

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MACIEJ SZPUNAR

prezentate la 11 septembrie 2014(1)

Cauzele conexate C-131/13, C-163/13 și C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)

împotriva

Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof

și

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

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

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

[cereri de decizie preliminară formulate de Hoge Raad der Nederlanden (tribunalul de Jos)]

„TVA – Regimul tranzitoriu al schimburilor comerciale dintre statele membre – Bunuri expediate sau transportate în cadrul Uniunii Europene – Fraudă și evaziune în statul membru de sosire – Luare în considerare a fraudei în statul membru expeditor – Scutire”

Introducere

- Potrivit unui studiu recent efectuat la inițiativa Comisiei Europene, pierderea de venituri care rezultă din taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) s-a ridicat în 2011, în statele membre, la 193 de miliarde de euro, ceea ce reprezintă 18 % din veniturile datorate și 1,5 % din produsul intern brut (PIB)(2). Deși această pierdere are rațiuni multiple, fraudă este una dintre cele principale. Nu este, așadar, surprinzător că combaterea fraudei cu privire la TVA devine o preocupare deosebit de importantă a administrațiilor și a instanțelor naționale. De la un timp, această problemă ocupă de asemenea o poziție din ce în ce mai importantă în jurisprudența Curții.
- Sistemul impozitării schimburilor intracomunitare constituie un domeniu deosebit de propice pentru fraudă, al cărei mod de operare constă în utilizarea mecanismelor TVA-ului pentru realizarea de beneficii nedatorate sub formă de deduceri, scutiri și rambursări ale taxei. Chiar de curând, mai multe hotărâri ale Curții au abordat această problemă. Prezentele cauze conexate oferă ocazia de a dezvolta și de a completa această jurisprudență. Astfel, Hoge Raad der

Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) ne adresează întrebări cu privire la întinderea competențelor și a obligațiilor autorităților și instanțelor statelor membre în fața acestui tip de fraudă, și aceasta în lipsa unor dispoziții explicite cu privire la aceste competențe și obligații în dreptul național.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3. Dreptul la deducerea taxei plătite în amonte este unul dintre principalele mecanisme de funcționare a TVA-ului. La data la care au avut loc faptele din cauzele principale, acest drept era stabilit la articolul 17 din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare⁽³⁾, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995⁽⁴⁾ (denumită în continuare „Așasea directivă”), în versiunea care rezultă din articolul 28f din aceeași directivă. Alineatul (2) literele (c) și (d) și alineatul (3) litera (b) ale articolului menționat au următorul cuprins:

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

(a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

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

(3) Statele membre acordă, de asemenea, fiecărei persoane impozabile dreptul la deducerea sau la rambursarea taxei pe valoarea adăugată menționate la alineatul (2) în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru:

[...]

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

4. Sistemul aplicabil Țărilor de bunuri între persoanele impozabile din diferitele state membre se întemeiază pe principiul scutirii în statul membru al livrării (numit în acest caz livrare intracomunitară), cu menținerea dreptului la deducerea taxei în amonte, și al impozitării în statul membru al achiziției (numit achiziție intracomunitară) la rata în vigoare în statul respectiv. Acest tip de scutire este calificat uneori drept „impunere cu rata 0 %”. El trebuie să fie distins de o scutire „clasică” în cazul căreia nu se naște dreptul la deducere. Acest ultim tip de scutire are drept efect sustragerea operațiunii din domeniul de aplicare al sistemului de TVA. Această situație nu se regăsește în cazul scutirii livrărilor intracomunitare care nu face decât să transfere competența fiscală de la statul membru de livrare către statul membru de achiziție, menținând în același timp operațiunea sub regimul TVA-ului. Numai în acest context se poate vorbi despre un „drept de scutire”. Pe de altă parte, întrucât achiziția intracomunitară oferă imediat dreptul la deducere, cuantumul taxei datorate în temeiul acestei achiziții este nul (taxare inversă). Numai după ce a efectuat o livrare impozitată în aval va trebui dobânditorul să plătească taxa facturată cu ocazia acestei livrări. Normele menționate rezultă în special din articolele 28a, 28b și 28c din Așasea

directiv?.

5. Astfel, articolul 28a din A ?asea directiv? prevede:

„(1) Sunt supuse, de asemenea, taxei pe valoarea ad?ugat?:

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

[...]

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

[...]” [traducere neoficial?]

6. Potrivit articolului 28b sec?iunea A din aceea?i directiv?:

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

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

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

În sensul primului paragraf, se consider? c? taxa a fost aplicat? achizi?iei intracomunitare de bunuri în conformitate cu alineatul (1) atunci când sunt îndeplinite urm?toarele condi?ii:

— persoana care a achizi?ionat bunurile dovede?te c? a efectuat achizi?ia intracomunitar? în scopul unei livr?ri ulterioare, pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu primul paragraf, pentru care persoana c?reia îi sunt livrate bunurile a fost desemnat? ca persoan? obligat? la plata taxei în conformitate cu articolul 28c sec?iunea E alineatul (3);

— persoana care a achizi?ionat bunurile a îndeplinit obliga?iile privind declara?iile prev?zute la articolul 22 alineatul (6) litera (b) ultimul paragraf.” [traducere neoficial?]

7. Articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din această directiv? prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare și în condițiile pe care le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile, statele membre scutesc:

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

Dreptul olandez

8. Dispozițiile menționate mai sus ale celei de A șasea directive au fost transpuse în dreptul olandez la articolele 9, 15, 17b și 30 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (wet op de omzetbelasting) din 28 iunie 1968(5).

9. Potrivit instanței de trimitere, dreptul olandez nu cuprinde nicio dispoziție explicită care să supună dreptul de deducere, de scutire sau de rambursare a taxei condiției ca operațiunea să nu facă parte dintr-o fraudă fiscală de care persoana impozabilă avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștință.

Situația de fapt din litigiul principal, întrebările preliminare și desfășurarea procedurii

Cauza C-131/13

10. Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (denumit în continuare „Italmoda”), societate de drept olandez, își desfășoară activitatea în domeniul comerțului cu încălțăminte. La data la care au avut loc faptele din litigiul principal, cu alte cuvinte între anii 1999 și 2000, aceasta a realizat și operațiuni cu privire la material informatic. Acest material, achiziționat de Italmoda din țările de Jos și din Germania, a fost vândut și livrat unor clienți supuși la plata TVA-ului în Italia. În ceea ce privește bunurile care provin din Germania, acestea erau cumpărate de Italmoda sub numărul său de identificare pentru TVA olandez [achiziție supusă la plata TVA-ului în statul care a emis numărul de identificare în sensul articolului 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă], dar transportate direct din Germania către Italia.

11. În ceea ce privește bunurile achiziționate în țările de Jos, Italmoda a efectuat toate declarațiile necesare și a dedus taxa în amonte în declarațiile sale de TVA. În schimb, în ceea ce privește bunurile care provin din Germania, Italmoda nu a declarat nici livrarea intracomunitară în statul membru respectiv, nici achiziția intracomunitară în țările de Jos, deși această operațiune a fost scutită în Germania. În Italia, niciuna dintre aceste achiziții intracomunitare nu a fost declarat de persoanele care au achiziționat bunuri, iar TVA-ul nu a fost plătit. Autoritățile fiscale italiene au procedat la recuperarea taxei datorate și au refuzat respectivelor persoane care au achiziționat bunuri dreptul de deducere.

12. Autoritățile fiscale olandeze, apreciind că Italmoda participase în mod conștient la o fraudă prin care se urmărea să se eludeze TVA-ul în Italia, i-au refuzat dreptul de scutire corespunzător livrărilor intracomunitare destinate acestui stat membru, dreptul la deducerea taxei în amonte, precum și dreptul la rambursarea taxei plătite pentru mărfurile care provin din Germania și, în consecință, au întocmit trei decizii de rectificare a impozitului în ceea ce privește Italmoda. Acțiunea formulată de Italmoda împotriva acestor decizii a fost admisă în primă instanță de Rechtbank te Haarlem, care a înșercinat autoritățile fiscale să examineze din nou cauza. Italmoda a formulat însă un apel împotriva acestei hotărâri la Gerechtshof te Amsterdam. Printr-o hotărâre

din 12 mai 2011, aceasta din urmă a anulat hotărârea pronunțată de Rechtbank te Haarlem, precum și deciziile de rectificare a impozitului.

13. Staatssecretaris van Financiën a sesizat instanța de trimitere cu un recurs împotriva acestei hotărâri. În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a adresat următoarele întrebări preliminare:

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

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

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

Cauza C-163/13

14. Turbu.com BV (denumit în continuare „Turbu.com”), societate de drept olandez, desfășoară o activitate de comercializare en gros de material informatic și de telecomunicații, precum și de programe de calculator. În perioada cuprinsă între lunile august și decembrie 2001, Turbu.com a efectuat o serie de livrări intracomunitare de telefoane mobile, aplicând scutirea prevăzută și deducând taxa în amonte. În urma unei anchete efectuate de serviciile de informare și inspecție fiscală, directorul Turbu.com a fost condamnat penal în 2005 pentru fals în înscrisuri și depunerea unei declarații fiscale incomplete și inexacte.

15. Cu ocazia acestei anchete, autoritățile fiscale au considerat că Turbu.com aplicase în mod eronat scutirea livrărilor respective și i-au adresat o decizie de rectificare a impozitului. În urma acțiunilor introduse de societatea interesată, această decizie a fost confirmată în primă instanță de Rechtbank te Breda și apoi în apel de Gerechtshof te 's-Hertogenbosch prin hotărârea din 25 februarie 2011.

16. Turbu.com a sesizat instanța de trimitere cu un recurs împotriva acestei hotărâri. În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a adresat următoarea întrebare preliminară:

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

Cauza C-164/13

17. Turbu.com Mobile Phone's BV (denumit în continuare „TMP”), societate de drept olandez, își desfășoară activitatea în domeniul vânzării de telefoane mobile. În luna iulie 2003, aceasta a efectuat livrări intracomunitare de telefoane mobile, aplicând scutirea prevăzută și solicitând rambursarea taxei plătite în amonte pentru achiziția acestor telefoane de la întreprinderi stabilite pe teritoriul Țărilor de Jos. Autoritățile fiscale olandeze, care au constatat mai multe neregularități în declarațiile efectuate de TMP atât cu privire la operațiunile în amonte, cât și cu privire la livrările intracomunitare respective, au refuzat rambursarea. Această decizie a fost anulată de Rechtbank te Breda, a cărei hotărâre a fost la rândul său anulată de Gerechtshof te 's-Hertogenbosch prin hotărârea din 25 februarie 2011.

18. TMP a sesizat instanța de trimitere cu un recurs împotriva acestei hotărâri. În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a adresat următoarea întrebare preliminară:

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

Procedura în fața Curții

19. Cererile de decizie preliminară au fost depuse la grefa Curții la 18 martie (C-131/13) și, respectiv, la 2 aprilie 2013 (C-163/13 și C-164/13). Cele trei cauze au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale și în vederea pronunțării hotărârii prin Decizia președintelui Curții din 25 aprilie 2013. Au depus observații scrise Italmoda, Turbu.com și TMP, guvernul olandez și guvernul Regatului Unit, precum și Comisia. Italmoda, Turbu.com, TMP, guvernele olandez, italian și guvernul Regatului Unit, precum și Comisia au fost reprezentate la ședința care a avut loc la 5 iunie 2014.

Apreciere

Cu privire la admisibilitate

Cu privire la prima întrebare adresată în cauza C-131/13

20. Italmoda contestă admisibilitatea primei întrebări adresate în cauza C-131/13, întrucât, în opinia acesteia, ar fi vorba despre o problemă de drept național.

21. Este cert că interpretarea și aplicarea dreptului național sunt de competența instanțelor naționale. Cu toate acestea, întrebarea instanței de trimitere privește întinderea competențelor și a obligațiilor care decurg, pentru autoritățile și instanțele statelor membre, din dispozițiile de

drept al Uniunii în ceea ce privește deducerea, scutirea și rambursarea TVA-ului. Prin urmare, afirmația Italmoda este lipsită de temei.

Cu privire la a doua întrebare adresată în cauza C-131/13

22. Comisia pune în discuție admisibilitatea celei de doua întrebări adresate în cauza C-131/13. În opinia sa, această întrebare se întemeiază pe ipoteza potrivit căreia persoana impozabilă și-a îndeplinit în mod corect toate obligațiile care îi revin în materie de informare în raport cu autoritățile fiscale din statul membru în care a avut loc livrarea, ceea ce nu ar fi cazul în litigiul principal.

23. Cu toate acestea, astfel cum vom demonstra în continuare, în cazul unei fraude privind TVA-ul în cadrul livrărilor intracomunitare, faptul că persoana impozabilă implicată în această fraudă și-a îndeplinit în mod corect toate obligațiile în statul membru în care a avut loc livrarea nu este în mod obligatoriu relevant pentru aprecierea dreptului său de deducere, de scutire sau de rambursare a acestei taxe. Prin urmare, considerăm că a doua întrebare adresată în cauza C-131/13 este admisibilă.

Trimiterile preliminare în cauzele C-163/13 și C-164/13

24. Potrivit Comisiei, trimiterile preliminare în cauzele C-163/13 și C-164/13 sunt inadmisibile ca urmare a faptului că elementele de fapt și de drept ale cauzelor principale nu au fost stabilite încă și a faptului că întrebările adresate au un caracter ipotetic.

25. Este adevărat că, potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub propria răspundere și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență(6). Revine instanței naționale sarcina de a decide în ce stadiu al procedurii este necesar să adreseze Curții o întrebare preliminară(7). Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei cereri formulate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate(8).

26. Constatăm cu privire la acest aspect că, potrivit deciziilor de trimitere în cauzele C-163/13 și C-164/13, instanța de trimitere a considerat că fiind întemeiate toate motivele de recurs, fie pentru că faptele invocate nu fuseseră stabilite, fie ca urmare a viciilor de motivare care afectează hotărârea atacată. Printre altele, în cauza C-163/13 nu s-a stabilit, potrivit instanței de trimitere, dacă livrarea intracomunitară pentru care fusese solicitată scutirea avusese loc efectiv. De asemenea, instanța de trimitere a considerat întemeiat motivul pentru care Turbu.com contesta că participase în cunoștință de cauză la o fraudă privind TVA-ul. În cauza C-164/13, existența însăși a unei fraude nu a fost, potrivit instanței de trimitere, stabilită corespunzător cerințelor legale, iar participarea TMP la o astfel de fraudă nu a fost invocată de administrația fiscală în a doua instanță.

27. Reprezentantul Turbu.com și al TMP a afirmat în cadrul ședinței că întrebările preliminare din aceste două cauze erau pertinente întrucât, în ipoteza unui răspuns negativ al Curții, instanța de trimitere ar putea anula deciziile de rectificare a impozitului făr a trimite cauzele spre judecare instanței de al doilea grad. Totuși, nu aceasta pare să fie intenția instanței de trimitere. În aceste două cauze, motivele de recurs invocate de reclamantii din litigiul principal nu privesc nicidecum problema invocată în întrebările preliminare, și anume eventuala competență a instanțelor naționale de a refuza persoanelor impozabile dreptul de deducere, respectiv de

scutire. Numai în ipoteza în care „s-ar constata, după trimitere”(9) (la instanța de al doilea grad), că a avut loc o fraudă și că reclamanții din litigiul principal aveau acest lucru sau ar fi trebuit să îl aibă, întrebările preliminare ar deveni pertinente.

28. În primul rând, considerăm, așadar, că întrebările adresate în cauzele C-163/13 și C-164/13 au un caracter ipotetic. În al doilea rând, constatăm că, în cele două proceduri principale, faptele nu au fost încă stabilite și rămân în litigiu. Trebuie să se remarce că nu este vorba în acest caz despre fapte care ar reprezenta o simplă ilustrare a aplicării normelor de drept, ci despre fapte precum existența fraudei, caracterul real sau fictiv al unei livrări sau chiar participarea în cunoștință de cauză a persoanei interesate la această fraudă. Or, astfel de circumstanțe de fapt sunt determinante pentru aprecierea competenței organelor naționale de a refuza persoanelor impozabile diferitele drepturi care decurg din sistemul comun de TVA. Prin urmare, considerăm că, în aceste două cauze, Curtea nu dispune de elementele de fapt necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate.

29. Trebuie să se adauge în această privință că, în cadrul mecanismului complex al TVA-ului, plata, deducerea și scutirea de taxă corespund adesea nu unor adevărate operațiuni financiare, ci unor simple înregistrări contabile. Or, întreprinderile nu dispun de fonduri care să le permită să facă față plăților neprevăzute ale taxei. Refuzul dreptului de deducere poate reprezenta, așadar, o problemă financiară gravă pentru întreprindere, putând merge chiar până la încetarea plăților. Este, prin urmare, de importanță primordială ca autoritățile fiscale și instanțele să adopte astfel de decizii de refuz întemeindu-se pe elemente și pe indicii probante ale participării conștiente a persoanei impozabile la fraudă. Drepturile care decurg din sistemul de TVA nu pot fi refuzate numai pe baza unor simple bănuieli sau prezumții, fiind obligatia persoanei impozabile de a-și dovedi apoi buna credință.

30. Pentru aceste motive, apreciem că Curtea ar trebui să declare cererile de decizie preliminară adresate în cauzele C-163/13 și C-164/13 inadmisibile. Din punct de vedere practic, întrucât prima întrebare formulată în cauza C-131/13 înglobează întrebările adresate în aceste două cauze, în cazul în care s-ar dovedi că răspunsul la aceste întrebări este util pentru instanța de trimitere sau, ceea ce este chiar mai probabil, pentru instanța de al doilea grad, acest răspuns va putea fi dedus cu ușurință din răspunsul dat, în aceeași hotărâre, în cauza C-131/13.

Analiza întrebărilor preliminare adresate în cauza C-131/13

Frauda numită „a operatorului lipsă”

31. Trebuie să se admită că sistemul de TVA este destul de complex. Această complexitate prezintă avantaje – impozitarea tuturor bunurilor și serviciilor, perfectă neutralitate a taxei pentru întreprinderi și o relativă facilitate de recuperare pentru autoritățile fiscale, întrucât persoanele impozabile însele sunt cele care realizează cea mai mare parte a muncii. Cu toate acestea, funcționarea corectă a acestui sistem necesită buna credință a participanților. Astfel, reversul medaliei privește faptul că complexitatea acestui sistem facilitează o fraudă întemeiată pe utilizarea propriilor mecanisme.

32. Printre tipurile de fraudă întemeiată pe mecanismele privind TVA-ul, unul dintre cele mai curențe este fraudă numită „a operatorului lipsă” (potrivit expresiei în limba engleză „missing trader”). Modul său de operare a fost descris în numeroase rânduri(10), însă, pentru buna înțelegere a prezentelor concluzii, ne pare util să amintim principalele caracteristici ale acestuia.

33. La originea unei fraude figurează adeseori o livrare intracomunitară. Sistemul de impozitare a schimburilor comerciale dintre statele membre introdus în capitolul XVIa din Așasea directivă este deosebit de propice pentru fraudă, întrucât permite să se efectueze o livrare scutită, dar care

d? na?tere dreptului de deducere, f?r? a îndeplini formalit?ile complexe aferente, de exemplu, exportului. Operatorul 1 efectueaz?, a?adar, o livrare din statul membru A c?tre statul membru B. El nu trebuie s? pl?teasc? niciun fel de taxe administra?iei fiscale din statul A, întrucât livrarea intracomunitar? este scutit?. În schimb, el are dreptul la deducerea taxei pl?tite în amonte cu privire la acelea?i m?rfuri. Operatorul respectiv poate deduce această tax? din taxa pe care va trebui s? o pl?teasc? pentru alte opera?iuni sau poate s? solicite rambursarea ei.

34. În statul membru B, operatorul 2 efectueaz? o achizi?ie intracomunitar?. Aceasta este impozitat? la rata în vigoare în statul B, dar taxa men?ionat? poate fi dedus? imediat. În practic?, în caz de fraud?, această achizi?ie nici nu va fi declarat?. Operatorul 2 revinde aceea?i marf? unui operator 3 în acela?i stat membru. Întrucât această opera?iune este impozitat?, operatorul 2 factureaz? operatorului 3 pre?ul la care se adaug? TVA-ul ?i apoi, contrar a ceea ce ar fi trebuit s? fac?, nu pl?te?te această tax? la administra?ia fiscal?, ci o încaseaz? ?i dispare. Acesta este, a?adar, operatorul lips?. În mod normal, marfa continu? s? circule între mai mul?i operatori pentru a disimula mai bine fraudă autorit?ilor fiscale ?i apoi este vândut? pe pia?a neagr? f?r? TVA sau legal, îns? la un pre? redus. Marfa poate de asemenea face obiectul unei alte livr?ri intracomunitare sau poate s? fie exportat? c?tre o ?ar? ter?. Această din urmă revânzare trebuie s? permit? organizatorilor fraudei s? nu pl?teasc? în final niciun fel de TVA sau o sum? foarte sc?zut?. Aceea?i marf? poate reveni de asemenea c?tre operatorul 1, care o va introduce din nou în circuit. Se vorbe?te în acest caz despre o „fraud? carusel”.

35. Acest tip de fraud? poate privi diverse categorii de bunuri. Cu toate acestea, m?rfuri precum piesele de calculator sau telefoanele mobile sunt bunuri preferate de persoanele care s?vâr?esc fraude, întrucât prezint? o valoare unitar? mare ?i sunt ușor de transportat.

36. Dificultatea de a preveni ?i de a combate acest tip de fraud? const? în faptul c? toate opera?iunile din circuit sunt legale ?i efectuate cu respectarea obliga?iilor fiscale. De altfel, anumi?i operatori din lan?ul de livr?ri pot chiar s? nu con?tientizeze c? iau parte la o fraud? ?i s? ac?ioneze cu bun??credin??. Numai operatorul lips? este cel care s?vâr?e?te o fraud? propriu?zis?, prin faptul c? nu pl?te?te taxa datorat? la administra?ia fiscal?. Cel mai adesea totu?i, acest operator fie ac?ioneaz? sub acoperirea numelui de înregistrare în scopuri de TVA al unei alte întreprinderi, care nu cunosc acest lucru, fie se prezint? sub forma unei societ??i constituite în numele unui „om de paie”, în general o persoan? dintr?un mediu defavorizat care a consim?it la utilizarea identit??ii sale f?r? a??i da seama de consecin?ele gestului s?u. După fraud?, organizatorii acesteia dispar ?i autorit?ile fiscale se reg?sesc în fa?a unei persoane lipsite de orice patrimoniu, incapabil? s? î?i asume orice r?spundere financiar?.

37. Acest tip de fraud? nu trebuie privit ca un lan? de livr?ri „normal”, în care s?ar fi introdus o persoan? care fraudeaz? ce s?a limitat s? omit? s? pl?teasc? taxa datorat? la administra?ia fiscal?. Chiar dac? se întâmpl? s? fie utilizate întreprinderi normale, cu asentimentul acestora sau f?r? ?itirea lor, în calitate de verigi ale lan?ului de livr?ri, întreaga opera?iune este o activitate organizat? exclusiv în scopul s?vâr?irii fraudei fiscale. Autoritatea fiscal? nu este singura victim? a procesului. Întrucât este vorba despre opera?iuni comerciale realizate exclusiv în scopul s?vâr?irii fraudei ?i TVA-ul este eludat, avantajul persoanelor care fraudeaz? nu provine din marja de profit, ci chiar din fraud?. Acestea î?i pot permite în acest caz s? practice pre?uri cu mult sub cele de pe pia??, ceea ce poate aduce prejudicii operatorilor economici cinsti?i. În cazuri extreme, pe o anumit? pia??, activitatea economic? legal? poate deveni imposibil? din cauza lipsei rentabilit??ii acesteia, cauzat? de pre?urile reduse ca urmare a fraudei. În plus, fraudă fiscal? are leg?tur? adesea cu alte acte condamnabile, precum contrafacerea.

38. Potrivit autorit?ilor olandeze, opera?iunile în discu?ie în cauza principal? fac parte dintr?o fraud? de tipul „operatorului lips?”. Prin urmare, întreb?rile preliminare trebuie analizate ?inând

seama de caracteristicile acestui tip de fraudă amintite mai sus.

Cu privire la prima întrebare preliminară?

39. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă unei persoane impozabile care Ția sau ar fi trebuit să Țtie cȚ participa la o fraudă i se poate refuza dreptul de deducere, de scutire și de rambursare a TVA-ului aferent unei livrări intracomunitare, și aceasta în pofida lipsei unor dispoziții specifice în acest sens în dreptul național. Chiar dacă dispozițiile legislative și stadiul jurisprudenței privind fiecare dintre drepturile în cauză (deducere, scutire, rambursare) sunt diferite, un răspuns unic la această întrebare este, în opinia noastră, posibil și chiar de dorit. Vom începe cu o scurtă privire de ansamblu asupra jurisprudenței pertinente a Curții.

– Jurisprudența referitoare la drepturile persoanelor impozabile în caz de fraudă?

40. Funcționarea eficientă a sistemului de TVA necesită o delimitare justă și echitabilă între, pe de o parte, principiile neutralității și teritorialității taxei, respectarea acestora trebuind să fie asigurată de drepturile de deducere, de scutire și, dacă este cazul, de rambursare, și, pe de altă parte, combaterea fraudei fiscale. Astfel, cu privire la dreptul de deducere, potrivit jurisprudenței constante a Curții, acest drept face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat(11). În ceea ce privește dreptul la scutirea livrărilor intracomunitare, Curtea a considerat că aceasta permite evitarea dublei impuneri și, prin urmare, a încălcareii principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului(12). Jurisprudența cu privire la rambursare este mai puțin bogată, însă s-a statuat, de exemplu, cu privire la rambursarea taxei în amonte care nu s-a putut deduce din taxa datorată, că, deși statele membre dispun de o anumită libertate de manevră în ceea ce privește stabilirea condițiilor de rambursare, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității sistemului TVA-ului, fȚcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe(13). Întrucât orice rambursare a taxei nedatorate contribuie la respectarea principiului neutralității, această normă poate avea o aplicabilitate generală.

41. În același timp, Curtea a subliniat în mod repetat că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A Țasea directivă(14). Curtea a dedus de aici că principiul jurisprudențial potrivit căruia justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele comunitare se aplică și în domeniul TVA-ului(15).

42. Rezultă de aici că, în ipoteza unui abuz sau a unei fraude, persoana impozabilă nu poate invoca dreptul său la deducerea taxei în amonte(16). În cazul particular al unei fraude „carusel”, care are legătură cu o fraudă de tipul „operatorului lipsă”, acest principiu a fost extins la toate persoanele impozabile care, chiar dacă nu erau ele însele autorii fraudei, Țtiau sau ar fi trebuit să Țtie cȚ participau la o fraudă privind TVA-ul. Astfel, potrivit Curții, asemenea persoane impozabile trebuie considerate, în vederea aplicării celei de A Țasea directive, ca participând la respectiva fraudă, independent de aspectul dacă obȚin sau nu obȚin un beneficiu din aceasta(17). Prin urmare, este de competența instanțelor naționale să refuze acestor persoane impozabile dreptul de deducere(18). Astfel, o asemenea interpretare este de natură să împiedice operațiunile frauduloase, fȚcându-le mai dificil de realizat(19). Această jurisprudență a fost confirmată recent(20).

43. În plus, Curtea a statuat că jurisprudența cu privire la dreptul de deducere era aplicabilă pe cale de analogie cauzelor cu privire la dreptul la scutirea livrărilor intracomunitare. Pentru a acorda acest drept, se poate pretinde, în consecință, ca furnizorul să se asigure că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală(21).

44. Pasul decisiv în dezvoltarea acestei jurisprudențe a fost făcut într-o hotărâre pronunțată de Marea Cameră în 2010(22). Deși fraudă în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre nu era o fraudă tipică „a operatorului lipsă”, concluziile la care a ajuns Curtea au un caracter universal în ceea ce privește dreptul la scutirea livrării intracomunitare în ipoteza unei fraude. Problema de drept centrală în această cauză a fost formulată, foarte corect în opinia noastră, de avocatul general Cruz Villalón după cum urmează: „trebuie să se determine dacă bunacredință este un element indispensabil pentru a se putea beneficia de scutirea pentru livrarea intracomunitară”(23). Avocatul general Cruz Villalón, în concluziile sale, după o analiză detaliată a jurisprudenței pertinente, a oferit un răspuns negativ la această întrebare, invocând principiile teritorialității, neutralității și proporționalității(24). Totuși, nu aceasta a fost abordarea urmată de Curte. În hotărâre, aceasta a statuat că dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să refuze, în caz de fraudă, acordarea scutirii, un astfel de refuz având un efect disuasiv care urmărește să prevină orice posibilă fraudă și evaziune fiscală(25). În plus, Curtea a considerat că, atunci când există motive serioase pentru a presupune că achiziția intracomunitară aferentă livrării în cauză ar putea fi sustrasă de la plata TVA-ului, statul membru de plecare este obligat să refuze să acorde scutirea furnizorului(26). Nici principiul proporționalității, nici principiile neutralității, securității juridice sau protecției încrederii legitime nu repun în discuție această constatare. Astfel, aceste principii nu pot fi invocate în mod valabil de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală și a pus în pericol funcționarea sistemului de TVA(27).

45. Deși cerința buneicredințe din partea persoanei impozabile nu a fost formulată în mod expres în hotărârea menționată la punctul anterior, ea se afla totuși la baza acesteia și a fost confirmată într-o hotărâre recentă, în care Curtea a statuat că, în cazul unei fraude comise de cumpărător, este justificată impunerea unei cerințe de bunăcredință pentru ca vânzătorul să aibă dreptul la scutirea de TVA. În consecință, în cazul în care o instanță națională ar ajunge la concluzia că persoana impozabilă ținută sau ar fi trebuit să țină că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că respectiva persoană impozabilă nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de TVA(28).

— Bunacredința a persoanei impozabile, principiu general în materie de TVA

46. Există, așadar, în jurisprudență un principiu potrivit căruia, în ipoteza în care operațiunea face parte dintr-o fraudă, justițiabilului i se cere să fi avut un comportament de bunăcredință pentru a putea beneficia de scutirea livrării sale intracomunitare. Bunacredința este înțeleasă în acest caz în sens larg, dincolo de accepțiunea clasică a acestei noțiuni. Astfel, îndeplinește cerința buneicredințe persoana impozabilă care nu numai că nu a participat în mod activ la fraudă, dar nici nu ținută și nu putea să țină că era implicat în aceasta. I se cere, așadar, persoanei impozabile să fie cinstită, dar și, dacă este necesar, să ia anumite măsuri de precauție pentru a se asigura de legalitatea operațiunilor efectuate. Această a doua cerință, pe care o vom numi obligație de diligență rezonabilă, se explică prin rolul specific al persoanei impozabile în sistemul TVA-ului, în care aceasta nu numai că are obligația de a plăti taxa, ci este de asemenea persoana care o colectează. Buna funcționare a sistemului depinde, așadar, într-o mare măsură chiar de comportamentul persoanelor impozabile.

47. În plus, chiar dacă expresia „bunăcredință” nu este utilizată în contextul dreptului la deducerea taxei în amonte, acest principiu al buneicredințe poate fi dedus din jurisprudența amintită la punctul 42 din prezentele concluzii. Astfel, potrivit acestei jurisprudențe, în cazul în care operațiunea face parte dintr-o fraudă, acordarea dreptului de deducere este condiționată de bunacredință și de diligența rezonabilă a persoanei impozabile, cu alte cuvinte de faptul că aceasta să nu fi participat în mod conștient la fraudă și să fi luat măsurile necesare pentru a se

informa cu privire la legalitatea operațiunii desfășurate.

48. În ceea ce privește dreptul de rambursare, menționat de asemenea în întrebarea preliminară, trebuie să se observe cu titlu introductiv că, în sistemul TVA-ului, rambursarea nu constituie un drept autonom în aceeași măsură ca dreptul de deducere sau de scutire. Rambursarea este un mecanism de corecție, utilizat atunci când nu este posibil să se asigure neutralitatea taxei prin aplicarea mecanismelor standard ale sistemului de TVA, în special deducerea(29). Această situație se regăsește și în ceea ce privește mecanismul prevăzut la articolul 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă, care prevede reducerea bazei de impozitare în statul membru care a atribuit numărul de TVA, în cazul în care achiziția face obiectul unei impuneri în statul membru de destinație (în ipoteza în care este vorba despre două state diferite). Numai în ipoteza unei plăți a taxei în primul stat membru ar fi necesară, după caz, rambursarea acesteia.

49. Dreptul de rambursare este, așadar, inseparabil legat de mecanismul a cărui corecție o asigură. Astfel, acesta trebuie să fie supus în mod firesc aceluiași tratament ca și mecanismul respectiv, din punctul de vedere al aplicării principiului bunei credințe. Cu alte cuvinte, în cazul operațiunilor care fac parte dintr-o fraudă, dacă persoanei impozabile care nu a acționat cu bună credință și cu diligență rezonabilă i se refuză dreptul de deducere sau dreptul de scutire, ar trebui să îi fie de asemenea refuzat orice eventuală rambursare aferentă dreptului respectiv.

50. În opinia noastră, situația ar trebui să fie aceeași în ceea ce privește alte drepturi care decurg din sistemul TVA-ului, de exemplu dreptul la reducerea bazei de impozitare în temeiul articolului 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă. Astfel, cerința bunei credințe a persoanei impozabile care a efectuat o operațiune care face parte dintr-o fraudă reflectă principiul general potrivit căruia nicio persoană nu poate beneficia în mod abuziv sau fraudulos de drepturi care decurg din sistemul juridic al Uniunii. Prin urmare, nu trebuie să se distingă între, pe de o parte, dreptul de deducere și dreptul de scutire și, pe de altă parte, celelalte drepturi.

51. În această privință, nu ne conving argumentele Comisiei potrivit căreia drepturile persoanei impozabile care decurg din articolul 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă trebuie tratate diferit pentru motivul că această dispoziție prevede numai un mecanism de corecție care permite să se asigure neutralitatea taxei în anumite livrări intracomunitare specifice. Ca regulă generală, mecanismele sistemului de TVA, precum deducerea taxei în amonte sau scutirea acordată livrărilor intracomunitare, au drept obiectiv să asigure ca sarcina taxei să fie suportată de consumator și ca aceasta să fie neutră pentru operatorii economici. Reiese totuși din jurisprudența citată la punctele 40-45 din prezentele concluzii, pe care ne întemeiem pentru a constata existența unui principiu general al bunei credințe, că această neutralitate a taxei nu poate fi invocată în mod util de persoanele impozabile care au participat în mod voluntar sau din neglijență la fraudă. În consecință, din acest punct de vedere, nu percepem nicio diferență obiectivă între diferitele drepturi care decurg din mecanismele sistemului de TVA, precum dreptul de deducere, de scutire sau de rambursare.

52. Prin urmare, în opinia noastră, respectivul principiu al bunei credințe trebuie să se poată aplica nu numai dreptului de deducere și dreptului de scutire, ci și altor drepturi existente în sistemul TVA-ului, precum și dreptului la rambursarea taxei plătite aferent eventual acestor drepturi.

53. Cu toate acestea, cerința astfel impusă persoanelor impozabile nu este o obligație de rezultat, ci o simplă obligație de mijloace. Conform expresiei utilizate de Curte, operatorii care iau orice măsură care poate fi cerută în mod rezonabil de la aceștia pentru a se asigura că operațiunile lor nu fac parte dintr-o fraudă trebuie să se poată baza pe legalitatea acestor operațiuni(30). Stabilirea măsurilor care pot fi cerute în mod rezonabil de la o persoană

impozabil? depinde în esen?? de circumstan?ele spe?ei. Cu toate acestea, nu li se poate cere persoanelor impozabile s? efectueze controalele care le revin în mod normal autorit??ilor fiscale(31). Principiul bunei?credin?e nu ac?ioneaz?, a?adar, numai în defavoarea persoanelor impozabile. Dimpotriv?, în majoritatea cauzelor prezentate în fa?a Cur?ii, faptul c? persoana impozabil? nu ?tia sau nu putea ?ti c? opera?iunea sa f?cea parte dintr?o fraud? îi permitea s? î?i p?streze dreptul de deducere sau de scutire(32). Dup? caz, acest drept ar putea s? îi fie recunoscut chiar f?r? ca condi?iile materiale ale na?terii sale s? fi fost îndeplinite(33). Astfel, principiul bunei?credin?e permite s? se asigure o just? repartizare a riscului de fraud? între administra?ia fiscal? ?i persoanele impozabile, precum ?i între diferitele p?r?i la opera?iune(34).

54. Trebuie s? se mai precizeze ceea ce se în?elege prin „opera?iune care face parte dintr?o fraud?” în contextul fraudei operatorului lips?. Amintim c? acest tip de fraud? const? într?o serie de livr?ri, dintre care cel pu?in una este o livrare intracomunitar?, în urma c?reia TVA?ul este perceput într?adev?r (inclus în pre?) la livrarea în aval, dar nu este pl?tit administra?iei fiscale. Ar putea p?rea, a?adar, la prima vedere, c? numai livrarea intracomunitar? în cauz? (?i, bineîn?eles, corolarul acesteia, respectiv achizi?ia intracomunitar? a aceluia?i bun) face parte din fraud?. Aceasta ar însemna îns? s? se ignore natura complex? a fraudei în discu?ie. Astfel, modul s?u de operare impune s? se efectueze mai multe livr?ri, atât în amonte, cât ?i în aval. Acest lucru este cel mai clar în cazul unei fraude „carusel”, în care acelea?i bunuri trec din nou de mai multe ori prin mâinile acelora?i operatori. Livr?rile succesive nu au în acest caz alt scop decât s? genereze ocaziile pentru deturnarea taxei datorate ?i s? disimuleze apoi fraudă. De?i este evident c? circumstan?ele fiec?rei cauze trebuie apreciate de la caz la caz, nu este totu?i exclus, la prima vedere, s? se considere c? toate opera?iunile dintr?un lan? care constituie o fraud? „a operatorului lips?” fac parte din această fraud?.

55. Bineîn?eles, este posibil s? fie implicat în mod incon?tient într?un astfel de lan? fraudulos un operator pentru care livrarea efectuat? constituie o activitate economic? normal?. Acesta, în cazul în care a ac?ionat cu bun??credin?? ?i cu diligen?a necesar?, este într?o asemenea situa?ie protejat.

– Necesitatea unor dispozi?ii explicite în dreptul na?ional

56. Instan?a de trimitere urm?re?te s? afle de asemenea dac? diferitele drepturi care decurg din sistemul TVA?ului pot fi refuzate în pofida lipsei unor dispozi?ii specifice în acest sens în ordinea juridic? na?ional?. În opinia noastră?, recunoa?terea existen?ei în sistemul respectiv a unui principiu general al bunei?credin?e a persoanei impozabile drept condi?ie a exercit?rii acestor drepturi permite s? se r?spund? afirmativ la această întrebare.

57. Astfel, această cerin?? a bunei?credin?e reflect? interdic?ia general? a abuzului ?i a fraudei, precum ?i principiul potrivit c?ruia nicio persoan? nu poate beneficia în mod abuziv sau fraudulos de drepturile conferite de ordinea juridic? a Uniunii. Aplicat sistemului de TVA, acest principiu decurge din însu?ii economia acestui sistem, astfel încât nu necesit? o concretizare legislativ?. În aceea?i m?sur? în care Curtea nu avea nevoie de dispozi?ii specifice în cea de A ?asea directiv? pentru a consacra existen?a principiului bunei?credin?e, nici instan?ele na?ionale nu au nevoie de dispozi?ii na?ionale pentru a aplica acest principiu în cazuri concrete.

58. Nu suntem convin?i de argumentul, invocat în principal de Comisie în observa?iile scrise, potrivit c?ruia situa?ia dreptului de deducere este diferit? în această privin?? de cea a dreptului de scutire a livr?rilor intracomunitare. În opinia acesteia, men?ionarea, la articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv?, a „condi?ii[lor pe care statele membre] le stabilesc pentru a asigura aplicarea corect? ?i direct? a scutirilor prev?zute mai jos ?i pentru a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile” ar însemna c? refuzul dreptului de scutire necesit? o dispozi?ie specific? în dreptul na?ional, spre deosebire de refuzul acord?rii dreptului de deducere, întrucât

pentru deducere nu există în A ?asea directiv? nicio trimitere la normele na?ionale.

59. O astfel de interpretare nu ne pare conform? nici cu economia ?i nici cu finalitatea dispozi?iei citate. Astfel, din moment ce sistemul de impozitare a schimburilor comerciale dintre statele membre se întemeiaz? pe informa?iile furnizate de persoanele impozabile, era necesar s? se stabileasc? diferitele formalit??i care s? permit? acestora din urm? s? dovedeasc? faptul c? condi?iile materiale ale scutirii sunt îndeplinite. A ?asea directiv? ofer? posibilitatea de a stabili aceste modalit??i formale statelor membre care, în exercitarea acestei competen?e, trebuie s? ac?ioneze în conformitate cu principiile neutralit??ii, propor?ionalit??ii ?i securit??ii juridice(35). Desigur, normele astfel stabilite de statele membre au într?adev?r drept scop, între altele, prevenirea abuzului, a fraudei ?i a evaziunii fiscale. Totu?i, acestea nu sunt menite s? se aplice numai opera?iunilor care fac parte dintr?o fraud?, ci sunt destinate s? reglementeze toate opera?iunile, printre care figureaz? în primul rând opera?iunile licite. În schimb, problema consecin?elor înc?lc?rii sau ale abuzului normelor de drept în privin?a func?ionarii sistemului într?în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii. Astfel, dreptul de scutire în cazul unei fraude ?ine de însu?i mecanismul TVA?ului ?i de principiile generale care decurg din jurispruden?a citat? în prezentele concluzii.

60. Refuzul acordării drepturilor care decurg din sistemul TVA?ului în cazul implicării persoanei impozabile în fraud? nu este, astfel cum pretinde Italmoda în observa?iile sale, nici o „pedeaps? în sens material”, care, în temeiul articolului 7 din Conven?ia european? pentru ap?rarea drepturilor omului ?i a libert??ilor fundamentale, semnat? la Roma la 4 noiembrie 1950, ?i al articolului 49 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, trebuie prev?zut? de o dispozi?ie legislativ? anterioar?. Întrucât buna?credin?? a persoanei impozabile este o condi?ie prealabil? pentru dobândirea drepturilor respective, refuzul acestora nu trebuie considerat o sanc?iune, ci un element inherent sistemului de TVA.

61. De asemenea, nu putem împ?rt??i opinia exprimat? de Italmoda potrivit c?reia aplicarea în prezenta cauz? a jurispruden?ei care decurge din Hot?rârile Kittel ?i Recolta Recycling(36) ?i R.(37) – faptele din procedura principal? fiind anterioare acestor hot?râri – echivaleaz? cu o aplicare retroactiv? a legii. Astfel, obliga?ia de onestitate ?i de diligen?? în rela?iile comerciale, inclusiv fa?? de autorit??ile publice, este inherent? oric?rei activit??i economice, astfel încât persoanele impozabile nu pot invoca în mod valabil faptul c? nu au ?tiut c? au o astfel de obliga?ie.

62. În aceast? privin??, este necesar s? se adauge c?, potrivit unei jurispruden?e consacrate, interpretarea unei norme de drept al Uniunii dat? de Curte în exercitarea competen?ei pe care i?o confer? articolul 267 TFUE l?mure?te ?i precizeaz? semnifica?ia ?i domeniul de aplicare al acestei norme, astfel cum trebuie sau cum ar fi trebuit s? fie în?eleas? ?i aplicat? de la intrarea sa în vigoare. Rezult? de aici c? norma astfel interpretat? poate ?i trebuie s? fie aplicat? de c?tre instan?? chiar ?i raporturilor juridice n?scute ?i constituite înainte de hot?rârea asupra cererii de interpretare(38). Limitarea în timp a efectelor unei hot?râri preliminare este posibil? în mod excep?ional, în cazul în care sunt întrunite condi?iile necesare în aceast? privin??(39). Acest lucru nu s?a realizat în hot?rârile men?ionate la punctul 61 din prezentele concluzii.

63. Având în vedere aceste considera?ii, urmeaz? s? se r?spund? la prima întrebare preliminar? adresat? în cauza C?131/13 c? dispozi?iile celei de A ?asea directive trebuie interpretate în sensul c? autorit??ile na?ionale trebuie s? refuze persoanei impozabile care ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? participa la o fraud? dreptul la deducerea taxei în amonte, dreptul de scutire a livrării intracomunitare ?i dreptul la reducerea bazei de impozitare în temeiul mecanismului prev?zut la articolul 28b sec?iunea A alineatul (2) al doilea paragraf din aceast? directiv?, precum ?i orice drept la o eventual? rambursare aferent acestora, chiar ?i în cazul lipsei

unor dispoziții exprese în acest sens în legislația națională.

Cu privire la a doua întrebare preliminară adresată în cauza C-131/13

64. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește, în esență, să afle dacă faptul că fraudă a avut loc în alt stat membru decât cel care ar fi competent să refuze diferitele drepturi persoanei impozabile influențează posibilitatea sau obligația de a pronunța un astfel de refuz.

65. În opinia noastră, răspunsul trebuie să fie negativ pentru trei motive.

66. În primul rând, din moment ce criteriul determinant pentru a aprecia dreptul persoanei impozabile este starea sa de spirit, teritoriul pe care a avut loc fraudă este irelevant. Indiferent că a fost săvârșit în statul membru competent să refuze diferitele drepturi persoanei impozabile sau în alt stat, dacă persoana impozabilă ția sau ar fi trebuit să ție că era implicat în fraudă, aceasta nu a acționat oricum cu bunăcredință și cu diligența necesară.

67. În al doilea rând, deși fiscalitatea rămâne o competență proprie a statelor membre, sistemul TVA-ului este un sistem comun, ale cărui venituri sunt plătite în parte la bugetul Uniunii. Statele membre au, așadar, o obligație de cooperare pentru a proteja buna funcționare a acestui sistem în întregime. Nu ar fi conform cu această obligație faptul că statele membre pot sau trebuie să se limiteze să prevină numai fraudă care are loc pe teritoriile fiecăruia dintre acestea.

68. În sfârșit, în al treilea rând, anumite tipuri de fraudă, precum fraudă de tipul „operatorului lipsă”, se întemeiază tocmai pe mecanismele sistemului de impozitare a schimburilor intracomunitare. Astfel, diferența dintre prețul achiziției intracomunitare, negrevat de TVA (întrucât livrarea care este corolarul acesteia este scutită), și prețul livrării aceleiași bun efectuate în aval, la care se adaugă TVA-ul (care nu va fi plătit administrației fiscale), este cea care asigură în principal rentabilitatea acestui tip de fraudă. În plus, faptul de a supune operațiunea frauduloasă competenței autorităților fiscale din două state diferite face ca fraudă să fie mai dificil de detectat. Aceeași fraudă săvârșită în cadrul unui singur stat membru ar permite autorilor fraudei să obțină numai diferența dintre taxa plătită în amonte și cea datorată și ar fi descoperită rapid de autoritățile fiscale prin simpla comparare a declarațiilor și a facturilor aferente acestora. În consecință, prevenirea fraudei de tipul „operatorului lipsă” doar de către statul membru direct lezat nu ar fi eficace. Pe de altă parte, în cazul lanșurilor de livrare frauduloase care implică mai multe state membre, ar putea fi dificil să se stabilească cu precizie pierderile fiscale exacte ale fiecărui stat membru interesat.

Cu privire la a treia întrebare preliminară adresată în cauza C-131/13

69. Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește să obțină interpretarea expresiei „supus taxei” care figurează la articolul 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă, în ipoteza în care s-ar răspunde negativ la prima întrebare. Prin întrebarea sa, instanța menționează următoarele: să afle, mai precis, dacă supunerea la plata taxei trebuie să fie rezultatul declarației persoanei care achiziționează bunurile sau dacă aceasta poate rezulta din alte circumstanțe, în special dintr-o acțiune în recuperare inițiată de autoritățile fiscale. Întrucât propunem să se răspundă afirmativ la prima întrebare preliminară, răspunsul la cea de a treia întrebare este lipsit de obiect. Astfel, dat fiind că bunacredință a persoanei impozabile este elementul determinant în vederea recunoașterii sau a refuzului dreptului care decurge din dispoziția în discuție, definiția noțiunii amintite este lipsită de relevanță, întrucât, în lipsa acestei bunecredințe în speță, mecanismul prevăzut de dispoziția menționată nu va putea fi aplicat.

70. În cazul în care Curtea ar răspunde negativ la prima întrebare, cel puțin în ceea ce privește dreptul care decurge din articolul 28b secțiunea A alineatul (2) din A seșea directivă, considerăm că răspunsul la a treia întrebare decurge din interpretarea dată deja de Curte articolului 28b secțiunea A alineatul (2) al doilea și al treilea paragraf din A seșea directivă, potrivit căreia aplicarea mecanismului prevăzut la acest al doilea paragraf depinde de condițiile cumulative stabilite la al treilea paragraf menționat, printre care figurează condiția ca „persoana care a achiziționat bunurile [să fi] îndeplinit obligațiile privind declarațiile”(40).

71. De asemenea, prin cea de a treia întrebare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă faptul că livrarea în discuție face parte dintr-o fraudă de care persoana impozabilă avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștință este pertinent pentru interpretarea expresiei „supus taxei”. Cu toate acestea, problema care se pune în speță nu este cea a interpretării expresiei respective, ci cea a aplicării sau a neaplicării mecanismului prevăzut în dispoziția analizată. Or, această aplicare depinde de răspunsul la prima întrebare preliminară.

Concluzie

72. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să declare cererile de decizie preliminară din cauzele C-163/13 și C-164/13 inadmisibile și să răspundă la întrebările preliminare adresate în cauza C-131/13 după cum urmează:

„1) Dispozițiile celei de A seșea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretate în sensul că autoritățile naționale trebuie să refuze persoanei impozabile care ține sau ar fi trebuit să țină că participa la o fraudă dreptul la deducerea taxei în amonte, dreptul la scutirea livrării intracomunitare și dreptul la reducerea bazei de impozitare în temeiul mecanismului prevăzut la articolul 28b secțiunea A alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă, precum și orice drept la o eventuală rambursare aferent acestora, chiar și în cazul lipsei unor dispoziții exprese în acest sens în legislația națională.

2) Faptul că fraudă a avut loc în alt stat membru decât cel care este competent să refuze persoanei impozabile acordarea drepturilor enumerate la punctul 1 nu influențează obligația care revine autorităților naționale de a pronunța un astfel de refuz.”

1 – Limba originală: franceza.

2 – A se vedea Comunicatul de presă al Comisiei din 19 septembrie 2013, IP/13/844.

3 – JO L 145, p. 1.

4 – JO L 102, p. 18.

5 – *Staatsblad* 1968, nr. 329.

6 – Hotărârea Melki și Abdeli (C-188/10 și C-189/10, EU:C:2010:363, punctul 27).

7 – Hotărârea Schmidberger (C-112/00, EU:C:2003:333, punctul 39 și jurisprudența citată).

8 – Hotărârea Melki și Abdeli (EU:C:2010:363, punctul 27 și jurisprudența citată).

9 – Potrivit formulării exacte a deciziilor de trimitere în cauzele C-163/13 și C-164/13.

10 – Ne întemeiem în principal pe o analiză foarte detaliată a acestui fenomen care figurează în: Limbourg, N., „Les différentes typologies répertoriées en matière de carousel TVA”, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Bruxelles, 2013, p. 63-93. A se vedea de asemenea, de exemplu, Griffioen, M., și van der Hel, L., „New European Approach to Combat VAT Fraud?”, *Intertax*, vol. 42, 2014, nr. 5, p. 298-305; Wolf, R. A., „VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective”, *Intertax*, vol. 39, 2011, nr. 1, p. 26-37; Pabiański, T., și Li?, W., „Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy podatku VAT”, *Przeegląd podatkowy*, nr. 1, 2007, p. 18-27, și nr. 3, 2007, p. 13-23. A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauzele conexe Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:174, punctele 27-35).

11 – A se vedea printre altele Hotărârile BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, punctul 18), Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 15) și Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 24).

12 – A se vedea printre altele Hotărârea Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 23).

13 – Hotărârea Sosnowska (EU:C:2008:395, punctul 17).

14 – A se vedea între altele Hotărârile Gemeente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 76), Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 71), precum și Sosnowska (EU:C:2008:395, punctul 22).

15 – A se vedea printre altele Hotărârile Halifax și alții (EU:C:2006:121, punctele 68-70 și jurisprudența citată), precum și Maks Pen (EU:C:2014:69, punctul 26).

16 – A se vedea printre altele Hotărârile Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 32), precum și Halifax și alții (EU:C:2006:121, punctul 85).

17 – Hotărârea Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 56).

18 – *Ibidem* (punctul 59).

19 – *Ibidem* (punctul 58).

20 – Hotărârea Maks Pen (EU:C:2014:69, punctele 26 și 27).

21 – Hotărârea Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 65).

22 – Hotărârea R. (C-285/09, EU:C:2010:742).

23 – A se vedea Concluziile sale prezentate în cauza R. (C-285/09, EU:C:2010:381, punctul 43).

24 – *Ibidem* (punctele 57-109).

25 – Hotărârea R. (EU:C:2010:742, punctele 49 și 50).

26 – *Ibidem* (punctul 52).

27 – *Ibidem* (punctele 53 și 54).

28 – Hotărârea Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctele 50 și 54).

29 – De exemplu în cazul în care cuantumul taxei plătite în amonte depășește cuantumul taxei datorate în perioada de impozitare avut în vedere.

30 – Hotărârea Kittel și Recolta Recycling (EU:C:2006:446, punctul 51).

31 – Hotărârea Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 59-65).

32 – A se vedea între altele Hotărârile Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16), Mahagében și Dávid (EU:C:2012:373) și VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

33 – Hotărârea Teleos și alții (EU:C:2007:548, punctul 2 din dispozitiv). A se vedea de asemenea cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547), în care nu era cert că mărfurile care făceau obiectul livrării intracomunitare în discuție părăsiseră efectiv teritoriul național. În pofida acestui lucru, Curtea a supus posibilitatea de a refuza dreptul la scutire condiției ca vânzătorul să fi ținut sau să fi trebuit să țină că operațiunea făcea parte dintr-o fraudă.

34 – A se vedea în acest sens Hotărârea Teleos și alții (EU:C:2007:548, punctul 58).

35 – A se vedea în acest sens Hotărârea Teleos și alții (EU:C:2007:548, punctele 44 și 45).

36 – EU:C:2006:446.

37 – EU:C:2010:742.

38 – A se vedea printre altele Hotărârile Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, punctul 16) și Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, punctul 55).

39 – A se vedea printre altele Hotărârea Brzeziński (EU:C:2007:33, punctul 56).

40 – Hotărârea X și fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 și C-539/08, EU:C:2010:217, punctul 36).