

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a zecea)

1 decembrie 2022(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 – Dreptul de deducere a TVA?ului – Principiile neutralit??ii fiscale, efectivit??ii ?i propor?ionalit??ii – Fraud? – Prob? – Obliga?ia de diligen?? a persoanei impozabile – Luarea în considerare a unei înc?lc?ri a obliga?iilor care decurg din dispozi?iile na?ionale ?i din dreptul Uniunii referitoare la siguran?a lan?ului alimentar – Mandat acordat de persoana impozabil? unui ter? pentru a efectua opera?iunile taxabile – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolul 47 – Dreptul la un proces echitabil”

În cauza C?512/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de F?városi Törvényszék (Curtea din Budapesta?Capital?, Ungaria), prin decizia din 31 mai 2021, primit? de Curte la 17 august 2021, în procedura

Aquila Part Prod Com SA

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a doua),

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

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Aquila Part Prod Com SA, de L. Réti, ügyvéd;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér ?i K. Szíjjártó, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek ?i J. Vl?il, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de B. Béres ?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 9 alineatul (1), a articolelor 10 și 167, a articolului 168 litera (a) și a articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) coroborate cu principiile neutralității fiscale, proporționalității și securității juridice, precum și cu articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Aquila Part Prod Com SA, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu cuantumul taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate de această societate pentru lunile august-noiembrie 2012.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

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

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

4 Potrivit articolului 10 din această directivă:

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

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

6 Articolul 168 din Directiva 2006/112 prevede:

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

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

[...]"

7 Potrivit articolului 178 din această directivă:

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

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

[...]"

Dreptul maghiar

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

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

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

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

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

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

[...]

6. Cu ocazia stabilirii situației de fapt, autoritatea fiscală este obligată să cerceteze de asemenea faptele care sunt în beneficiul contribuabilului. O faptă sau o împrejurare nedovedită nu poate – cu excepția procedurii de estimare – să fie apreciată în detrimentul contribuabilului.”

11 Articolul 26 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) (*Magyar Közlöny* 2007/155, 16 noiembrie 2007, p. 10893, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„Atunci când expedierea sau transportul se efectuează de către furnizor, de către cumpărător sau, în numele oricăruia, de către un terț, locul livrării bunului este cel în care se află bunul la momentul expedierii sau al plecării transportului, menționând cumpărătorul ca destinatar.”

12 Articolul 27 din Legea privind TVA-ul prevede la alineatul (1):

„În cazul în care un bun a fost obiectul mai multor vânzări succesive, astfel încât a fost expedit sau transportat direct de la furnizorul inițial la cumpărătorul final desemnat ca destinatar, articolul 26 se aplică numai unei singure livrări a bunului.”

13 Potrivit articolului 119 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul:

„Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia naștere la momentul la care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzătoare taxei calculate aferente intrărilor (articolul 120).”

14 Articolul 120 din Legea privind TVA-ul prevede:

„În cazul în care persoana impozabilă – acționând în această calitate – utilizează sau exploatează în alt mod produsele sau serviciile cu scopul de a efectua livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, aceasta are dreptul de a deduce din taxa datorată:

a) taxa care i-a fost facturată de altă persoană impozabilă – inclusiv persoanele sau organismele care fac obiectul regimului simplificat al impozitului pe profit – cu ocazia achiziției bunurilor sau a utilizării serviciilor.

[...]”

15 Articolul 127 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul prevede:

„Exercitarea dreptului de deducere este supusă condiției de fond ca persoana impozabilă să dețină personal:

a) în situația menționată la articolul 120 litera a), o factură emisă pe numele său care să dovedească realizarea operațiunii.

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 Aquila Part Prod Com este succesoarea în drepturi a Agrirom SRL, o societate română ce are, începând cu 2 iunie 2010, un număr de înregistrare în scopuri de TVA în Ungaria. Activitatea principală a Aquila Part Prod Com este de a servi drept intermediar pentru comerțul cu ridicata de produse alimentare, bătute și produse din tutun. La 1 aprilie 2011, această societate a încheiat cu o altă societate un contract de mandat prin care i-a încredințat acesteia din urmă realizarea activității de cumpărare și de vânzare de bunuri în numele mandantului.

17 În cursul anilor 2012-2017, administrația fiscală a efectuat un control privind TVA-ul aferent lunilor august-noiembrie 2012, desfășurând numeroase investigații. La finalul acestui control, administrația respectivă a adoptat patru decizii prin care a efectuat o rectificare a TVA-ului în cuantum de 86 815 000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 206 000 de euro) pentru luna august 2012, 66 012 000 HUF (aproximativ 157 000 de euro) pentru luna septembrie 2012, 109 400 000 HUF (aproximativ 260 000 de euro) pentru luna octombrie 2012 și 24 607 000 HUF (aproximativ 58 500 de euro) pentru luna noiembrie 2012, care corespundea în cea mai mare parte unei cereri de rambursare a TVA-ului considerate neîntemeiate și în mică parte unei impozități insuficiente. În plus, au fost aplicate o amendă fiscală și dobânzi de întârziere.

18 În aceste decizii, administrația fiscală a constatat că, în perioadele examinate, persoana impozabilă a participat la o fraudă de tip carusel. Această constatare se întemeiază în special pe încălcarea dispozițiilor dreptului național privind siguranța lanțului alimentar și a dispozițiilor

Regulamentului (CE) nr. 178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor generale ale legislației alimentare, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare (JO 2002, L 31, p. 1, Ediție specială, 15/vol. 8, p. 68), care ar demonstra că obiectivul urmărit era redirecționarea bunurilor în discuție din Slovacia către Ungaria. Aceasta se întemeiază de asemenea pe operațiunile financiare ale diferitelor societăți care au participat la lanțul de livrări, pe marja comercială redusă aplicată de fiecare dintre aceste societăți și pe comportamentul nerezonabil în materie comercială al unora dintre ele, care ar demonstra că era vorba despre o facturare în lanț prin care se urmărea dobândirea unui avantaj fiscal ilicit și eludarea cu bună știință a impozitării.

19 În deciziile menționate, administrația fiscală a reținut un număr mare de elemente ce ar dovedi participarea activă a persoanei impozabile la o fraudă, printre care faptul că contractele erau încheiate cu participarea acesteia, existența unei clauze neobișnuite în contractele de transport, faptul că clientul slovac a revândut către Ungaria bunurile pe care și le-a procurat în aceeași zi în Ungaria și existența unor legături între persoanele implicate în facturarea în lanț. Ea a evocat de asemenea elemente ce ar demonstra că persoana impozabilă nu a dat dovadă de o diligență suficientă, printre care faptul că administratorul societății cu care persoana impozabilă încheiase un contract de mandat participase deja anterior la o fraudă în materie de TVA, faptul că această societate participase la facturarea în lanț frauduloasă, precum și alte fapte ce ar demonstra participarea administratorului respectiv la fraudă.

20 Întrucât cele patru decizii ale administrației fiscale au fost confirmate printr-o decizie din 8 decembrie 2017 a Direcției de soluționare a contestațiilor, Aquila Part Prod Com a sesizat Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), instanța de trimitere, cu o acțiune în susținerea căreia arată că procedura fiscală s-a desfășurat pe baza unei idei preconcepute și invocă în esență lipsa unor elemente de probă care să demonstreze că putea avea cunoștință de existența unei fraude săvârșite în amonte. Aceasta afirmă că a făcut dovada diligenței adecvate pentru a evita participarea la o fraudă prin stabilirea unor norme interne privind achizițiile care impun ca furnizorii să facă obiectul unor verificări înainte de încheierea unui contract și care interzic orice plată în numerar. În acest context, Aquila Part Prod Com reproșează în special administrației fiscale că a ignorat contractul de mandat pe care îl încheiase cu o altă societate și că a asimilat cunoașterea faptelor constitutive ale fraudei pe care reprezentantul legal o avusese cu propria cunoaștere a acestor fapte.

21 Direcția de soluționare a contestațiilor contestă în fața instanței de trimitere argumentele menționate arătând în special că o încălcare a normelor în materie de siguranță a lanțului alimentar poate constitui un element printre altele care indică faptul că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA.

22 Instanța de trimitere consideră necesar ca Curtea să furnizeze indicații cu privire la aspectul dacă împrejurările invocate de Direcția de soluționare a contestațiilor pot fi considerate elemente obiective, în sensul Hotărârii din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373), care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă și dacă, ținând seama de natura lanțului de aprovizionare constatat în cauza principală, întinderea obligației de diligență impuse de administrația fiscală în cauza principală este conformă cu normele privind proba interpretate de Curte, cu dispozițiile Directivei 2006/112 și cu principiile care guvernează exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului.

23 În special, instanța de trimitere ridică, în primul rând, problema dacă administrația fiscală putea asimila cunoașterea faptelor constitutive ale fraudei pe care o avusese o persoană fizică, reprezentant legal al unei societăți cu care persoana impozabilă încheiase un contract de mandat

pentru desfășurarea activității sale, cu cunoașterea acestora pe care persoana impozabilă respectivă o avea, fără a examina conținutul contractului de mandat. În al doilea rând, instanța de trimitere ridică, având în vedere situația de fapt din cauza principală, problema diligenței care i se poate impune persoanei impozabile pentru a evita participarea la o fraudă? și, în cadrul unei fraude de tip carusel, problema împrejurărilor care pot fi reținute pentru a stabili că persoana impozabilă putea avea cunoștințe de această fraudă. În al treilea rând, ea ridică problema dacă administrația fiscală poate, pentru a refuza dreptul de deducere a TVA-ului, să se întemeieze pe o încălcare a altor norme decât cele care țin de dreptul fiscal, precum cele referitoare la siguranța lanțului alimentar.

24 În aceste condiții, Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta/Capitală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este compatibil cu dreptul Uniunii și, în special, cu articolul 9 alineatul (1) și cu articolul 10 din Directiva [2006/112], precum și cu principiul neutralității fiscale o practică a autorităților fiscale potrivit căreia, în mod automat și fără a efectua vreo verificare, ceea ce ține o persoană fizică ce se află într-un raport juridic cu o persoană juridică ce acționează în calitate de mandatar, care are personalitate juridică proprie, distinctă de cea a persoanei impozabile, care este mandantul, este asimilat cu ceea ce ține persoana impozabilă, fără ca între persoana fizică respectivă și persoana impozabilă să existe vreun raport juridic, neluând în considerare prevederile contractului încheiat între mandant și mandatar și nici dispozițiile legii străine care reglementează raportul juridic de mandat?

2) [Articolul] 167, [articolul] 168 litera (a) și [articolul] 178 litera (a) din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că, în cazul în care autoritatea fiscală constată existența unei facturări în lanț circular, acest fapt este în sine o circumstanță obiectivă suficientă pentru a dovedi fraudă fiscală sau, într-o astfel de situație, autoritatea fiscală trebuie să indice de asemenea membrul sau membrii lanțului care a (au) comis fraudă fiscală și care a fost *modus operandi* al acestuia (acestora)?

3) Articolele menționate anterior din Directiva [2006/112], citite în lumina cerințelor proporționalității și privind caracterul rezonabil, trebuie interpretate în sensul că, inclusiv în cazul în care autoritatea fiscală consideră, pe baza circumstanțelor concrete ale cauzei, că persoana impozabilă trebuia să fie mai diligentă, acesteia nu i se poate solicita să verifice împrejurări pe care autoritatea fiscală nu le-a putut descoperi decât în urma unei inspecții cu o durată de aproximativ cinci ani, care a necesitat numeroase verificări suplimentare prin intermediul unor instrumente de drept public, astfel încât protecția secretelor comerciale ale persoanelor impozabile nu a constituit un obstacol în calea verificării? În cazul în care este necesară o mai mare diligență, este suficient, pentru a se considera că a fost dovedită diligența necesară, ca persoana impozabilă să își extindă controlul și asupra unor împrejurări care nu figurează printre cele indicate în Hotărârea [din 21 iunie 2012, Mahagében și David (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373),] în ceea ce privește potențialii parteneri de afaceri, astfel încât să dispună de reguli interne de aprovizionare pentru verificarea acelor parteneri, să nu accepte plăți în natură, să includă în contractele pe care le încheie clauze privind eventualele riscuri și să examineze și alte împrejurări în cadrul operațiunilor?

4) Articolele menționate anterior din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că, pentru ca autoritatea fiscală să aprecieze că persoana impozabilă a participat în mod activ la o fraudă fiscală, este suficient, în acest caz, ca dovezile descoperite să evidențieze faptul că persoana impozabilă, dacă ar fi dat dovadă de diligență necesară, ar fi putut să aibă cunoștințe de faptul că participa la o fraudă fiscală, fără a fi necesar ca din dovezile respective să rezulte că ținea acest lucru, prin participarea sa activă la fraudă respectivă? În cazul în care se dovedește

participarea activ? la o fraud? fiscal? sau cunoa?terea acestei particip?ri, autoritatea fiscal? trebuie s? dovedeasc? comportamentul fraudulos al persoanei impozabile, concretizat prin faptul c? a ac?ionat în mod concertat cu membrii din amonte ai lan?ului sau este suficient s? demonstreze, pe baza unor dovezi obiective, c? membrii lan?ului se cunosc?

5) Este compatibil? cu articolele men?ionate anterior din Directiva [2006/112] ?i cu dreptul la un proces echitabil recunoscut ca principiu general la articolul 47 din [cart?], precum ?i cu principiul securit??ii juridice o practic? a autorit??ii fiscale constând în faptul c? î?i întemeiaz? decizia pe o presupus? înc?lcare a unor dispozi?ii privind siguran?a lan?ului alimentar care nu au niciun efect asupra respect?rii de c?tre persoana impozabil? a obliga?iilor sale fiscale sau asupra circula?iei facturilor sale, pe care legisla?ia fiscal? nu le prevede nicidecum în leg?tur? cu persoana impozabil? ?i care nu au niciun efect asupra realit??ii opera?iunilor verificate de autoritatea fiscal? ?i asupra con?tientiz?rii de c?tre persoana impozabil?, verificat? în cadrul procedurii fiscale?

6) În cazul unui r?spuns afirmativ la întrebarea preliminar? anterioar?:

Este compatibil? cu articolele men?ionate anterior din Directiva [2006/112] ?i este conform? cu dreptul la un proces echitabil recunoscut ca principiu general la articolul 47 din [cart?], precum ?i cu principiul securit??ii juridice o practic? a autorit??ii fiscale constând în faptul c?, f?r? interven?ia organismului oficial cu atribu?ii în materie de siguran?a lan?ului alimentar, ce are competen?? material? ?i teritorial?, autoritatea fiscal?, prin decizia sa, face aprecieri cu privire la persoana impozabil? care intr? în sfera competen?ei respectivului organism oficial, astfel încât deduce, pe baza înc?lc?rilor constatate cu privire la siguran?a lan?ului alimentar – chestiune care nu intr? în sfera sa de competen?? – consecin?e juridice de drept fiscal pentru persoana impozabil?, f?r? ca aceasta din urm? s? fi putut contesta constatarea înc?lc?rii normelor privind siguran?a lan?ului alimentar în cadrul unei proceduri independente de cea fiscal? ?i care respect? garan?iile fundamentale ?i drepturile p?r?ilor?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la a doua întrebare

25 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, care trebuie analizat? în primul rând, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? Directiva 2006/112 trebuie interpretat? în sensul c? se opune, atunci când autoritatea fiscal? inten?ioneaz? s? refuze unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte pentru motivul c? aceast? persoan? impozabil? a participat la o fraud? în materie de TVA de tip carusel, ca autoritatea fiscal? men?ionat? s? se limiteze la a stabili c? opera?iunea respectiv? face parte dintr?o facturare în lan? circular?, f?r? a identifica to?i actorii care au participat la fraud? men?ionat? ?i ac?iunile lor respective.

26 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 ?i Recolta Recycling, C?439/04 ?i C?440/04, EU:C:2006:446, punctele 54 ?i 55, precum ?i Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 45 ?i jurispruden?a citat?).

27 În ceea ce prive?te fraud?a, potrivit unei jurispruden?e constante, beneficiul dreptului de deducere trebuie refuzat nu numai atunci când o fraud? în materie de TVA este s?vâr?it? chiar de

persoana impozabil?, ci ?i atunci când se stabile?te c? această persoan? impozabil?, c?reia i?au fost livrate bunurile sau i?au fost prestate serviciile care justific? dreptul de deducere, ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ionarea acestor bunuri sau servicii, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling, C?439/04 ?i C?440/04, EU:C:2006:446, punctul 59, Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 45, precum ?i Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 46).

28 Curtea a precizat de asemenea în mod repetat, în situa?ii în care condi?iile de fond ale dreptului de deducere erau îndeplinite, c? beneficiul dreptului de deducere nu îi poate fi refuzat persoanei impozabile decât cu condi?ia s? se stabileasc?, în raport cu elemente obiective, c? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ionarea acestor bunuri sau servicii care justific? dreptul de deducere, participa la o opera?iune implicat? într-o astfel de fraud? s?vâr?it? de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lan?ul acestor livr?ri sau al acestor prest?ri (Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 48 ?i jurispruden?a citat?).

29 Astfel, Curtea a statuat în această privin?? c? este incompatibil cu regimul dreptului de deducere prev?zut de Directiva 2006/112 faptul de a sanc?iona, prin refuzarea acestui drept, o persoan? impozabil? care nu ?tia sau nu ar fi putut s? ?tie c? opera?iunea în cauz? era implicat? într-o fraud? s?vâr?it? de furnizor sau c? o alt? opera?iune care face parte din lan?ul de livrare, anterior? sau posterior? celei realizate de persoana impozabil? men?ionat?, era afectat? de o fraud? în materie de TVA, instituirea unui sistem de r?spundere obiectiv? dep??ind ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului (Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 49 ?i jurispruden?a citat?).

30 În plus, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excep?ie de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezint? acest drept, revine autorit??ilor fiscale sarcina s? stabileasc? corespunz?tor cerin?elor legale elementele obiective care permit s? se concluzioneze c? persoana impozabil? a s?vâr?it o fraud? în materie de TVA sau ?tia ori ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunea invocat? pentru a justifica dreptul de deducere era implicat? într-o asemenea fraud?. Revine în continuare instan?elor na?ionale sarcina de a verifica dac? autorit??ile fiscale implicate au stabilit existen?a unor astfel de elemente obiective (Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 50 ?i jurispruden?a citat?).

31 Întrucât dreptul Uniunii nu prevede norme referitoare la modalit??ile de administrare a probelor în materie de fraud? privind TVA-ul, aceste elemente obiective trebuie s? fie stabilite de autoritatea fiscal? în conformitate cu normele privind proba prev?zute de dreptul na?ional. Totu?i, aceste norme nu trebuie s? aduc? atingere eficacit??ii dreptului Uniunii (Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 51 ?i jurispruden?a citat?).

32 Din jurispruden?a amintit? la punctele 27-31 din prezenta hot?râre rezult? c? beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat acestei persoane impozabile decât dac?, dup? ce a procedat la o apreciere global? a tuturor elementelor ?i împrejur?rilor de fapt din spe??, efectuat? în conformitate cu normele privind proba din dreptul na?ional, se stabile?te c? aceasta a s?vâr?it o fraud? în materie de TVA sau ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunea invocat? ca temei al respectivului drept era implicat? într-o astfel de fraud?. Beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când aceste fapte au fost dovedite corespunz?tor cerin?elor legale, altfel decât prin supozi?ii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 52 ?i jurispruden?a citat?).

33 Trebuie s? se deduc? de aici c? autoritatea fiscal? care inten?ioneaz? s? refuze beneficiul

dreptului de deducere trebuie să stabilească corespunzător cerințelor legale, în conformitate cu normele privind proba prevăzute de dreptul național și să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii, atât elementele obiective care stabilesc existența fraudei în materie de TVA, cât și pe cele care stabilesc că persoana impozabilă a săvârșit această fraudă sau că și-a sau ar fi trebuit să și-o operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă menționată.

34 Această cerință de probă interzice, indiferent de tipul de fraudă sau de actele examinate, recurgerea la supoziții sau la prezumții ce ar avea ca efect, prin răsturnarea sarcinii probei, să aducă atingere principiului fundamental al sistemului comun al TVA-ului constituit de dreptul de deducere și, prin urmare, eficacității dreptului Uniunii.

35 În consecință, deși existența unei facturări în lanț circulară constituie un indiciu serios care sugerează existența unei fraude, de care trebuie să se țină seama în cadrul aprecierii globale a tuturor elementelor și a tuturor împrejurărilor de fapt din speță, nu se poate admite posibilitatea ca autoritatea fiscală să se limiteze, în scopul de a dovedi existența unei fraude de tip carusel, la a stabili că operațiunea în cauză face parte dintr-o facturare în lanț circulară.

36 Revine autorităților fiscale sarcina, pe de o parte, de a caracteriza cu precizie elementele constitutive ale fraudei și de a face dovada acțiunilor frauduloase și, pe de altă parte, de a dovedi că persoana impozabilă a participat activ la această fraudă sau că și-a sau ar fi trebuit să și-o operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă menționată. Totuși, dovada existenței fraudei și a participării persoanei impozabile la această fraudă nu presupune în mod necesar identificarea tuturor actorilor care au participat la această fraudă, precum și a acțiunilor lor respective. Astfel cum s-a amintit la punctul 30 din prezenta hotărâre, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale au făcut această dovadă corespunzător cerințelor legale.

37 Din considerațiile care precedă rezultă că trebuie să se răspundă la a doua întrebare că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că:

– se opune, atunci când autoritatea fiscală intenționează să refuze unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru motivul că această persoană impozabilă a participat la o fraudă în materie de TVA de tip carusel, ca această autoritate fiscală să se limiteze la a stabili că operațiunea respectivă face parte dintr-o facturare în lanț circulară;

– revine autorităților fiscale menționate sarcina, pe de o parte, de a caracteriza cu precizie elementele constitutive ale fraudei și de a dovedi acțiunile frauduloase și, pe de altă parte, de a dovedi că persoana impozabilă a participat în mod activ la această fraudă sau că și-a sau ar fi trebuit să și-o operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă respectivă, ceea ce nu presupune în mod necesar identificarea tuturor actorilor care au participat la fraudă, precum și a acțiunilor lor respective.

Cu privire la a patra întrebare

38 Prin intermediul celei de a patra întrebări, care trebuie analizată în al doilea rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune, atunci când autoritatea fiscală evocă, pentru a refuza dreptul de deducere, o participare activă a persoanei impozabile la o fraudă în materie de TVA, ca această autoritate fiscală să îi întemeieze refuzul pe elemente de probă care nu dovedesc o astfel de participare, ci faptul că persoana impozabilă menționată ar fi putut și-o, dând dovadă de întreaga diligență cerută, că operațiunea în cauză era implicată într-o asemenea fraudă. În plus, aceasta solicită să se stabilească dacă faptul că membrii lanțului de livrări din care face parte operațiunea respectivă se cunoșteau constituie o împrejurare suficientă pentru a stabili participarea persoanei

impozabile la fraud?.

39 Reiese din jurispruden?a Cur?ii amintit? la punctul 27 din prezenta hot?râre c?, în caz de fraud? în materie de TVA, dreptul de deducere trebuie refuzat în trei cazuri, ?i anume, în primul rând, în cazul în care se stabile?te c? persoana impozabil? a s?vâr?it ea îns?și o fraud? în materie de TVA, în al doilea rând, în cazul în care se stabile?te c? persoana impozabil? ?tia c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? în materie de TVA ?i, în al treilea rând, în cazul în care se stabile?te c? persoana impozabil? ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune implicat? într-o astfel de fraud?.

40 În ceea ce prive?te al doilea ?i al treilea caz, care privesc o participare pasiv? la fraud?, s?a considerat c? o persoan? impozabil? care ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? în materie de TVA trebuie, potrivit Directivei 2006/112, s? fie considerat? participant la fraud?, indiferent dac? ob?ine sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul opera?iunilor taxabile pe care le efectueaz? în aval, întrucât persoana impozabil? men?ionat?, într-o asemenea situa?ie, îi ajut? pe autorii fraudei respective ?i devine complice la aceasta (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punctul 47 ?i jurispruden?a citat?).

41 În cazul în care se stabile?te c? persoana impozabil? ?tia, în orice mod, c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? în materie de TVA s?vâr?it? în amonte în lan?ul livr?rilor sau al prest?rilor de servicii, singurul act pozitiv care este determinant pentru a justifica un refuz al dreptului de deducere este achizi?ionarea bunurilor sau serviciilor în cauz?. Prin urmare, pentru a justifica un astfel de refuz, nu este deloc necesar s? se stabileasc? faptul c? aceast? persoan? impozabil? a participat activ la fraud? respectiv?, într-un mod sau altul, fie doar prin încurajarea sau favorizarea activ? a acestei fraude (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctul 26).

42 În cazul în care se stabile?te c? persoana impozabil? ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? în materie de TVA s?vâr?it? în amonte în lan?ul livr?rilor sau al prest?rilor de servicii, omisiunea de a îndeplini anumite diligen?e conduce la un refuz al dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctul 27).

43 Atunci când autoritatea fiscal? evoc? o participare activ? a persoanei impozabile la fraud? în materie TVA pentru a refuza dreptul de deducere, acesteia îi revine, în temeiul jurispruden?ei amintite la punctul 30 din prezenta hot?râre, sarcina de a dovedi acest lucru. Totu?i, nimic nu se opune ca ea s? întemeieze într-un asemenea caz acest refuz, cu titlu complementar sau subsidiar, pe elemente de prob? care dovedesc c?, în orice caz, persoana impozabil? ar fi trebuit s? ?tie, dac? ar fi dat dovad? de diligen?a care îi putea fi cerut?, c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud?. Astfel, dovada acestui fapt, dac? este adus?, este suficient? pentru a stabili participarea persoanei impozabile la fraud? ?i, prin urmare, pentru a justifica acest refuz.

44 În toate cazurile, simplul fapt c? membrii lan?ului de livr?ri se cunosc, dac? trebuie s? fie luat în considerare în aprecierea global? a tuturor elementelor ?i a tuturor împrejur?rilor de fapt din spe??, nu constituie un element suficient pentru a dovedi participarea persoanei impozabile la fraud?.

45 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la a patra întrebare c? Directiva 2006/112 trebuie interpretat? în sensul c?:

— nu se opune, atunci când autoritatea fiscal? evoc?, pentru a refuza dreptul de deducere, o

participare activ? a persoanei impozabile la o fraud? în materie de TVA, ca această autoritate fiscal? s? îi întemeieze refuzul, cu titlu complementar sau subsidiar, pe elemente de prob? care nu dovedesc o astfel de participare, ci faptul c? persoana impozabil? men?ionat? ar fi putut ?ti, dând dovadă de întreaga diligen?? cerut?, c? opera?iunea în cauz? era implicat? într-o asemenea fraud?;

— simplul fapt c? membrii lan?ului de livr?ri din care face parte această opera?iune se cuno?teau nu constituie un element suficient pentru a stabili participarea persoanei impozabile la fraud?.

Cu privire la a treia întrebare

46 Prin intermediul celei de a treia întreb?ri, care trebuie analizat? în al treilea rând, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? Directiva 2006/112 coroborat? cu principiul propor?ionalit??ii trebuie interpretat? în sensul c? se opune, atunci când exist? indicii care permit s? se suspecteze existen?a unor nereguli sau a unei fraude, ca persoanei impozabile s? i se impun? s? dea dovadă de o diligen?? sporit? pentru a se asigura c? opera?iunea pe care o efectueaz? nu o determin? s? participe la o fraud? ?i s? efectueze verific?ri complexe ?i aprofundate precum cele care pot fi realizate de administra?ia fiscal?.

47 Instan?a de trimitere ridic?, în această privin??, problema dac? se poate considera c? persoana impozabil? a dat dovadă de suficient? diligen?? atunci când dovede?te în special c? a stabilit norme interne în materie de achizi?ii având ca obiect verificarea situa?iei partenerilor s?i ?i c? refuz? orice plat? în numerar.

48 Curtea a statuat în mai multe rânduri c? nu este contrar dreptului Uniunii s? se impun? ca un operator s? ia orice m?sur? care i s?ar putea cere în mod rezonabil pentru a se asigura c? opera?iunea pe care o efectueaz? nu conduce la o participare a sa la o fraud? fiscal? ?i c? stabilirea m?surilor care îi pot fi în mod rezonabil pretinse, într-o anumit? situa?ie, unei persoane impozabile care dore?te s? exercite dreptul de deducere a TVA?ului pentru a se asigura c? opera?iunile sale nu sunt implicate într-o fraud? s?vâr?it? de un operator în amonte depinde în mod esen?ial de situa?ia respectiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctele 54 ?i 59, Hot?rârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punctul 52, precum ?i Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctul 28).

49 Curtea a precizat c?, atunci când exist? indicii care permit s? se presupun? existen?a unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, în func?ie de împrejur?rile situa?iei, s? se vad? obligat s? ob?in? informa?ii cu privire la un alt operator de la care inten?ioneaz? s? achizi?ioneze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia (Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 60, Ordonan?a din 3 septembrie 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punctul 55, precum ?i Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctul 29).

50 Totu?i, autoritatea fiscal? nu poate impune persoanei impozabile s? întreprind? verific?ri complexe ?i aprofundate referitoare la un furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt în atribu?ia acestei autorit??i (Hot?rârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punctul 51).

51 În special, Curtea a statuat deja c? autoritatea fiscal? nu poate impune în general persoanei impozabile care dore?te s? exercite dreptul de deducere a TVA?ului, pe de o parte, s? verifice c? emitentul facturii aferente bunurilor ?i serviciilor pentru care se solicit? exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoan? impozabil?, c? dispunea de bunurile în cauz? ?i era în m?sur?

s? le livreze ?i c? a îndeplinit obliga?iile privind declararea ?i plata TVA?ului pentru a se asigura c? nu exist? nereguli sau fraude la nivelul opera?iunilor în amonte sau, pe de alt? parte, s? dispun? de documente în această privin?? [Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 61, precum ?i Hot?rârea din 4 iunie 2020, C. F. (Control fiscal), C?430/19, EU:C:2020:429, punctul 47].

52 Rezult? c? diligen?a impus? persoanei impozabile ?i m?surile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura c?, prin achizi?ia sa, nu particip? la o opera?iune implicat? într-o fraud? s?vâr?it? de un operator în amonte depind de împrejur?rile spe?ei ?i în special de aspectul dac? exist? sau nu exist? indicii care s? permit? persoanei impozabile, la momentul achizi?ion?rii pe care o efectueaz?, s? suspecteze existen?a unor nereguli sau a unei fraude. Astfel, în prezen?a unor indicii de fraud?, se poate a?tepta o diligen?? sporit? din partea persoanei impozabile. Cu toate acestea, nu i se poate impune acesteia s? efectueze verific?ri complexe ?i aprofundate, precum cele pe care administra?ia fiscal? are mijloacele s? le efectueze.

53 Problema dac? persoana impozabil? a dat dovad? de o diligen?? suficient? atunci când dovede?te în special c? a stabilit norme interne în materie de achizi?ii având ca obiect verificarea situa?iei partenerilor s?i ?i c? refuz? orice plat? în numerar ?ine de aprecierea situa?iei de fapt din litigiul principal ?i, prin urmare, de competen?a exclusiv? a instan?elor na?ionale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 16 iunie 2022, DuoDecad, C?596/20, EU:C:2022:474, punctul 37). Revine acestor instan?e sarcina de a aprecia dac?, având în vedere împrejur?rile spe?ei, persoana impozabil? a dat dovad? de suficient? diligen?? ?i a luat m?surile care îi pot fi în mod rezonabil pretinse în aceste împrejur?ri.

54 Din considera?iile care preced? rezult? c? trebuie s? se r?spund? la a treia întrebare c? Directiva 2006/112 coroborat? cu principiul propor?ionalit??ii trebuie interpretat? în sensul c?:

- nu se opune, atunci când exist? indicii care permit s? se suspecteze existen?a unor nereguli sau a unei fraude, ca persoanei impozabile s? i se impun? s? dea dovad? de o diligen?? sporit? pentru a se asigura c? opera?iunea pe care o efectueaz? nu o determin? s? participe la o fraud?;
- cu toate acestea, nu i se poate impune s? efectueze verific?ri complexe ?i aprofundate precum cele care pot fi efectuate de administra?ia fiscal?;
- revine instan?ei na?ionale sarcina de a aprecia dac?, având în vedere toate împrejur?rile spe?ei, persoana impozabil? a dat dovad? de o diligen?? suficient? ?i a luat m?surile care îi pot fi în mod rezonabil pretinse în aceste împrejur?ri.

Cu privire la a cincea ?i la a ?asea întrebare

55 Prin intermediul celei de a cincea ?i al celei de a ?asea întreb?ri, care trebuie analizate împreun?, în al patrulea rând, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? Directiva 2006/112, dreptul la un proces echitabil, consacrat la articolul 47 din cart?, ?i principiul securit??ii juridice trebuie interpretate în sensul c? se opun ca autoritatea fiscal? s? refuze unei persoane impozabile, pentru motivul c? nu a respectat obliga?iile care decurg din dispozi?iile na?ionale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguran?a lan?ului alimentar, beneficiul dreptului de deducere a TVA?ului, iar aceasta în absen?a unei decizii prealabile a organului administrativ competent s? constate o astfel de înc?lcare.

56 Întrucât instanța de trimitere nu a prezentat motivele pentru care solicită să se pronunțe cu privire la interpretarea principiului securității juridice, aceste două întrebări nu răspund în această privință cerințelor articolului 94 din Regulamentul de procedură al Curții, astfel încât ele sunt, în măsura în care vizează acest principiu, vădit inadmisibile.

57 În ceea ce privește Directiva 2006/112, Curtea a statuat, la punctul 41 din Hotărârea din 3 octombrie 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), că articolul 168 litera (a) din aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune ca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte să îi fie refuzat unei persoane impozabile care participă la lanțul alimentar pentru unicul motiv, dacă se presupune că este dovedit corespunzător, că această persoană impozabilă nu a respectat obligațiile referitoare la identificarea furnizorilor și în vederea trasabilității produselor alimentare, care îi revin în temeiul articolului 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002. Comisia a adăugat că nerespectarea acestor obligații poate constitui totuși un element printre altele care, împreună și în mod concordant, tind să indice că persoana impozabilă ția sau ar fi trebuit să ție că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA.

58 Situația este aceeași, prin extensie, în ceea ce privește încălcarea atât a dispozițiilor naționale, cât și a oricărei dispoziții a dreptului Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar și în ceea ce privește stabilirea atât a dovezii existenței unei fraude în materie de TVA, cât și a participării, în egală măsură activă și pasivă, a persoanei impozabile la această fraudă. Astfel, o asemenea încălcare nu este, în sine, un element care permite stabilirea acestor fapte, ci poate constitui un indiciu printre altele cu privire la existența unei asemenea fraude, precum și un element care poate fi reținut, în cadrul aprecierii globale a tuturor elementelor și a tuturor împrejurărilor de fapt din speță, pentru a stabili că persoana impozabilă a participat la această fraudă, în pofida faptului că încălcarea menționată nu a fost constatată în prealabil de organul administrativ competent să se pronunțe cu privire la o asemenea încălcare.

59 Întrucât instanța de trimitere ridică problema conformității unei practici a autorității fiscale, care constă în luarea în considerare a unei astfel de încălcări, deși nu a fost constatată în prealabil de organul administrativ competent, cu dreptul la un proces echitabil consacrat la articolul 47 din cartă, trebuie amintit că, în temeiul acestuia din urmă, orice persoană ale cărei drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate are dreptul la o cale de atac efectivă în fața unei instanțe judecătorești în condițiile prevăzute la acest articol. Prin urmare, acesta din urmă nu are vocația de a se aplica în vederea examinării legalității unei practici administrative.

60 În măsura în care instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dreptul la un proces echitabil consacrat la articolul 47 din cartă trebuie interpretat în sensul că se opune ca instanța sesizată cu o cale de atac împotriva deciziei autorității fiscale să ia în considerare, ca element de probă privind existența unei fraude în materie de TVA sau privind participarea persoanei impozabile la această fraudă, o încălcare a obligațiilor care decurg din dispozițiile naționale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar invocat de autoritatea fiscală, chiar și în absența unei decizii prealabile a organului național administrativ competent să constate o astfel de încălcare, trebuie reamintit că, în vederea îndeplinirii cerințelor privind dreptul la un proces echitabil, este important ca părțile să aibă cunoștință și să poată discuta în contradictoriu atât elementele de fapt, cât și elementele de drept care sunt decisive pentru rezultatul procedurii (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 62 și jurisprudența citată).

61 În consecință, posibilitatea instanței sesizate cu calea de atac împotriva deciziei autorității fiscale de a lua în considerare, ca element de probă al existenței unei fraude în materie de TVA sau al participării persoanei impozabile la această fraudă, încălcarea obligațiilor care decurg din dispozițiile naționale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguranța lanțului alimentar nu aduce

atingere dreptului la un proces echitabil, dac? acest element de prob? poate fi contestat ?i dezb?tut în contradictoriu în fa?a instan?ei respective.

62 În schimb, dac? instan?a men?ionat? nu este abilitat? s? examineze existen?a unei înc?lc?ri a obliga?iilor care decurg din dispozi?iile na?ionale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguran?a lan?ului alimentar, invocat? ca element de prob? privind existen?a unei fraude în materie de TVA sau a particip?rii persoanei impozabile la aceast? fraud?, elementul de prob? men?ionat nu poate fi re?inut f?r? a se aduce atingere dreptului la o cale de atac jurisdic?ional? efectiv? ?i, în consecin??, trebuie înl?turat (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punctele 87-89, ?i Hot?rârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punctele 66-68).

63 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la a cincea ?i la a ?asea întrebare c?:

– Directiva 2006/112 trebuie interpretat? în sensul, pe de o parte, c? se opune ca autoritatea fiscal? s? refuze unei persoane impozabile, pentru simplul motiv c? nu a respectat obliga?iile care decurg din dispozi?iile na?ionale sau din dreptul Uniunii referitoare la siguran?a lan?ului alimentar, exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului ?i, pe de alt? parte, c? nerespectarea acestor obliga?ii poate constitui totu?i un element printre altele care poate fi re?inut de autoritatea fiscal? pentru a stabili atât existen?a unei fraude în materie de TVA, cât ?i participarea persoanei impozabile respective la aceast? fraud?, chiar ?i în absen?a unei decizii prealabile a organului administrativ competent s? constate o astfel de înc?lcare;

– dreptul la un proces echitabil, consacrat la articolul 47 din cart?, trebuie interpretat în sensul c? nu se opune ca instan?a sesizat? cu calea de atac împotriva deciziei autorit??ii fiscale s? ia în considerare, ca element de prob? al existen?ei unei fraude în materie de TVA sau al particip?rii persoanei impozabile la aceast? fraud?, o înc?lcare a obliga?iilor men?ionate, dac? elementul de prob? respectiv poate fi contestat ?i dezb?tut în contradictoriu în fa?a sa.

Cu privire la prima întrebare

64 Prin intermediul primei întreb?ri, care trebuie analizat? în al cincilea ?i în ultimul rând, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? Directiva 2006/112 ?i principiul neutralit??ii fiscale trebuie interpretate în sensul c? se opun unei practici fiscale care const?, pentru a refuza unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a TVA?ului pentru motivul c? a participat la o fraud? în materie de TVA, în luarea în considerare a faptului c? reprezentantul legal al mandatarului persoanei impozabile avusese cuno?tin?? de faptele constitutive ale acestei fraude, independent de normele na?ionale care reglementeaz? mandatul ?i de prevederile contractului de mandat încheiat în spe??.

65 Astfel cum s?a amintit la punctul 26 din prezenta hot?râre, combaterea fraudei este un obiectiv recunoscut ?i încurajat de Directiva 2006/112.

66 În plus, din cuprinsul punctelor 29 ?i 40 din prezenta hot?râre, potrivit c?rora, pe de o parte, instituirea unui sistem de r?spundere obiectiv? ar dep??i ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei statului ?i, pe de alt? parte, persoana impozabil? care ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? îi ajut? pe autorii acestei fraude ?i devine complice la aceasta, rezult? c? o astfel de participare constituie o fapt? ilicit? pentru care persoana impozabil? este responsabil? (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punctul 36).

67 Oricare ar fi normele na?ionale ce reglementeaz? mandatul ?i prevederile contractului de

mandat prin care persoana impozabilă a încredințat unui terț executarea operațiunilor taxabile, persoana impozabilă nu poate, față de trezoreria statului, să se exoneraze de această răspundere prevalându-se de existența unui contract de mandat, de normele naționale care îl reglementează sau de prevederile acestui contract și pretinzând că nu cunoștea faptele care constituiau o fraudă în materie de TVA cunoscute de mandatarul său. Într-adevăr, a admite că persoana impozabilă poate acționa în acest mod ar facilita fraudă și ar contraveni astfel obiectivului luptei împotriva fraudei în materie de TVA.

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

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

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

trebuie interpretată în sensul că:

– se opune, atunci când autoritatea fiscală intenționează să refuze unei persoane impozabile beneficiul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru motivul că această persoană impozabilă a participat la o fraudă în materie de TVA de tip carusel, ca această autoritate fiscală să se limiteze la a stabili că operațiunea respectivă face parte dintr-o facturare în lan circular;

– revine autorităților fiscale menționate sarcina, pe de o parte, de a caracteriza cu precizie elementele constitutive ale fraudei și de a dovedi acțiunile frauduloase și, pe de altă parte, de a dovedi că persoana impozabilă a participat în mod activ la această fraudă sau că ția sau ar fi trebuit să ție că operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă respectivă, ceea ce nu presupune în mod necesar identificarea tuturor actorilor care au participat la fraudă, precum și a acțiunilor lor respective.

2) Directiva 2006/112

trebuie interpretată în sensul că:

- nu se opune, atunci când autoritatea fiscală evocă, pentru a refuza dreptul de deducere, o participare activă a persoanei impozabile la o fraudă în materie de taxă pe valoarea adăugată, ca această autoritate fiscală să își întemeieze refuzul, cu titlu complementar sau subsidiar, pe elemente de probă care nu dovedesc o astfel de participare, ci faptul că persoana impozabilă menționată ar fi putut fi, dând dovadă de întreaga diligență cerută, că operațiunea în cauză era implicată într-o asemenea fraudă;
- simplul fapt că membrii lanțului de livrări din care face parte această operațiune se cunoșteau nu constituie un element suficient pentru a stabili participarea persoanei impozabile la fraudă.

3) Directiva 2006/112 coroborată cu principiul proporționalității

trebuie interpretat în sensul că:

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

4) Directiva 2006/112

trebuie interpretat în sensul că:

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

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

trebuie interpretat în sensul că

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

6) **Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale**

trebuie interpretate în sensul că

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

Semnături

* Limba de procedură: maghiara.