

Edi?ie provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

NILS WAHL

prezentate la 30 ianuarie 2018(1)

Cauzele conexate C?660/16 ?i C?661/16

Finanzamt Dachau

împotriva

Achim Kollroß (C?660/16)

?i

Finanzamt Göppingen

împotriva

Erich Wirtl (C?661/16)

[cereri de decizie preliminar? formulate de Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania)]

„Impozitare – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? – Directiva 2006/112/CE – Articolul 65 – Plat? în avans – Deducere – Incertitudine privind faptul generator – Articolele 184-186 – Regularizarea deducerilor – Rambursarea TVA?ului pl?tit în mod nedatorat – Proceduri na?ionale”

1. Potrivit binecunoscutei afirma?ii a lui Benjamin Franklin, dintr?o scrisoare adresat? lui Jean-Baptiste Leroy, în anul 1789: „în lumea asta nimic nu este sigur. Excep?ie fac moartea ?i taxele”.
2. În prezentele proceduri, instan?a de trimitere – dou? camere diferite ale Bundesfinanzhof (Curtea Federal? de Finan?e, Germania) – solicit? Cur?ii în esen?? s? stabileasc? în ce condi?ii o livrare viitoare de bunuri sau o prestare viitoare de servicii trebuie s? fie considerat?, în scopul aplic?rii normelor privind taxa pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA?ul”) prev?zute în Directiva 2006/112/CE(2), suficient de *sigur?* pentru a permite deducerea TVA?ului pl?tit în avans de c?tre beneficiar, chiar ?i atunci când, în cele din urm?, livrarea sau prestarea nu are loc din cauza unei fraude din partea furnizorului. Instan?a de trimitere solicit? Cur?ii de asemenea s? clarifice consecin?ele legale care decurg din aceasta, cu privire la regularizarea deducerii ?i la restituirea de c?tre autorit??ile fiscale.

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

3. Potrivit articolului 63 din Directiva TVA, „[f]aptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.
4. În temeiul articolului 65 din Directiva TVA, în cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.
5. Potrivit articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.
6. În temeiul articolului 184 din Directiva TVA, „[d]educerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”.
7. Articolul 185 din Directiva TVA prevede:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase totale sau parțiale neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase totale sau parțiale neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

8. Articolul 186 din Directiva TVA impune statelor membre să stabilească normele de aplicare a articolelor 184 și 185 din această directivă.

B. Legislația națională

9. Potrivit articolului 15 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”):

„(1) Profesionistul poate deduce cu titlu de TVA achitat în amonte:

1. taxa datorată legal pentru livrări și alte prestații care au fost efectuate în favoarea acestuia de către un alt profesionist. Exercițarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către profesionist a unei facturi emise conform articolelor 14 și 14a. În măsura în care valoarea taxei indicată separat se referă la o plată anterioară efectuării acestor operațiuni, aceasta este deja deductibilă odată cu emiterea facturii și realizarea plății.

[...]”

10. Potrivit articolului 13 alineatul 1 punctul 1 litera a din UStG, taxa devine exigibilă pentru livrări și alte prestații „la calcularea taxei conform remunerațiilor convenite [articolul 16 alineatul 1 prima teză] odată cu expirarea termenului de declarare în care au fost executate prestațiile. Acest lucru se aplică și prestațiilor parțiale. [...] Dacă remunerația sau o parte a acesteia se încasează înainte de executarea prestației sau a prestației parțiale, taxa aferentă devine exigibilă odată cu

expirarea termenului de declarare în care s-a încasat remunerația sau remunerația parțială”.

11. Articolul 17 din UStG prevede:

„(1) În cazul modificării bazei de impozitare pentru o operațiune impozabilă în sensul articolului 1 alineatul 1 punctul 1, profesionistul care a realizat această operațiune trebuie să regularizeze valoarea impozitului datorat în mod corespunzător. De asemenea, profesionistul care este beneficiarul acestei operațiuni trebuie să regularizeze valoarea impozitului pe care are dreptul să îl deducă pentru aceasta [...]

(2) Alineatul 1 se aplică *mutatis mutandis* dacă:

1. remunerația convenită pentru o livrare impozabilă, o altă prestație sau o achiziție intracomunitară de bunuri impozabile nu mai poate fi recuperată. Dacă remunerația va fi încasată ulterior, valoarea taxei și deducerea trebuie din nou regularizate;

2. se plătește o remunerație pentru o livrare convenită sau pentru o altă prestație, iar livrarea nu s-a efectuat sau prestația nu s-a executat;

[...]”

II. Situațiile de fapt, procedurile și întrebările preliminare

A. Cauza C-660/16

12. La 10 aprilie 2010, domnul Achim Kollroß a comandat livrarea unei centrale termice de cogenerare de la întreprinderea G. Această întreprindere a confirmat comanda la 12 aprilie 2010 și a emis o factură de avans în cuantum de 30 000 de euro, plus TVA-ul în cuantum de 5 700 de euro. Domnul Kollroß a efectuat plata solicitată în avans la 19 aprilie 2010. Termenul de livrare a centralei nu fusese stabilit atunci.

13. Instalația comandată nu a fost livrată niciodată. Asupra patrimoniului întreprinderii G s-a deschis procedura de insolvență în temeiul Insolvenzordnung (Legea privind procedura insolvenței) și a fost închisă din cauza lipsei activelor. Persoanele care au acționat pentru întreprinderea G au fost condamnate, cu privire la 88 de capete de acuzare, pentru înșelăciune profesională, pentru asociere în vederea săvârșirii unei fraude și pentru bancruță frauduloasă săvârșită cu intenție în detrimentul cumpărătorilor centralelor termice de cogenerare, nu însă pentru evaziune fiscală.

14. Domnul Kollroß a invocat, pentru anul 2010, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, pentru plata în avans pe care a efectuat-o către G. Finanzamt Dachau (Administrația Fiscală, Dachau) a emis însă o decizie prin care a stabilit la zero cuantumul TVA-ului de restituit, fapt de care domnul Kollroß a depus o contestație, care a fost respinsă.

15. Ulterior, domnul Kollroß a contestat această decizie în fața Finanzgericht (Tribunalul Fiscal). Această acțiune a fost admisă. Finanzgericht a considerat că, în primul rând, domnul Kollroß era îndreptățit să deducă TVA-ul achitat în amonte pentru plata în avans, în temeiul articolului 15 alineatul 1 punctul 1 a treia teză din UStG. În al doilea rând, Finanzgericht a considerat că domnul Kollroß nu era obligat să efectueze o regularizare a deducerii potrivit articolului 17 alineatul 1 a doua teză și alineatul 2 punctul 2 din UStG.

16. Administrația Fiscală din Dachau a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală). Având îndoieli cu privire la interpretarea corectă a dreptului Uniunii, această instanță a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții

următoarele întrebări preliminare:

„1) Cerințele privind certitudinea executării unei prestații, care este condiția pentru deducerea TVA-ului aferent unei plăți în avans, în temeiul hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauza FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), trebuie determinate în mod pur obiectiv sau trebuie determinate din punctul de vedere al persoanei impozabile care plătește în avans, pe baza împrejurărilor pe care aceasta putea să le cunoască?

2) Luând în considerare faptul că, potrivit articolului 167 din [Directiva TVA], dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă, precum și competențele de reglementare care revin statelor membre în temeiul articolului 185 alineatul (2) [al doilea paragraf] și al articolului 186 din [Directiva TVA], sunt acestea îndreptățite să condiționeze în același mod atât regularizarea taxei, cât și regularizarea deducerii de restituirea avansului plătit?

3) Finanzamt (Administrația Fiscală) competent în privința persoanei impozabile care a plătit avansul trebuie să restituie acesteia TVA-ul atunci când aceasta nu poate obține restituirea avansului din partea celui care l-a primit? În cazul unui răspuns afirmativ, această restituire trebuie să se realizeze în cadrul procedurii de stabilire a obligației fiscale sau este suficientă în acest sens o procedură separată inițiată pentru motive de echitate?”

B. Cauza C-661/16

17. La 3 august 2010, domnul Erich Wirtl a comandat livrarea unei centrale termice de cogenerare de la întreprinderea G, la prețul de 30 000 de euro, plus TVA-ul în cuantum de 5 700 de euro. Centrala trebuia să fie furnizată la 14 săptămâni de la primirea plății. Domnul Wirtl a plătit prețul de achiziție în avans.

18. Instalația nu a fost însă livrată niciodată. Asupra patrimoniului întreprinderii G s-a deschis procedura de insolvență în temeiul Legii privind procedura insolvenței și a fost închisă din cauza lipsei activelor. Persoanele care au acționat pentru întreprinderea G au fost condamnate, cu privire la 88 de capete de acuzare, pentru înșelăciune profesională, pentru asociere în vederea săvârșirii unei fraude și pentru bancruț fraudulos săvârșit cu intenție în detrimentul cumpărătorilor centralelor termice de cogenerare, nu însă pentru evaziune fiscală.

19. Domnul Wirtl a invocat, pentru anul 2010, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, pentru plata pe care a efectuat-o către G. Finanzamt Göppingen (Administrația Fiscală, Göppingen) nu a acceptat însă această deducere. Domnul Wirtl a depus o contestație împotriva acestei decizii, care a fost respinsă.

20. Ulterior, domnul Wirtl a contestat această decizie în fața Finanzgericht (Tribunalul Fiscal). Această acțiune a fost admisă. În primul rând, Finanzgericht a considerat că domnul Wirtl era îndreptățit să deducă TVA-ul pentru plata în avans, în temeiul articolului 15 alineatul 1 punctul 1 a treia teză din UStG. În al doilea rând, Finanzgericht a considerat că domnul Wirtl nu era obligat să efectueze o regularizare a deducerii taxei achitate în amonte potrivit articolului 17 alineatul 1 a doua teză și alineatul 2 punctul 2 din UStG.

21. Administrația Fiscală din Göppingen a formulat recurs împotriva acestei hotărâri în fața Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală). Având îndoieli cu privire la interpretarea corectă a dreptului Uniunii, această instanță a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În temeiul Hotărârii Curții de Justiție [FIRIN, punctul 39], deducerea taxei achitate în amonte aferente unei plăți în avans nu se aplică atunci când realizarea faptului generator este

incert? la momentul la care se plătește avansul. Acest aspect trebuie apreciat având în vedere situația de fapt obiectiv? sau punctul de vedere obiectivizat al persoanei impozabile care plătește avansul?

2) Hotărârea Curții de Justiție pronunțat? în cauza [FIRIN, punctul 58,] trebuie interpretat? în sensul c?, potrivit dreptului Uniunii, regularizarea deducerii realizate de persoana impozabil? în temeiul unei facturi pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri nu este condiționat? de restituirea avansului plătit în cazul în care livrarea nu este efectuat? în final?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea precedent?, articolul 186 din Directiva TVA, care permite statelor membre să stabilească normele de aplicare a regularizării prevăzute la articolul 185 din această directiv?, împuternicește un stat membru, și anume Republica Federală Germania, să prevadă în legislația sa națională c? doar prin restituirea avansului poate avea loc o diminuare a bazei de impozitare și, în consecință, c? TVA-ul datorat în aval și deducerea TVA-ului achitat în amonte se regularizează concomitent și potrivit aceluiași condiții?”

C. Procedura în fața Curții

22. Prin Decizia președintelui Curții din 19 ianuarie 2017, cauzele C-660/16 și C-661/16 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

23. Au depus observații scrise domnul Kollroß, guvernul german și Comisia Europeană.

III. Analiză

A. Cu privire la primele întrebări adresate în cauzele C-660/16 și C-661/16

24. Prin intermediul primei sale întrebări adresate în ambele cauze, instanța de trimitere solicită Curții în esență să stabilească, în scopul aplicării articolului 65 din Directiva TVA, dacă o livrare de bunuri pentru care s-a efectuat o plată în avans este incert? în cazul unei fraude din partea furnizorului. În special, instanța de trimitere urmărește să afle dacă, atunci când bunurile, în ultimă instanță, nu sunt livrate ca urmare a unei astfel de fraude din partea furnizorului, persoana impozabilă are dreptul să deducă valoarea TVA-ului plătit.

25. Înainte de a aborda problemele specifice ridicate de aceste întrebări, pare util să reamintim principalele dispoziții aplicabile, astfel cum au fost interpretate în mod consecvent de către Curte.

26. În temeiul unei jurisprudențe constante, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Principiul neutralității fiscale, care stă la baza sistemului comun al TVA-ului, garantează perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului(3).

27. În temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Regula generală este că TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile (articolul 63 din Directiva TVA). Cu toate acestea, atunci când se face plăți în avans, articolul 65 din această directivă prevede că TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.

28. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, pentru ca TVA-ul să devină exigibil (și, prin urmare, și deductibil) atunci când o plată a fost făcută în avans, toate informațiile relevante privind viitorul fapt generator trebuie să fie deja cunoscute(4). De asemenea, Curtea a statuat că articolul

65 din Directiva TVA nu poate fi aplicat atunci când nu este cert dacă faptul generator se va produce(5).

29. În acest sens, prezenta procedură ridică două probleme distincte, dar legate. Instanța de trimitere solicită, în primul rând, să se stabilească modul în care trebuie apreciat această incertitudine și, în al doilea rând, dacă prezintă vreo relevanță, în această privință, faptul că data livrării bunurilor achiziționate nu a fost indicată în contractul dintre destinatar și furnizor.

30. În ceea ce privește prima dintre aceste probleme, instanța de trimitere arată că, în situații precum cele în discuție în litigiile principale, incertitudinea poate fi apreciată fie pe baza informațiilor disponibile destinatarului, fie pe baza informațiilor disponibile furnizorului. Cu alte cuvinte, instanța de trimitere se întreabă dacă intenția furnizorului de a comite o fraudă, de care destinatarul nu avea cunoștință, trebuie să fie considerată relevantă atunci când se determină certitudinea (sau, mai degrabă, incertitudinea) producerii faptului generator.

31. În opinia noastră, intenția frauduloasă a furnizorului nu ar trebui să aibă niciun efect asupra dreptului destinatarului de a deduce TVA-ul plătit pentru avans, *cu excepția cazului în care* cel din urmă a cunoscut sau ar fi trebuit să cunoască această intenție frauduloasă.

32. Această concluzie pare să decurgă din jurisprudența Curții și în special din Hotărârile Bonik(6) și FIRIN(7). În aceste cauze, Curtea a subliniat că dreptul Uniunii nu poate fi invocat de către persoane fizice în scopuri abuzive sau frauduloase și că prevenirea evaziunii, a fraudei și a abuzului în materie fiscală reprezintă un obiectiv recunoscut și încurajat în mod expres de Directiva TVA. În consecință, Curtea a statuat că autoritățile naționale trebuie să refuze dreptul de deducere atunci când acest drept este invocat în scopuri abuzive sau frauduloase(8). Aceasta este situația în special atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de însăși persoana impozabilă(9). În schimb, este incompatibil cu dispozițiile Directivei TVA faptul de a refuza acest drept unei persoane impozabile care nu a cunoscut și nu ar fi putut cunoaște că operațiunea în cauză era legată de o fraudă comisă de furnizor sau de un alt comerciant care acționează în amonte sau în avalul lanțului de aprovizionare(10).

33. Aplicând aceste principii în cazurile de față, faptul că furnizorii niciodată nu au avut intenția de a livra bunurile achiziționate de destinatari nu poate, în sine, să justifice refuzul autorităților naționale de a accepta deducerile solicitate de acești destinatari. Autoritățile respective pot refuza deducerile numai dacă stabilesc, corespunzător cerințelor legale, că destinatarii știau sau ar fi trebuit să știe că furnizorul nu avea de la bun început nicio intenție de a și respecta contractele(11).

34. Într-adevăr, atunci când, precum în cauza FIRIN(12), atât furnizorul, cât și destinatarul cunosc (sau ar trebui să cunoască) faptul că livrarea nu va avea loc, se poate pune întrebarea dacă chiar există un veritabil contract de furnizare, cel puțin în sensul normelor privind TVA-ul. În termeni mai generali, articolul 65 din Directiva TVA nu se poate aplica în cazul în care, atunci când este făcută plata în avans, există îndoieli reale cu privire la aspectul dacă, în desfășurarea normală a lucrurilor, livrarea impozabilă va fi efectuată în mod corespunzător(13).

35. În schimb, atunci când destinatarul nu a cunoscut și nu ar fi putut cunoaște intențiile frauduloase sau abuzive ale furnizorului – și cu atât mai mult atunci când, precum în situația în discuție în litigiile principale, se pare că destinatarul a plătit în mod corespunzător TVA-ul primit de stat –, nu există niciun motiv obiectiv pentru refuzul dreptului său de deducere inițial. Un astfel de refuz ar depinde, pe de o parte, ceea ce este necesar pentru conservarea drepturilor trezoreriei publice(14) și, pe de altă parte, ar împovăra excesiv cumpărătorii. În mod normal în relațiile comerciale, nu este neobișnuit ca un furnizor să solicite clienților săi să efectueze o plată în avans, înainte ca bunurile să fie livrate sau ca serviciile să fie prestate. Astfel cum reține instanța

de trimitere în decizia sa de trimitere din cauza C?660/16, ar p?rea excesiv? plasarea tuturor riscurilor în leg?tur? cu posibila neîndeplinire a obliga?iei de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor achizi?ionate în sarcina destinatarilor, care, chiar ?i dac? au fost luate toate m?surile de precau?ie, nu aveau cum s? cunoasc? inten?iile frauduloase ale furnizorilor lor.

36. În continuare, este necesar s? se stabileasc? dac? faptul c? un contract de livrare nu include data livr?rii bunurilor achizi?ionate înseamn? c? nu sunt cunoscute toate informa?iile relevante cu privire la viitorul fapt generator ?i, în consecin?ă, c? deducerea trebuie refuzat?.

37. În aceast? privin?ă, consider?m c? simplul fapt c? nu exist? o dat? de livrare nu poate fi considerat? ca generând incertitudine cu privire la apari?ia faptului generator. Din nou, în rela?iile comerciale nu este neobi?nuit ca p?r?ile s? convin? asupra unei livr?ri de bunuri sau asupra unei prest?ri de servicii, f?r? a putea determina data exact? în care va avea loc livrarea sau prestarea respectiv?. Atât timp cât cump?r?torul nu are motive concrete pentru a pune la îndoial? capacitatea ?i inten?ia furnizorului de a??i îndeplini obliga?iile, nu exist? niciun motiv pentru a considera c?, în momentul pl???ii avansului, livrarea este incert?.

38. Evident, astfel cum s?a subliniat în introducerea la aceste concluzii, orice lucru care se presupune c? se va întâmpla în viitor este, într-o anumit? m?sur?, incert. Totu?i, aceast? logic? nu poate fi aplicat? în contextul de fa?ă, întrucât acest fapt ar lipsi de sens articolul 65 din Directiva TVA. De asemenea, nu în?elegem de ce simpla indicare într-un contract a unei anumite date ar face viitoarea livrare mai sigur? (sau, în sens invers, mai pu?in incert?).

39. În Hot?rârea BUPA Hospitals, Curtea a statuat c? articolul 65 din Directiva TVA nu se aplica unei situa?ii în care p?r?ile au dreptul s? rezilieze în mod unilateral contractul în orice moment ?i pl???ile au fost efectuate în avans, pentru livrarea unor bunuri ale c?ror identitate ?i cantitate nu fuseser? înc? determinate(15). Totu?i, aceast? situa?ie trebuie deosebit? de circumstan?ele în discu?ie în litigiile principale: în cauza BUPA Hospitals, la momentul în care a fost efectuat? plata, era incert *dac?* tranzac?ia chiar se va realiza. Dimpotriv?, în cauzele examinate, cel pu?in din perspectiva destinatarilor, doar momentul livr?rii mai trebuia stabilit.

40. În lumina celor de mai sus, r?spunsul la primele întreb?ri adresate în cauzele C?660/16 ?i C?661/16 ar trebui s? fie c? articolul 65 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? unei persoane impozabile care a efectuat o plat? în avans pentru bunuri sau servicii care în cele din urm? nu au fost livrate, respectiv prestate, nu i se poate refuza dreptul de deducere dac? nu a cunoscut ?i nu ar fi putut cunoa?te inten?ia furnizorului de a nu onora contractul. Simplul fapt c? data livr?rii nu a fost indicat? în contract nu face ca executarea contractului s? fie incert?, în scopul aplic?rii dispozi?iei respective.

B. Cu privire la a doua întrebare adresat? în cauza C?660/16 ?i la a doua ?i la a treia întrebare adresate în cauza C?661/16

41. Prin intermediul celei de a doua întreb?ri în cauza C?660/16 ?i al celei de a doua ?i al celei de a treia întreb?ri în cauza C?661/16, instan?a de trimitere solicit? în esen?ă s? se stabileasc? dac?, în circumstan?e precum cele în discu?ie în litigiile principale, articolele 184-186 din Directiva TVA se opun unor reglement?ri na?ionale care impun regularizarea deducerii, dar condi?ioneaz? o astfel de regularizare de rambursarea pl???ii f?cute în avans.

42. Trebuie amintit, cu titlu introductiv, c? regimul de deduceri stabilit prin Directiva TVA urm?re?te s? degreveze în întregime întreprinz?torul de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor sale economice. Sistemul comun de TVA urm?re?te s? garanteze perfecta neutralitate în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate

s? fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA?ului(16).

43. În consecin??, criteriul determinant pentru posibilitatea deducerii TVA?ului în amonte este modul în care sunt utilizate sau în care se preconizeaz? s? fie utilizate bunurile sau serviciile în cauz?. Aceast? utilizare determin? întinderea deducerii ini?iale la care are dreptul persoana impozabil? ?i întinderea eventualelor regulariz?ri, care trebuie efectuate în condi?iile prev?zute la articolele 185-187 din Directiva TVA(17).

44. Mecanismul regulariz?rii prev?zut de aceste reglement?ri face parte integrant? din regimul de deducere a TVA?ului stabilit de legisla?ia respectiv?. Aceste norme urm?resc s? sporeasc? precizia deducerilor pentru a asigura neutralitatea TVA?ului. Prin intermediul acestor norme, Directiva TVA urm?re?te astfel obiectivul de a stabili o rela?ie strâns? ?i direct? între dreptul la deducerea TVA?ului achitat în amonte ?i utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauz? pentru opera?iuni c?rora li se aplic? taxa în aval(18).

45. În ceea ce prive?te momentul în care apare obliga?ia de regularizare a deducerii TVA?ului efectuate pentru taxa achitat? în amonte, articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA instituie principiul potrivit c?ruia o astfel de regularizare trebuie s? fie efectuat? *inter alia* atunci când factorii utiliza?i pentru stabilirea cuantumului sumei deduse s?au modificat dup? întocmirea declara?iei privind TVA?ul(19).

46. Astfel, prima problem? care trebuie abordat? în acest context este dac? circumstan?e precum cele în discu?ie în litigiile principale se num?r?, în principiu, printre cele reglementate de articolul 185 din Directiva TVA. Consider?m c? aceasta este într?adev?r situa?ia.

47. În Hot?rârea PIGI, Curtea a statuat c? o persoan? impozabil? care a fost victima unui furt de bunuri pentru care efectuase deducerea TVA?ului în amonte este, în principiu, obligat? s? ?i regularizeze deducerea, în temeiul articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA. Cu toate acestea, Curtea a subliniat c?, prin derogare, articolul 185 alineatul (2) primul paragraf prevede c? nu se efectueaz? regulariz?ri între altele în cazul „furtului demonstrat în mod corespunz?tor” ?i c?, potrivit celui de al doilea paragraf al acestei din urm? dispozi?ii, aceast? derogare are un caracter facultativ. În consecin??, Curtea a statuat c? statele membre au posibilitatea s? prevad? regularizarea deducerii TVA?ului în amonte în toate cazurile în care a avut loc un furt al bunurilor care dau na?tere dreptului la deducerea taxei(20).

48. În mod similar, în Hot?rârea FIRIN, Curtea a decis c?, în situa?iile din care rezult? c? livrarea de bunuri pentru care o persoan? impozabil? a efectuat o plat? în avans nu va fi executat? în cele din urm?, autoritatea fiscal? poate solicita regularizarea TVA?ului dedus de persoana impozabil? respectiv?. Acest lucru este valabil indiferent dac? TVA?ul datorat de c?tre furnizor a fost sau nu a fost regularizat(21).

49. Acelea?i principii trebuie s? fie aplicate astfel ?i în prezentele proceduri. Faptul c? bunurile achizi?ionate, pentru care a fost efectuat? o plat? în avans, în cele din urm? nu au mai fost livrate constituie, în sensul articolelor 184-186 din Directiva TVA, o modificare a factorilor utiliza?i pentru a determina suma care trebuie dedus?, care s?a produs dup? ce a fost f?cut? declara?ia privind TVA?ul. Bunurile achizi?ionate nu ar putea fi niciodat? folosite de c?tre persoana impozabil? pentru opera?iuni impozabile în aval(22). În consecin??, este necesar?, în principiu, o regularizare a deducerii, în conformitate cu regula prev?zut? la articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA.

50. Acestea fiind spuse, urm?torul aspect care trebuie stabilit este dac? derogarea de la acest principiu prev?zut? la articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA este aplicabil? ?i în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiile principale. În aceast? privin??, consider?m c?, atunci când neîndeplinirea opera?iunii de livrare a bunurilor achizi?ionate este cauzat? de o *fraud?* comis? de

furnizor în detrimentul destinatarului, această derogare este aplicabil?

51. Într-adevăr, considerăm că o astfel de fraudă trebuie să fie considerat un „furt”, o situație cu privire la care această dispoziție prevede că regularizarea are un caracter facultativ. Mai exact, o regularizare nu este obligatorie dacă statul membru nu decide altfel. Vedem două motive principale pentru acest lucru. În primul rând, rațiunea articolului 185 alineatul (2) din Directiva TVA pare să susțină această poziție și, în al doilea rând, în Hotărârea PIGI, Curtea a respins deja interpretarea formalistă a noțiunii „furt”.

52. În primul rând, articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA se referă la situații cu privire la care legiuitorul Uniunii a considerat că, în pofida faptului că acestea ar fi trebuit să determine, în principiu, o regularizare a deducerilor, o astfel de regularizare nu este sau nu ar trebui să fie necesară de fapt. În special, excepția făcută în cazul „distrugerii, pierderii sau furtului” pare să cuprindă situații în care o persoană imposabilă a plătit TVA-ul în amonte pentru bunuri achiziționate în scopul de a le utiliza pentru operațiuni cu privire la TVA în aval, însă care, pentru motive care sunt în afara controlului acestei persoane, nu mai pot fi folosite în acest scop.

53. În astfel de situații, cheltuielile persoanei imposabile cu privire la bunurile distruse, pierdute sau furate sunt, în sens larg, legate de activitatea sa economică. Faptul că aceste bunuri nu au fost în cele din urmă utilizate în scopul efectuării unor operațiuni imposabile este pur accidental. Astfel, este echitabil ca persoana imposabilă care a plătit în amonte TVA-ul aferent acestor bunuri să continue să beneficieze de o deducere. Dacă persoana imposabilă ar fi obligată să renunțe la deducere, ar suferi o pierdere suplimentară. Scopul protejării persoanei imposabile de o pierdere nejustificată trebuie să fie comparat cu exemplele prevăzute la articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA de cazuri în care *trebuie* efectuate regularizări, și anume „atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț”. Acestea sunt situații în care, în lipsa unei regularizări, persoana imposabilă ar obține un avantaj necuvenit.

54. În al doilea rând, în Hotărârea PIGI, Curtea a precizat în mod clar că noțiunea „furt”, în sensul articolului 185 alineatul (2) din Directiva TVA, trebuie interpretat într-un sens comun și trebuie să cuprindă, de exemplu, activități infracționale care determină o lipsă în cadrul bunurilor, care nu pot fi folosite în vederea efectuării unor operațiuni imposabile în aval(23).

55. Deși limitele exacte dintre noțiunile „furt” și „fraudă” pot varia de la un stat membru la altul, aceste două noțiuni ni se pare că au în comun mai multe caracteristici importante: ambele sunt infracțiuni contra patrimoniului care produc un avantaj ilicit pentru făptuitor și o pierdere nejustificată pentru victimă. Principala diferență pare să se refere la modul în care bunurile sunt luate în mod ilicit de la victimă: furtul constă în însușirea proprietății în cazul furtului și prin înșelăciune în cazul fraudei. Cu toate acestea, nu înțelegem în ce mod o astfel de diferență în comportamentul infractorului este pertinent în scopul aplicării articolelor 184-186 din Directiva TVA.

56. În plus, considerăm că cel puțin dintr-o perspectivă practică și economică nu există o diferență majoră între anumite tipuri de furt și de fraudă: de exemplu, între bunurile achiziționate și plătite, dar care nu sunt livrate fiindcă sunt furate în timpul transportului și bunurile echivalente care nu sunt livrate din cauza unei fraude din partea furnizorului. În ambele situații, vedem motive de echitate și neutralitate care pledează în favoarea faptului de a permite persoanei imposabile să continue să beneficieze de deduceri pentru TVA-ul achitat în amonte.

57. În consecință, cazurile de fraudă s-ar vârfă de către furnizori în detrimentul clienților lor, precum cele în discuție în litigiile principale, trebuie, în opinia noastră, să fie considerate a fi cazuri de „furt” în temeiul articolului 185 alineatul (2) din Directiva TVA. Acestea fiind spuse, al doilea paragraf al acestei dispoziții face această excepție facultativă: deși regularizarea nu este,

de regulă, necesar, statele membre pot totuși să decidă contrariul și, în consecință, să impună o regularizare în cazuri de furt.

58. Din câte înțelegem, în temeiul reglementărilor germane incidente, astfel cum sunt interpretate de instanțele naționale, în caz de fraudă, o regularizare este necesară doar atunci când persoana impozabilă care este victima a primit o rambursare din partea furnizorului.

59. Dacă astfel stau lucrurile, asemenea reglementări naționale sunt, în opinia noastră, compatibile cu articolele 184-186 din Directiva TVA: autoritățile germane au decis să se prevaleze de posibilitatea oferită la articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă de a impune ca deducerile să fie regularizate în cazul furtului respectiv.

60. Faptul că acestea au decis să utilizeze în mod limitat această opțiune – considerând că regularizarea este condiționată de rambursarea de către furnizor în beneficiul destinatarului a sumelor plătite anterior – pare să se încadreze în marja de manevră acordată statelor membre de Directiva TVA, la articolul 185 alineatul (2) și la articolul 186 din aceasta. În plus, această condiție este, în opinia noastră, rezonabilă. Aceasta evită o situație în care persoanele impozabile ar putea beneficia de fapt de îmbogățirea fără justă cauză care ar rezulta din menținerea deducerii și, în același timp, de rambursarea sumelor plătite anterior. În același mod, atunci când nu are loc o rambursare, condiția asigură faptul că o persoană impozabilă care este de acord să facă o plată în avans nu trebuie să suporte riscuri excesive în situațiile în care această persoană nu cunoaște și nici nu poate să cunoască intenția frauduloasă a furnizorului(24).

61. În lumina celor de mai sus, propunem să se răspundă la a doua întrebare din cauza C-660/16, precum și la a doua și la a treia întrebare din cauza C-661/16 în sensul că articolele 184-186 din Directiva TVA nu se opun unor reglementări naționale care, în împrejurări precum cele în discuție în litigiile principale, impun o regularizare a deducerilor și condiționează această regularizare de rambursarea plății făcute în avans.

C. Cu privire la a treia întrebare adresată în cauza C-660/16

62. Prin intermediul celei de a treia întrebări adresate în cauza C-660/16, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească, în primul rând, dacă dispozițiile Directivei TVA și principiul efectivității impun statelor membre să permită unei persoane impozabile să formuleze o acțiune împotriva autorităților fiscale pentru restituirea TVA-ului facturat în mod nejustificat pentru o plată în avans, pe care furnizorul l-a plătit trezoreriei publice, atunci când restituirea TVA-ului de la furnizor este imposibilă. În cazul unui răspuns afirmativ, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în al doilea rând, dacă persoana impozabilă poate să își prezinte cererile în cadrul procedurii obișnuite de stabilire a obligației fiscale sau dacă aceasta este obligată să acționeze în cadrul unei proceduri separate, inițiată pentru motive de echitate.

63. În opinia noastră, în măsura în care Curtea este de acord cu noi în ceea ce privește răspunsurile care trebuie date la celelalte întrebări adresate de instanța de trimitere, nu este necesar să se răspundă la această întrebare în cadrul prezentei proceduri. Într-adevăr, atunci când persoanele impozabile nu reușesc să obțină restituirea plății făcute în avans (cu TVA-ul corespunzător) de la furnizorii lor, acestea nu sunt obligate să regularizeze deducerile și pot continua să beneficieze, în consecință, de deducerea TVA-ului plătit furnizorilor respectivi.

64. Cu toate acestea, în cazul în care Curtea nu este de acord cu noi cu privire la răspunsurile care trebuie date la celelalte întrebări adresate de instanța de trimitere, am dori să împărtășim ideile noastre cu privire la problema ridicată de această întrebare.

65. Îndoielile instanței de trimitere sunt determinate de hotărârea Curții pronunțată în cauza

66. În cauza respectivă, instanța de trimitere a adresat Curții o serie de întrebări cu privire la interpretarea dispozițiilor din A opta directivă(26) în lumina principiilor neutralității, efectivității și nediscriminării. În hotărârea sa, Curtea a statuat *inter alia* că aceste dispoziții și principii nu se opun unei legislații naționale conform căreia numai furnizorul poate solicita autorităților fiscale restituirea sumelor plătite cu titlu de TVA fără să fie datorate, iar persoana care i-a fost prestate serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva acestui furnizor.

67. Cu toate acestea, Curtea a adăugat de asemenea că, în cazul în care restituirea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă, statele membre trebuie să prevadă instrumentele necesare pentru a permite persoanei care i-a fost prestate serviciile să recupereze taxa facturată fără să fie datorată, dacă este nevoie, direct de la autoritățile fiscale, în vederea respectării principiului efectivității(27).

68. Prezenta procedură ridică astfel întrebarea dacă principiile dezvoltate de către Curte în Hotărârea Reemtsma Cigarettenfabriken trebuie aplicate și într-o situație similară celor în discuție în litigiile principale, care sunt guvernate de dispozițiile Directivei TVA mai degrabă decât de A opta directivă.

69. Avem îndoieli cu privire la aspectul dacă aceste principii pot fi transpuse imediat și ușor în cazurile de față.

70. De la bun început, trebuie subliniat că Directiva TVA nu prevede în mod expres un mecanism prin care autoritățile fiscale să restituie TVA-ul direct destinatarului, în cazul în care furnizorul devine insolubil. Plata în avans a TVA-ului de la destinatar către furnizor și plata acestui TVA de la furnizor către autoritățile fiscale sunt, în principiu, operațiuni separate. Astfel, cursul normal al evenimentelor este că destinatarul trebuie să solicite rambursarea de la furnizor, care la rândul său poate solicita rambursarea de la autoritatea fiscală. Astfel, Directiva TVA nu impune statelor membre, în mod expres sau implicit, să permită o acțiune directă a destinatarului împotriva autorităților fiscale.

71. În această privință, trebuie amintit că, în absența unei reglementări a Uniunii în materie de cereri de restituire a taxelor, ordinea juridică internă a fiecărui stat membru este cea care trebuie să prevadă condițiile în care aceste cereri pot fi efectuate, aceste condiții trebuind să respecte principiile echivalenței și efectivității, ceea ce înseamnă că nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la solicitări similare fondate pe dispoziții de drept intern, nici aplicate astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii(28).

72. Aceasta înseamnă că reglementările naționale nu trebuie să prevadă o formă de acțiune care permite, în general, destinatarilor în situații precum cele în discuție în litigiile principale să formuleze o acțiune directă împotriva autorităților fiscale.

73. Acestea fiind spuse, interpretarea pe care noi o dăm Hotărârii Reemtsma Cigarettenfabriken este în sensul în care Curtea a considerat procedura dezbătută în cadrul acesteia – una într-adevăr excepțională – ca fiind impusă numai datorită situației speciale în discuție: aceea a unei persoane impozabile care a plătit în mod eronat TVA-ul (adică a plătit TVA pentru o tranzacție scutită de TVA) și care este stabilită într-un alt stat membru decât cel în care a fost plătit TVA-ul. Scopul respectivei hotărâri a fost, în mod evident, acela de a evita o îmbogățire fără justă cauză a trezoreriei publice într-o situație în care facturarea TVA-ului a fost făcută din eroare și, din cauza caracterului transfrontalier al tranzacției, procedurile de rambursare obișnuite ar putea fi împovărate și inefficiente.

74. Nu ne este clar dacă situațiile în discuție în litigiile principale impun o astfel de soluție *extrema ratio*. Cu toate acestea, instanța de trimitere este cea care trebuie să aprecieze dacă, într-o anumită situație, dreptul intern nu pune la dispoziție persoanelor impozabile care se află într-o situație similară cu cele în discuție în litigiile principale mijloace adecvate pentru a obține restituirea de la furnizor a TVA-ului plătit în mod necuvenit și, în acest caz, dacă un mecanism precum cel prevăzut în Hotărârea Reemtsma Cigarettenfabriken este necesar pentru a respecta principiul efectivității.

75. Următorul aspect al celei de a treia întrebări adresate în cauza C-660/16 este următorul: în cazul în care instanța de trimitere va considera că, pentru respectarea principiului efectivității, este necesar un drept direct la acțiune al destinatarului împotriva autorității fiscale, ar fi suficient pentru a asigura respectarea acestui principiu o procedură precum procedura inițiată pentru motive de echitate din dreptul german?

76. Cu alte cuvinte, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dreptul intern trebuie să permită persoanelor impozabile, precum domnul Kollroß și domnul Wirtl, să își prezinte cererile în cadrul procedurii obișnuite de stabilire a taxei.

77. După cum am avut ocazia să subliniem în Concluziile prezentate în cauza Geissel și Butin(29), aceasta este de asemenea o problemă pe care instanța de trimitere ar trebui să o decidă. Curtea nu dispune de informații suficiente de detaliate privind procedura specială inițiată pentru motive de echitate (și privind diferențele care există între această procedură și procedura obișnuită de stabilire a taxei) pentru a fi în măsură să se pronunțe cu privire la aspectul dacă normele procedurale naționale cum sunt cele în discuție în litigiile principale sunt conforme cu principiul efectivității.

78. În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, aspectul dacă o dispoziție procedurală națională face imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii trebuie analizat ținând cont de locul pe care această dispoziție îl ocupă în ansamblul procedurii, de modul în care se derulează și de particularitățile acesteia, privite în ansamblu, în fața diverselor instanțe naționale. Din această perspectivă, trebuie să se țină cont de principiile esențiale care stau la baza sistemului juridic național, precum protecția dreptului la apărare, principiul securității juridice și buna desfășurare a procedurii(30). În principiu, instanța de trimitere este cea care trebuie să determine dacă măsurile naționale în discuție sunt compatibile cu aceste principii, având în vedere toate circumstanțele cauzei.

79. Atunci când dreptul național prevede o procedură specială și distinctă (cum ar fi, dacă în alegerea noastră este corectă, procedura inițiată pentru motive de echitate din dreptul german), instanțele de trimitere ar trebui, în opinia noastră, să analizeze în special dacă durata, complexitatea și costurile asociate acestei proceduri creează dificultăți disproporționate pentru persoana impozabilă(31). Cu toate acestea, în cazurile de față, caracterul excepțional al

sus?inerilor reclaman?ilor trebuie de asemenea avut în vedere. Astfel, dac? instan?a de trimitere consider? c? este necesar? o procedur? precum cea luat? în considerare de c?tre Curte în cauza Reemtsma Cigarettenfabriken, utilizarea unei proceduri na?ionale bazate pe motive de echitate nu ne pare a fi nerezonabil?.

IV. Concluzie

80. În concluzie, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania) dup? cum urmeaz?:

– Articolul 65 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretat în sensul c? unei persoane impozabile care a f?cut o plat? în avans pentru bunuri sau servicii care, în cele din urm?, nu au fost livrate sau prestate nu i se poate refuza dreptul de deducere dac? aceasta nu a cunoscut ?i nu putea s? cunoasc? inten?ia furnizorului de a nu onora contractul de livrare sau de prestare. Simplul fapt c? data livr?rii sau a prest?rii nu a fost indicat? în contract nu face ca executarea acestui contract s? fie incert?, în scopul aplic?rii acestei dispozi?ii.

– Articolele 184-186 din Directiva 2006/112 nu se opun unor reglement?ri na?ionale care, în circumstan?e precum cele în discu?ie în litigiile principale, impun o regularizare a deducerilor ?i condi?ioneaz? o astfel de regularizare de restituirea pl??ii f?cute în avans.

1 Limba original?: engleza.

2 Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1 Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7) (denumit? în continuare „Directiva TVA”).

3 Hot?rârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 19).

4 A se vedea între altele Hot?rârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals ?i Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, punctul 48), Hot?rârea din 16 decembrie 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, punctul 31), ?i Hot?rârea din 3 mai 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punctul 26).

5 Hot?rârea din 13 martie 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punctul 39).

6 Hot?rârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774).

7 Hot?rârea din 13 martie 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151).

8 Hot?rârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punctele 35-37), ?i Hot?rârea din 13 martie 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punctul 40).

9 Hot?rârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punctul 38), ?i Hot?rârea din 13 martie 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punctul 41).

10 Hot?rârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punctul 41), ?i Hot?rârea din 13 martie 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punctul 42).

11 Hot?rârea din 13 martie 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punctul 44).

12 A se vedea Hot?rârea din 13 martie 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, în special punctul 22 ?i urm.), precum ?i Concluziile avocatului general Kokott prezentate în aceea?i cauz?

(EU:C:2013:872, punctul 28).

13 Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza FIRIN (C-107/13, EU:C:2013:872, punctul 26).

14 A se vedea Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 43 și jurisprudența citată).

15 Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122).

16 A se vedea Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 27 și jurisprudența citată).

17 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 29), și Hotărârea din 4 octombrie 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punctul 23).

18 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punctele 30 și 31), și Hotărârea din 4 octombrie 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punctele 24 și 25).

19 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 32), și Hotărârea din 4 octombrie 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punctul 26).

20 Hotărârea din 4 octombrie 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punctele 27-29).

21 Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punctele 52 și 53). În acest sens, poate fi util să subliniem că nu suntem de acord cu interpretarea restrictivă a Hotărârii FIRIN realizată de Comisie, potrivit căreia regularizarea deducerilor a fost solicitată de către Curte doar întrucât acea cauză se referea la o fraudă la care participaseră atât furnizorul, cât și destinatarul. Această interpretare a Hotărârii FIRIN nu poate fi în mod vădit susținută. Într-adevăr, astfel cum rezultă destul de clar din cuprinsul punctului 47 din hotărâre (și de la punctul 30 din Concluziile avocatului general), în cauza respectivă, Curtea a oferit interpretarea solicitată de instanța de trimitere cu privire la articolul 185 din Directiva TVA, fără să facă trimitere la faptele în discuție în litigiul principal. Într-adevăr, întrucât fraudă nu a permis, de la bun început, destinatarului să deducă TVA-ul achitat în amonte, ar fi fost lipsit de sens să se examineze dacă regularizarea deducerilor era necesară. Această interpretare a Hotărârii FIRIN este confirmată de asemenea de Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctele 59 și 60).

22 A se vedea prin analogie Hotărârea din 4 octombrie 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punctul 27).

23 Hotărârea din 4 octombrie 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punctele 29-37).

24 A se vedea punctul 35 de mai sus.

25 Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167).

26 A opta directivă (79/1072/CEE) a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO 1979, L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34).

27 Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctele 34-41).

28 A se vedea de exemplu Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 50).

29 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauzele conexe Geissel și Butin (C-374/16 și C-375/16, EU:C:2017:515, punctul 67 și urm.).

30 Hotărârea din 12 februarie 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punctul 28).

31 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauzele conexe Geissel și Butin (C-374/16 și C-375/16, EU:C:2017:515, punctul 73).