte au fost dovedite corespunzător cerințelor legale, altfel decât prin supoziții (a se vedea în acest sens Ordonanța din 3 septembrie 2020, Crewprint, C-611/19, nepublicată, EU:C:2020:674, punctul 45).

53 În speță, în cadrul acestei aprecieri globale, faptul că persoana impozabilă, care solicită să beneficieze de dreptul de deducere și care a emis factura, a menționat cu bunăștiință un furnizor fictiv pe această factură este un element pertinent de natură să indice că persoana impozabilă respectivă avea cunoștință că participa la o livrare de bunuri implicată într-o fraudă în materie de TVA. Revine totuși instanței de trimitere sarcina de a aprecia, ținând seama de ansamblul elementelor și al împrejurărilor de fapt din speță, dacă aceasta este efectiv situația în cadrul cauzei principale.

54 În ceea ce privește eventualitatea unei practici abuzive, trebuie arătat că existența unei asemenea practici presupune întrunirea a două condiții, și anume, pe de o parte, ca operațiunile în cauză, deși îndeplinesc condițiile prevăzute de dispozițiile relevante din directiva respectivă și din legislația națională de transpunere a acesteia, să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal (a se vedea printre altele Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 36, Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 35, și Hotărârea din 18 iunie 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punctul 85).

55 În consecință, nu intră sub incidența unei astfel de practici faptul de a menționa un furnizor fictiv pe factura aferentă bunurilor sau serviciilor în temeiul cărora este exercitat dreptul de deducere a TVA-ului, din moment ce, după cum s-a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, indicarea furnizorului pe factura aferentă bunurilor sau serviciilor în temeiul cărora este exercitat dreptul de deducere a TVA-ului constituie o condiție de formă a acestui drept și, aadar, această indicare nu are ca rezultat că condițiile de fond prevăzute de dispozițiile referitoare la dreptul de deducere sunt îndeplinite.

56 În al treilea rând, în ceea ce privește aspectul dacă exercitarea dreptului de deducere nu poate fi refuzată persoanei impozabile de reacredință decât în ipoteza în care există un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru statul membru și un avantaj fiscal pentru persoana impozabilă sau pentru alți participanți la operațiunea în cauză, trebuie observat că, în cadrul aplicării regimului de taxare inversă, nu este datorată în principiu nicio plată către trezoreria

statului (a se vedea în special Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 29, și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 41). Pe de altă parte, nu are nicio influență asupra dreptului persoanei impozabile de a deduce TVA-ul problema dacă TVA-ul datorat pentru operațiunile de vânzare anterioare sau ulterioare care privesc bunurile în cauză a fost sau nu plătit către trezoreria statului (a se vedea în acest sens Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 42 și jurisprudența citată). Cu toate acestea, după cum reiese din cuprinsul punctelor 44 și 46-52 din prezenta hotărâre, exercitarea dreptului de deducere trebuie refuzat persoanei impozabile din moment ce datele necesare pentru a verifica dacă furnizorul bunurilor sau serviciilor în cauză avea calitatea de persoană impozabilă lipsesc sau dacă se stabilește corespunzător cerințelor legale că această persoană impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau că ea ori ar fi trebuit să fie că operațiunea invocată ca temei al acestui drept era implicată într-o asemenea fraudă. În consecință, constatarea unui risc de pierdere a unor venituri fiscale nu este necesară pentru a întemeia un atare refuz.

57 De asemenea, în acest scop, este irelevant dacă operațiunea în cauză a oferit sau nu un avantaj fiscal persoanei impozabile sau altor persoane implicate în lanțul de livrări sau de prestări. Astfel, pe de o parte, existența unui asemenea avantaj nu are legătură cu aspectul dacă sunt îndeplinite condițiile de fond de care depinde dreptul de deducere, precum calitatea de persoană impozabilă a furnizorului bunurilor sau serviciilor în cauză. Pe de altă parte, spre deosebire de ceea ce s-a statuat în materie de practici abuzive, constatarea participării persoanei impozabile la o fraudă privind TVA-ul nu depinde de condiția ca această operațiune să îi fi conferit un avantaj fiscal, conferire ce contravine obiectivului urmărit de dispozițiile Directivei 2006/112 (Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctul 35).

58 Întrucât instanța de trimitere a menționat posibila reacredință a persoanei impozabile care disimulează identitatea adevăratului furnizor, trebuie adăugat că, deși nu este contrar dreptului Uniunii să se impună unui operator să acționeze cu bunăcredință, nu este necesar ca reacredința a persoanei impozabile să fie dovedită pentru a i se refuza beneficiul dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punctele 30 și 31).

59 În sfârșit, în măsura în care instanța de trimitere evocă de asemenea faptul că disimularea adevăratului furnizor este susceptibil să pună în pericol impozitarea directă, privând administrația fiscală de mijloace de control, trebuie subliniat că din jurisprudența amintită la punctele 30 și 31 din prezenta hotărâre rezultă că beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat pentru acest motiv. Astfel, un asemenea refuz ar fi contrar principiului fundamental pe care îl constituie acest drept și, prin urmare, principiului neutralității fiscale.

60 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că Directiva 2006/112 coroborat cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că unei persoane impozabile trebuie să i se refuze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent achiziționării unor bunuri care i-au fost livrate atunci când această persoană impozabilă a menționat cu bunăștiință un furnizor fictiv pe factura pe care ea însuși a emis-o pentru această operațiune în cadrul aplicării regimului de taxare inversă, dacă, înăd seama de împrejurările de fapt și de elementele furnizate de respectiva persoană impozabilă, datele necesare pentru a verifica dacă adevăratul furnizor avea calitatea de persoană impozabilă lipsesc sau dacă se stabilește corespunzător cerințelor legale că persoana impozabilă menționată a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau că ea ori ar fi trebuit să fie că operațiunea invocată ca temei al dreptului de deducere era implicată într-o asemenea fraudă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborată cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretată în sensul că unei persoane impozabile trebuie să i se refuze exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente achiziționării unor bunuri care i-au fost livrate atunci când această persoană impozabilă a menționat cu bunăștiință un furnizor fictiv pe factura pe care ea însuși a emis-o pentru această operațiune în cadrul aplicării regimului de taxare inversă, dacă, ținând seama de împrejurările de fapt și de elementele furnizate de respectiva persoană impozabilă, datele necesare pentru a verifica dacă adevăratul furnizor avea calitatea de persoană impozabilă lipsesc sau dacă se stabilește corespunzător cerințelor legale că persoana impozabilă menționată a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau că ea ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei al dreptului de deducere era implicată într-o asemenea fraudă.

Semnături

* Limba de procedură: spaniola.