

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

15 septembrie 2022(*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor – Vânzare a unui bun imobil între persoane impozabile – Vânzător care face obiectul unei proceduri de insolvență – Practică națională care constă în refuzarea dreptului de deducere cumpărătorului pentru motivul că acesta avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștințe de dificultățile vânzătorului de a plăti TVA-ul datorat în aval – Fraudă și abuz de drept – Condiții”

În cauza C-227/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), prin decizia din 31 martie 2021, primită de Curte la 9 aprilie 2021, în procedura

UAB „HA.EN.”

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

CURTEA (Camera a patra)

compusă din domnul C. Lycourgos, președinte de cameră, domnii S. Rodin și J.-C. Bonichot și doamnele L. S. Rossi și O. Spineanu-Matei (raportoare), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru UAB „HA.EN.”, de G. Kaminskas și Z. Wardyn, avokatai;
- pentru guvernul lituanian, de K. Dieninis și V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek și J. Vlášil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 5 mai 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între UAB „HA.EN.”, pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspectoratul fiscal național de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Lituania, denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) din cauza unui pretins abuz de drept săvârșit de HA.EN.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (7) și (42) ale directivei TVA au următorul cuprins:

„(7) Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.

[...]

(42) Este necesar ca statele membre să fie în măsură, în anumite cazuri, să desemneze destinatarul livrărilor de bunuri sau al prestațiilor de servicii ca persoană obligată la plata TVA. Această măsură permite statelor membre să simplifice normele și să combată evaziunea fiscală și fraudă din sectoarele identificate și privind anumite tipuri de operațiuni.”

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 Articolul 193 din directiva menționată prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

6 Articolul 199 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

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

[...]

(g) livrarea unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de vânzare silită.”

7 Potrivit articolului 273 din Directiva TVA:

„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 lituanian

8 Articolul 58 alineatul 1 din Lietuvos Respublikos pridėjus vertės mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea rezultată din Legea nr. IX-751 din 5 martie 2020, prevede:

„Persoana înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să deducă TVA-ul aferent intrărilor sau importului datorat pentru bunuri sau servicii achiziționate sau importate, dacă aceste bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul următoarelor activități ale acesteia: [...] livrarea de bunuri sau prestarea de servicii supuse TVA-ului;

[...]”

9 Articolul 719 alineatul 1 din Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas (Codul de procedură civilă al Republicii Lituania), în versiunea rezultată din Legea nr. XII-889 din 15 mai 2014, prevede:

„În cazul în care o procedură de licitație rămâne fără rezultat ca urmare a faptului că nu a participat niciun ofertant [...], bunul este transferat creditorului care solicită executarea la prețul de pornire al licitației.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 Prin contractul din 21 septembrie 2007, UAB „Medicinos bankas” (denumit în continuare „banca”) a acordat un împrumut în favoarea UAB „Sostinės būstai” (denumit în continuare „vânzătorul”) pentru a desfășura activități de dezvoltare imobiliară. În scopul asigurării bunei executări a contractului, vânzătorul a constituit prin contract în favoarea băncii o ipotecă convențională asupra unei parcele de teren situate în orașul Vilnius (Lituania), pe care se afla o clădire în construcție.

11 Printr-un contract de cesiune de creanță încheiat la 27 noiembrie 2015, HA.EN. a preluat, cu titlu oneros, de la banca împrumutătoare toate creanțele financiare rezultate din contractul de credit încheiat între aceasta din urmă și vânzător, precum și toate drepturile constituite pentru garantarea executării obligațiilor, inclusiv ipoteca convențională. La încheierea acestui contract, HA.EN. a confirmat, printre altele, că a luat cunoștință de situația economică și financiară a vânzătorului și de statutul juridic al acestuia și că știa că vânzătorul se afla în stare de insolvență și că făcea obiectul unei proceduri de reorganizare aflate pe rolul Vilniaus apygardos teismas (Tribunalul Regional din Vilnius, Lituania). Prin contractul încheiat la 18 decembrie 2015, banca a

cesionat c?tre HA.EN. ipoteca constituit? asupra bunului v?nz?torului.

12 Scoaterea la licita?ie a unei p?r?i din bunul imobil al v?nz?torului (denumit ?n continuare „bunul imobil ?n cauz?”) a fost publicat? printr?un act al executorului judec?toresc din 23 mai 2016, ?ns? niciun cump?r?tor nu ?i?a manifestat interesul pentru achizi?ionarea acestuia. Deoarece v?nzarea la licita?ie a r?mas f?r? rezultat, societ???ii HA.EN i s?a propus, ?n cadrul procedurii de licita?ie public?, s? preia bunul imobil ?n cauz? la pre?ul de pornire a licita?iei, ceea ce ar fi stins o parte din crean?ele pe care le de?inea. HA.EN. a exercitat acest drept ?i a preluat bunul imobil ?n cauz?.

13 ?n acest scop, la 21 iulie 2016, un executor judec?toresc a ?ntocmit un act prin care se constata transferul propriet???ii bunului imobil ?n cauz? c?tre HA.EN.

14 La 5 august 2016, v?nz?torul a emis o factur? ?n care a ar?tat c? proprietatea asupra bunului imobil ?n cauz? fusese transferat? c?tre HA.EN. prin actul men?ionat pentru suma total? de 5 468 000 de euro, reprezent?nd suma de 4 519 008,26 euro plus TVA ?n cuantum de 948 991,74 euro. HA.EN. a ?nregistrat ?n contabilitate factura ?i a dedus acest TVA, cu titlu de TVA aferent intr?rilor, ?n declara?ia pentru luna noiembrie 2016. V?nz?torul a ?nregistrat ?i el factura respectiv? ?n contabilitatea sa ?i a declarat TVA?ul ?n aval care figura ?n aceasta, ca TVA datorat, ?n declara?ia sa aferent? lunii august 2016, ?ns? nu l?a achitat trezoreriei.

15 La 1 octombrie 2016, v?nz?torul a fost declarat ?n faliment.

16 La 20 decembrie 2016, HA.EN. a depus la administra?ia fiscal? o cerere pentru rambursarea excedentului de TVA rezultat din deducerea TVA?ului aferent intr?rilor, ?i anume 948 991,74 euro. ?n urma efectu?rii unui control fiscal la HA.EN., administra?ia fiscal? a considerat c?, ?ntruc?t a efectuat opera?iuni de achizi?ionare a bunului imobil ?n cauz? ?i a ?tiut sau ar fi trebuit s? ?tie c? v?nz?torul nu va pl?ti trezoreriei TVA?ul generat de aceast? opera?iune, a ac?ionat cu rea?credin?? ?i a comis un abuz de drept. ?n temeiul acestei motiv?ri, prin decizia din 12 iulie 2017, administra?ia fiscal? i?a refuzat societ???ii HA.EN. dreptul de deducere a acestui TVA aferent intr?rilor, a obligat?o la plata sumei de 38 148,46 euro reprezent?nd dob?nzi de ?nt?rziere a pl???ii TVA?ului ?i i?a aplicat o amend? ?n cuantum de 284 694 de euro.

17 HA.EN. a atacat aceast? decizie la Mokestin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe l?ng? Guvernul Republicii Lituania), care, prin decizia din 22 ianuarie 2018, a anulat decizia administra?iei fiscale ?n ceea ce prive?te dob?nzile de ?nt?rziere ?i amenda, ?ns?, consider?nd c? HA.EN. s?vâr?ise un abuz de drept, a confirmat?o ?n ceea ce prive?te refuzul dreptului HA.EN. de a deduce TVA?ul.

18 HA.EN. a introdus o ac?iune ?mpotriva acestei decizii a Comisiei pentru Litigii Fiscale de pe l?ng? Guvernul Republicii Lituania la Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania), care, prin hot?r?rea din 14 noiembrie 2018, a confirmat pozi?ia autorit???ii fiscale ?i a respins ac?iunea ca nefondat?.

19 La 12 decembrie 2018, HA.EN. a formulat recurs la instan?a de trimitere, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativ? Suprem? a Lituaniei), care, prin ordonan?a din 13 mai 2020, l?a admis ?n parte, a anulat hot?r?rea pronun?at? de Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) ?i a trimis cauza spre rejudecare acestei instan?e, indic?ndu?i printre altele c? trebuia s? verifice condi?iile ?i caracteristicile impuse pentru existen?a unui abuz de drept ?n spe??.

20 Dup? o nou? examinare a litigiului fiscal, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) a considerat din nou, prin hot?r?rea din 3

septembrie 2020, c? HA.EN. s?vâr?ise un abuz de drept ?i a statuat în consecin?? c? administra?ia fiscal? era îndrept??it? s? îi refuze dreptul de deducere a TVA?ului în amonte. În aceste condi?ii, HA.EN. a sesizat instan?a de trimitere cu un nou recurs.

21 Instan?a de trimitere arat? c?, din moment ce factura aferent? opera?iunii de vânzare silit? indica suma net? de 4 519 008,26 euro, precum ?i un quantum al TVA?ului care se ridică la 948 991,74 euro, HA.EN. a suportat efectiv TVA?ul. Din acest motiv, instan?a de trimitere consider? c? nimic nu permitea autorit??ii fiscale s? considere *a priori* c? nu erau îndeplinite condi?iile de fond ?i de form? prev?zute de Directiva TVA pentru exercitarea de c?tre HA.EN. a dreptului s?u de deducere.

22 Cu toate acestea, instan?a de trimitere ridic? problema dac?, pentru a?i refuza dreptul de deducere a TVA?ului aferent achizi?ion?rii bunului imobil în cauz?, administra?ia fiscal? avea temei s? se prevaleze de faptul c? HA.EN. ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, din cauza dificult??ilor sale financiare ?i a poten?ialei sale st?ri de insolven??, vânz?torul nu va pl?ti sau nu va putea pl?ti TVA?ul trezoreriei.

23 În aceste condi?ii, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativ? Suprem?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Directiva [TVA], citit? în lumina principiului neutralit??ii fiscale, trebuie interpretat? în sensul c? se opune (sau nu) unei practici a autorit??ilor na?ionale în temeiul c?reia dreptul unei persoane impozabile de a deduce TVA?ul aferent intr?rilor este refuzat atunci când, la achizi?ionarea unui bun imobil, aceasta ?tia (sau ar fi trebuit s? ?tie) c? furnizorul, din cauza st?rii sale de insolvabilitate, nu va pl?ti (sau nu va putea pl?ti) TVA?ul trezoreriei?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

24 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 168 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu principiul neutralit??ii fiscale trebuie interpretat în sensul c? se opune unei practici na?ionale care, în cadrul vânz?rii unui bun imobil între persoane impozabile, const? în a refuza cump?r?torului dreptul de a deduce TVA?ul achitat în amonte pentru simplul fapt c? acesta ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? vânz?torul se afla în dificultate financiar? sau chiar în stare de insolvabilitate ?i c? aceast? împrejurare ar putea avea drept consecin?? faptul c? acesta din urm? nu va pl?ti sau nu va putea pl?ti TVA?ul trezoreriei.

25 Cu titlu introductiv, 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 serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului instituit prin legisla?ia Uniunii. Regimul deducerilor, din care face parte articolul 168 din Directiva TVA, urm?re?te s? degreveze în întregime întreprinz?torul de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor sale economice. Sistemul comun al TVA?ului garanteaz?, prin urmare, neutralitatea în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie, în principiu, ele însele supuse TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punctele 26 ?i 27, precum ?i jurispruden?a citat?). Astfel cum în mod repetat a statuat Curtea, dreptul de deducere prev?zut la articolul 167 ?i urm?toarele din Directiva TVA face parte integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat (Hot?rârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punctul 33 ?i jurispruden?a citat?).

26 În această privință, Curtea a statuat deja că problema dacă furnizorul bunurilor a plătit sau nu a plătit trezoreriei TVA-ul datorat pentru operațiunile de vânzare nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte (Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 45 și jurisprudența citată). Condiționarea dreptului de deducere a TVA-ului de plata efectiv și prealabilă a acestui TVA de către furnizorul de bunuri ar avea drept consecință supunerea persoanei impozabile unei sarcini economice care nu îi revine și pe care regimul deducerilor urmărește tocmai să o evite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punctul 30).

27 Totodată, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 34 și jurisprudența citată).

28 Cu toate acestea, 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 potrivit cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă sau un abuz de drept sau că și-a ori ar fi trebuit să și-o 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 respective au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 50 și jurisprudența citată).

29 În lumina acestei jurisprudențe trebuie să se stabilească dacă, în cazul vânzării unui bun imobil de către o societate aflată în dificultate financiară, autoritățile fiscale naționale pot refuza în mod valabil cumpărătorului bunului în cauză dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru motivul că, având cunoștință de această dificultate financiară și de eventualele ei consecințe pentru plata TVA-ului către trezorerie, acest cumpărător și-a sau ar fi trebuit să și-o participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul sau că săvârșea un abuz de drept.

30 În primul rând, în ceea ce privește eventuala participare a cumpărătorului bunului imobil la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, trebuie subliniat că interesele financiare ale Uniunii cuprind, printre altele, veniturile provenite din TVA (Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punctul 27 și jurisprudența citată).

31 Trebuie de asemenea amintit c? no?iunea de „fraud? care aduce atingere intereselor financiare ale Comunit??ilor Europene”, astfel cum este definit? la articolul 1 din Conven?ia elaborat? în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea European? privind protejarea intereselor financiare ale Comunit??ilor Europene, semnat? la Bruxelles la 26 iulie 1995 ?i anexat? la Actul Consiliului din 26 iulie 1995 (JO 1995, C 316, p. 48, Edi?ie special?, 19/vol. 12, p. 50), include printre altele „orice ac?iune sau omisiune inten?ionat? cu privire la folosirea sau prezentarea unor declara?ii sau documente false, inexacte sau incomplete, care au ca efect diminuarea ilegal? a resurselor bugetului general al Comunit??ilor Europene sau ale bugetelor gestionate de Comunit??ile Europene sau în numele acestora”. Prin urmare, ?i astfel cum rezult? din cuprinsul punctului precedent, aceast? no?iune înglobeaz? orice ac?iune sau omisiune inten?ionat? care aduce atingere veniturilor din aplicarea unei cote uniforme bazelor armonizate de evaluare a TVA?ului, stabilite în conformitate cu normele Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 8 septembrie 2015, Taricco ?i al ?ii, C?105/14, EU:C:2015:555, punctul 41).

32 Curtea a statuat deja c?, în m?sura în care persoana impozabil? ?i?a îndeplinit în mod corespunz?tor obliga?iile declarative în materie de TVA, simpla neplat? a TVA?ului declarat în mod corespunz?tor nu poate, indiferent de caracterul inten?ionat sau neinten?ionat al respectivei nepl??i, s? constituie o fraud? privind TVA?ul (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 2 mai 2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, punctele 38-41).

33 Prin urmare, nu se poate considera c? o persoan? impozabil? debitoare a unei crean?e executorii care se confrunt? cu dificult??i financiare ?i vinde, în cadrul unei proceduri de vânzare silit? organizate conform legii, unul dintre bunurile sale în vederea pl??ii datoriilor sale, iar ulterior declar? TVA?ul datorat în acest temei, dar nu poate apoi, din cauza acestor dificult??i, s? îl pl?teasc?, în tot sau în parte, se face vinovat?, pentru acest simplu fapt, de fraud? privind TVA?ul. În consecin??, cu atât mai pu?in i se poate repro?a în astfel de împrejur?ri cump?r?torului unui astfel de bun c? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, achizi?ionându-l, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? privind TVA?ul.

34 În al doilea rând, în ceea ce prive?te existen?a unui eventual abuz de drept s?vâr?it de cump?r?torul bunului imobil în cauz?, trebuie amintit c? dreptul Uniunii în materie de TVA se opune dreptului persoanei impozabile de a deduce TVA?ul achitat în amonte atunci când opera?iunile care stau la baza acestui drept constituie o practic? abuziv? (Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al ?ii, C?255/02, EU:C:2006:121, punctul 85). Astfel, acest drept nu se poate extinde la practicile abuzive ale operatorilor economici, ?i anume opera?iunile care nu sunt realizate în cadrul tranzac?iilor comerciale normale, ci doar cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prev?zute de dreptul men?ionat (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing, C?103/09, EU:C:2010:804, punctul 26).

35 În domeniul TVA?ului, constatarea existen?ei unei practici abuzive presupune întrunirea a dou? condi?ii. Pe de o parte, opera?iunile în cauz?, în pofida aplic?rii formale a condi?iilor prev?zute de dispozi?iile relevante din Directiva TVA ?i a legisla?iei na?ionale care transpune aceast? directiv?, trebuie s? aib? drept rezultat ob?inerea unui avantaj fiscal a c?rui acordare ar fi contrar? obiectivului urm?rit prin aceste dispozi?ii. Pe de alt? parte, dintr-un ansamblu de elemente obiective trebuie s? reias? c? scopul esen?ial al opera?iunilor în cauz? se limiteaz? la ob?inerea acestui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C?255/02, EU:C:2006:121, punctele 74 ?i 75, precum ?i Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 54 ?i jurispruden?a citat?). În acest cadru, revine instan?ei na?ionale sarcina de a verifica, în conformitate cu normele privind probele din dreptul na?ional, dac? sunt întrunite elementele constitutive ale unei practici abuzive. Cu toate acestea, dac? este cazul, Curtea, pronun?ându-se asupra unei trimiteri preliminare, poate oferi

precizări menite să orienteze instanța națională în interpretarea sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 76 și 77).

36 Cu privire la prima condiție trebuie să se constate că, chiar presupunând că deducerea solicitată de cumpărătorul unui bun imobil a TVA-ului pe care l-a achitat în amonte cu ocazia preluării acestui bun poate fi calificată drept avantaj fiscal, el nu poate fi considerat ca fiind contrar obiectivelor urmărite de Directiva TVA. Astfel cum a subliniat doamna avocat general la punctele 40-44 din concluzii, acest lucru rezultă din articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, care permite statelor membre să prevadă posibilitatea unei taxări inverse asupra destinatarului prestației și să transfere sarcina TVA-ului către persoana impozabilă destinatară a operațiunii supuse acestei taxe, în ipoteza livrării unui bun imobil vândut de debitorul unei creanțe executorii în cadrul unei proceduri de vânzare silită. Deși Republica Lituania a ales să nu recurgă la acest mecanism, însăși existența posibilității prevăzute de această dispoziție dovedește că legiuitorul Uniunii nu a considerat deducerea TVA-ului achitat de cumpărătorul unui bun imobil în cadrul unei proceduri de vânzare silită ca fiind contrar obiectivelor Directivei TVA.

37 Este adevărat că, la punctele 42-45 din Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), Curtea a declarat în esență că Directiva TVA nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia cocontractantul unei persoane obligate la plata TVA-ului despre care s-a stabilit că ȋtia sau ar fi trebuit să ȋtie că această persoană nu ar plăti taxa respectivă, exercitându-și în același timp el însuși dreptul de deducere în amonte, este considerat codebitor solidar al TVA-ului neachitat și al majorărilor sale.

38 Cu toate acestea, pentru motivele prezentate de doamna avocat general la punctele 46 și 47 din concluzii, trebuie să se constate că situația unei persoane impozabile care cumpără un bun imobil în urma unei proceduri de vânzare silită reglementate de lege, sub controlul autorităților publice, nu este comparabilă cu cea a cocontractantului debitorului principal al TVA-ului în cauza în care s-a pronunțat acea hotărâre. Astfel, din simplele dificultăți financiare cu care se confruntă un debitor al cărui bun a fost vândut prin intermediul executării silite nu se poate deduce intenția sa nelegală de a nu plăti TVA-ul. Prin urmare, nu este posibil să se considere, pentru acest simplu motiv, că, realizând o tranzacție comercială cu el, cumpărătorul acestui bun săvârșește un abuz de drept.

39 Potrivit celei de a doua condiții constitutive a abuzului de drept, trebuie să reiasă dintr-un ansamblu de elemente obiective că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal. În această privință trebuie arătat mai întâi că din dosarul de care dispune Curtea reiese că, în cauza principală, HA.EN. era creditor al vânzătorului și dispunea de o ipotecă asupra bunului imobil în discuție care a făcut obiectul unei vânzări silite. În asemenea împrejurări, trebuie să se considere că preluarea de către un creditor, în urma unor licitații răsărite, a unui bun imobil asupra căruia dispunea de o astfel de garanție poate în esență să fie motivat nu de obținerea vreunui avantaj fiscal, ci de voința sa de a-și recupera în tot sau în parte creanța de la un debitor aflat în procedura de reorganizare judiciară, prin mijloacele legale aflate la dispoziția sa, cum ar fi o procedură de vânzare silită.

40 Ținând seama de faptul că aceasta are loc în cadrul unei proceduri reglementate de lege, care are, desigur, vocația de a se aplica într-un context excepțional, cel al insolvenței unui operator economic, dar care este totuși inerent vieții economice, și având în vedere *a priori* obiectivul legitim pe care îl urmărește, o asemenea operațiune nu poate fi asimilată unui aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, pe care principiul interzicerii abuzului de drept îl interzice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 35 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul

35 ?i jurispruden?a citat?).

41 În această privin?, cunoa?terea de c?tre cump?r?tor a dificult??ilor financiare ale v?nz?torului, a poten?ialei sale insolabilit??i sau, precum în spe?, a procedurii de reorganizare judiciar? deschise ?i a eventualei inciden?e a unor astfel de împrejur?ri asupra pl??ii c?tre trezorerie a TVA?ului privind opera?iunea pare s? constituie o împrejurare inherent? procedurilor de v?nzare silit? ?i nu poate s? fie în sine suficient? pentru a stabili caracterul abuziv al opera?iunii în cauz? ?i, prin urmare, s? justifice refuzul dreptului de deducere.

42 Având în vedere cele de mai sus, autorit??ile fiscale ale unui stat membru nu pot, din punctul de vedere al dreptului Uniunii, s? considere în mod valabil c?, în cadrul v?nz?rii unui bun imobil între persoane impozabile în urma unei proceduri de v?nzare silit? reglementate de lege, simplul fapt c? cump?r?torul ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? v?nz?torul avea dificult??i financiare ?i c? ele ar putea avea drept consecin?? ca acesta din urm? s? nu pl?teasc? TVA?ul trezoreriei implic? faptul c? acest cump?r?tor a s?vâr?it un abuz de drept ?i deci s? îi refuze dreptul de a deduce TVA?ul pl?tit în amonte.

43 O astfel de practic? na?ional? ar fi de asemenea contrar? principiului neutralit??ii fiscale, în m?sura în care ea implic? faptul c? cump?r?torii de bunuri imobile nu sunt autoriza?i s? deduc? TVA?ul achitat în amonte în cadrul unei proceduri de v?nzare silit?, ceea ce înseamn? c? le revine sarcina acestei taxe, în timp ce principiul neutralit??ii fiscale urm?re?te tocmai s? îl degreveze în întregime pe întreprinz?tor de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor sale economice (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 martie 2014, Malburg, C?204/13, EU:C:2014:147, punctul 41 ?i jurispruden?a citat?).

44 Practica men?ionat? echivaleaz? cu obligarea acestor cump?r?tori s? suporte riscul pe care insolabilitatea v?nz?torului îl implic? în ceea ce prive?te plata efectiv? a TVA?ului c?tre trezorerie, risc a c?rui suportare revine îns?, în principiu, trezoreriei.

45 O atare concluzie se impune cu atât mai mult cu cât Republica Lituania a ales s? nu exercite posibilitatea, oferit? de articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, de a institui, în aceste împrejur?ri precise, un mecanism de taxare invers?, al c?rui scop este tocmai acela de a atenua riscul de insolabilitate a persoanei obligate la plata TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 iunie 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C?125/12, EU:C:2013:392, punctul 28).

46 Astfel cum a ar?tat doamna avocat? general? la punctele 47, 51 ?i 52 din concluzii, practica men?ionat?, în m?sura în care conduce la privarea de dreptul lor de deducere a persoanelor impozabile care au dobândit un bun imobil în cadrul unei proceduri de v?nzare silit?, ar putea contribui de asemenea la restrângerea cercului poten?ialilor dobânditori. Prin urmare, ea este contrar? obiectivului urm?rit de acest tip de proceduri, ?i anume valorificarea optim? a activelor debitorului în vederea îndeplinirii optime a creditorilor s?i. În plus, tinde s? izoleze operatorii economici confrunta?i cu dificult??i financiare ?i s? diminueze capacitatea acestora de a realiza tranzac?ii într-un mod care nu este conform cu principiul neutralit??ii fiscale, acesta opunându-se distinc?iilor operate între persoanele impozabile în func?ie de situa?ia lor financiar?.

47 Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 168 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu principiul neutralit??ii fiscale trebuie interpretat în sensul c? se opune unei practici na?ionale care, în cadrul v?nz?rii unui bun imobil între persoane impozabile, const? în a refuza cump?r?torului dreptul de a deduce TVA?ul achitat în amonte pentru simplul fapt c? acesta ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? v?nz?torul se afla în dificultate financiar? sau chiar în stare de insolabilitate ?i c? această împrejurare ar putea avea drept consecin?? faptul c? acesta din urm? nu va pl?ti sau nu va putea pl?ti TVA?ul

trezoreriei.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 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 patra) declară:

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu principiul neutralității fiscale

trebuie interpretat în sensul că

se opune unei practici naționale care, în cadrul vânzării unui bun imobil între persoane impozabile, constă în a refuza cumpărătorului dreptul de a deduce taxa pe valoare adăugată (TVA) achitată în amonte pentru simplul fapt că acesta Ția sau ar fi trebuit să Ție că vânzătorul se afla în dificultate financiară sau chiar în stare de insolabilitate și că această împrejurare ar putea avea drept consecință faptul că acesta din urmă nu va plăti sau nu va putea plăti TVA-ul trezoreriei.

Semnături

* Limba de procedură: lituaniana.