

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE

JULIANE KOKOTT

prezentate la 17 ianuarie 2019(1)

Cauza C-712/17

EN.SA. Srl

împotriva

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

[cerere de decizie preliminar? formulat? de Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Comisia Fiscal? Regional? pentru Lombardia, Italia)]

„Cerere de decizie preliminar? – Taxa pe valoarea ad?ugat? – Opera?iuni fictive – Refuzul deducerii – Na?terea unei obliga?ii fiscale prin emiterea facturii – Sanc?iune suplimentar? egal? cu valoarea taxei a c?rei deducere a fost refuzat? – Compatibilitate cu principiul neutralit??ii – Compatibilitate cu principiul propor?ionalit??ii”

I. Introducere

1. Prezenta cauz? prive?te înc? o dat?(2) problema „caracterului sanc?ionator” al legisla?iei privind taxa pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”). În cadrul combaterii evaziunii în materie de TVA, Curtea este în aceast? privin?? deosebit de strict?: refuzul deducerii (sau al scutirii) este aplicabil nu doar atunci când persoana impozabil? s?vâr?e?te ea îns??i o fraud? fiscal?, ci ?i atunci când o persoan? impozabil? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune având o leg?tur? cu o fraud? privind TVA-ul(3).

2. Aceast? abordare strict? (refuzul deducerii în toate etapele lan?ului de presta?ii) se aplic? ?i în cazul în care evaziunea în materie de TVA este exclus?, îns?, prin intermediul unor opera?iuni simulate, se ob?in într-un alt mod avantaje nejustificate? În acest caz, persoanele în cauz? pot fi „sanc?ionate” prin intermediul legisla?iei privind TVA-ul f?r? a se aduce atingere sanc?iunilor penale, la nivelul fiec?rei p?r?i implicate într-un lan? de presta?ii mai lung, în sensul c? sanc?iunea const?, pe lâng? refuzul deducerii, în stabilirea unei obliga?ii fiscale ?i în aplicarea în mod suplimentar a unei sanc?iuni administrative care este egal? cu valoarea taxei a c?rei deducere a fost refuzat??

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

3. Cadrul juridic al prezentei cauze este constituit de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁽⁴⁾ (denumită în continuare „Directiva TVA”).

4. Articolul 168 alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede:

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

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

5. Articolul 203 din Directiva TVA prevede:

„TVA-ul este datorat de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

B. Dreptul italian

6. În dreptul italian, dispozițiile Directivei TVA au fost transpuse prin mai multe decrete ale președintelui Republicii.

7. Articolul 19 din Decretul Președintelui Republicii nr. 633/72 din 26 octombrie 1972 (denumit în continuare „Decretul nr. 633/72”) prevede că „este deductibil din cuantumul taxei aferente operațiunilor efectuate cuantumul taxei plătite sau datorate de persoana impozabilă sau imputate acesteia cu titlu de compensare în legătură cu bunurile și serviciile importate sau achiziționate în cadrul desfășurării activității întreprinderii, a meșteșugului sau a profesiei”.

8. Articolul 21 alineatul 7 din Decretul nr. 633/72 prevede că, „[î]n cazul în care se emite factură pentru operațiuni inexistente sau dacă în factură sumele aferente operațiunilor sau taxele respective sunt indicate într-un cuantum mai mare decât cel real, taxa este datorată pentru întregul cuantum indicat sau care corespunde indicațiilor din facturi”.

9. Potrivit articolului 26 din Decretul nr. 633/72, în cazul în care o operațiune pentru care a fost emisă și înregistrată o factură nu mai există în tot sau în parte, cedentul, în condițiile și în termenele prevăzute la acest articol, are dreptul să înregistreze și să deducă TVA-ul, în timp ce, în vederea restituirii sumei plătite, cesionarul are un drept de regres împotriva cedentului.

10. Potrivit informațiilor comunicate de instanța de trimitere, articolul 6 alineatul 6 (Încălcarea obligațiilor referitoare la documentarea, la înregistrarea și la identificarea operațiunilor) din Decretul legislativ nr. 471 din 18 decembrie 1997 permite administrației fiscale să aplice o sancțiune egală cu valoarea TVA-ului achitat în amonte care nu este recunoscut.

III. Litigiul principal

11. Potrivit informațiilor comunicate de instanța de trimitere, litigiul principal se prezintă după cum urmează.

12. Reclamanta din procedura principală (EN.SA. S.r.l., denumită în continuare „EN.SA.”) își

desfășoară activitatea în comerțul cu energie electrică și, prin intermediul unor contracte pe durată determinată, comercializează energie electrică în afara Piattaforma dei Conti Energia (Platforma conturilor de energie, PCE).

13. În acest cadru, pe durata exercițiilor financiare 2009 și 2010, EN.SA. a vândut societăților din grupul „Green Network” și, de asemenea, a cumpărat de la acestea, printr-o modalitate „circulară”, cantități mari de energie electrică. Din punct de vedere contabil, operațiunile au fost înregistrate cu valoarea corectă. În mod similar, pentru aceste operațiuni au fost întocmite facturi corespunzătoare.

14. Nu este clar dacă EN.SA. face parte din grupul de întreprinderi „Green Network” sau dacă este o întreprindere autonomă. Nu este clar nici dacă EN.SA. a cumpărat din nou, la scurt timp, aceeași cantitate de energie electrică și la același preț. De asemenea, nu este clar nici scopul cumpărării și al vânzării de la și către aceleași persoane. Organul fiscal prezumă că acest scop constă în înregistrarea unor sume mari în contabilitatea societăților implicate, astfel încât aceasta să dea dreptul la un acces (mai bun) la finanțare din partea băncilor. EN.SA. combate însă această prezumție.

15. Se constată însă că în privința acestor operațiuni cu energie electrică TVA-ul indicat în facturi a fost plătit la timp și în mod corespunzător și că fiecare client a solicitat deducerea acestuia. Se constată de asemenea că, în materia TVA-ului, administrația fiscală nu a identificat niciun dezavantaj rezultat din aceste operațiuni. Potrivit informațiilor comunicate de instanța de trimitere, este exclus orice posibilitate de „fraudă de tip carusel”. Având în vedere întrebarea preliminară, instanța de trimitere pornește de la premisa că, în prezenta cauză, operațiunile cu energie electrică realizate în anii 2009 și 2010 care sunt supuse examinării trebuie considerate inexistente.

16. Administrația fiscală a refuzat, prin decizie, să acorde EN.SA. deducerea taxei în amonte (și anume, în măsura în care această societate a cumpărat energie electrică) pentru aceste operațiuni inexistente. Cu toate acestea, având în vedere operațiunile în aval inexistente (și anume, în măsura în care această societate a vândut energie electrică), a fost stabilită o obligație fiscală, întrucât în facturile emise de EN.SA. TVA-ul a fost indicat în mod separat. Această situație a condus la stabilirea unei obligații fiscale (TVA suplimentar, dobânzi și penalități) în cuantum de 47 618 491,00 euro pentru anul 2009 și în cuantum de 22 001 078,00 euro pentru anul 2010.

17. Împotriva acestei decizii, EN.SA. a formulat o acțiune care a fost respinsă de Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Comisia Fiscală Provincială din Milano, Italia). Instanța de trimitere trebuie să se pronunțe asupra apelului introdus de EN.SA.

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

18. Prin decizia 9 octombrie 2017, primită la 20 decembrie 2017, Commissione Tributaria per la Lombardia (Comisia Fiscală Regională pentru Lombardia, Italia) a adresat Curții, în temeiul articolului 267 din TFUE, următoarea întrebare preliminară:

„În ipoteza unor operațiuni considerate inexistente care nu au cauzat un prejudiciu bugetului de stat și nu au produs niciun beneficiu fiscal contribuabilului, reglementarea națională care rezultă din aplicarea articolului 19 (Deducerea) și a articolului 21 alineatul 7 (Facturarea operațiunilor) din Decretul Președintelui Republicii 633 din 26 octombrie 1972 și a articolului 6 alineatul 6 din Decretul legislativ 471 din 18 decembrie 1997 (Încălcarea obligațiilor referitoare la documentarea, la înregistrarea și la identificarea operațiunilor) este compatibilă cu principiile comunitare în materie de TVA elaborate de Curtea de Justiție, dat fiind că aplicarea simultană a normelor naționale determină:

- a) nedeductibilitatea reiterată și repetată a taxei pe achiziții, plătită de cessionar pentru fiecare tranzacție contestată, care privește aceeași entitate și aceeași bază de impozitare;
- b) aplicarea taxei și plata acesteia în privința cedentului (și împiedicarea restituirii plății nedatorate), pentru operațiunile de vânzare corespunzătoare și în paralel, considerate de asemenea inexistente;
- c) aplicarea unei sancțiuni egale cu valoarea taxei pe achiziții considerate nedeductibilă?”

19. În procedura în fața Curții, au prezentat observații scrise Republica Italiană și Comisia Europeană.

V. **Aprecieri**

A. **Observații introductive privind întrebarea preliminară**

20. Pentru a se răspunde la întrebarea adresată trebuie să se pornească de la premisa, având în vedere întrebarea preliminară concretă, că în cadrul operațiunilor din speță având ca obiect energia electrică este vorba despre operațiuni fictive (cu alte cuvinte, operațiuni simulate), care nu au avut loc ca atare.

21. Totuși, luând în considerare situația de fapt descrisă, nu se poate exclude în mod obligatoriu existența unor operațiuni reale (cu alte cuvinte, efective), deoarece, în definitiv, în cazul operațiunilor având ca obiect energia electrică efectuate de comercianții de energie electrică nu are loc o transmitere corporală a energiei electrice, ci doar sunt vândute și cumpărate drepturi de prelevare a energiei electrice (de regulă, pe cale electronică), nefiind necesare operațiuni speciale de transmitere. În cazul în care aceste drepturi de prelevare au fost transmise în mod efectiv din punct de vedere juridic, din împrejurarea că aceste contracte ar fi umflat bilanțul în mod artificial nu se poate deduce în mod obligatoriu că ne aflăm în prezența unor operațiuni inexistente(5). S-ar putea presupune deopotrivă că acest scop condiționează tocmai operațiunile desfășurate. În măsura în care cheltuielile aferente unei operațiuni în cadrul comerțului (electronic) cu energie sunt mai degrabă marginale, nu există niciun motiv pentru înlocuirea unor operațiuni efective cu operațiuni fictive.

22. În consecință, instanța de trimitere ar trebui să examineze cu exactitate dacă însăși nu au existat operațiuni reale. În cadrul acestora s-ar putea ridica problema unui posibil refuz al deducerii în cazul unui comportament fraudulos, dar care este însăși legal din punctul de vedere al TVA-ului, aspect cu privire însăși la care Curtea nu a fost sesizată în speță.

B. **Aprecieri juridice**

23. În schimb, întrebarea formulată cuprinde alte trei aspecte care vor fi examinate în mod separat. În primul rând, instanța de trimitere dorește în esență să știe dacă din dispoziția cuprinsă la articolul 168 din Directiva TVA rezultă că în cazul unui lanț de prestații care cuprinde

opera?iuni inexistente deducerea poate fi refuzat? de fiecare dat? (a se vedea mai jos punctul 1). În al doilea rând, instan?a de trimitere dore?te în definitiv s? afle dac? din dispozi?ia cuprins? la articolul 203 din Directiva TVA rezult? totu?i c? vânz?rile ulterioare inexistente pot fi impozitate (fiind exclus? o rambursare a taxelor pl?tite în lipsa unui temei legal) (a se vedea mai jos punctul 2). În al treilea rând, instan?a de trimitere dore?te în esen?? s? afle dac? într-un asemenea caz este propor?ional? o sanc?iune având un cuantum egal cu valoarea taxei în amonte care nu este dedus? (a se vedea mai jos punctul 3).

1. Refuzul deducerii în cazul unor opera?iuni inexistente

24. Articolul 168 din Directiva TVA autorizeaz? persoana impozabil? s? solicite deducerea numai în anumite condi?ii. Astfel, persoana impozabil?, pe de o parte, trebuie s? efectueze ea îns??i opera?iunile respective ?i, pe de alt? parte, poate deduce numai TVA-ul datorat pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? s? îi fie livrate de o alt? persoan? impozabil?. Potrivit articolului 15 alineatul (1) din Directiva TVA, energia electric? este considerat? bun corporal.

25. Astfel, deducerea este condi?ionat? de livrarea efectiv? a energiei electrice(6). În consecin??, deducerea nu este posibil? în cazul în care livrarea bunurilor nu s-a realizat în mod efectiv(7).

26. Dup? cum au sus?inut de asemenea Comisia ?i Italia, nu prezint? relevan?? faptul c? persoana care a efectuat opera?iunea fictiv? datoreaz? taxa în conformitate cu criteriul prev?zut la articolul 203 din Directiva TVA pentru c? a emis o factur? pentru livrarea fictiv? în care a men?ionat în mod separat TVA-ul, deoarece Curtea a statuat deja de mai multe ori c? exercitarea dreptului de deducere nu include o tax? care este datorat? exclusiv pentru c? este men?ionat? într-o factur?(8).

27. În concluzie, din cele ar?tate mai sus reiese c? EN.SA. nu are niciun drept de deducere dac? nu a efectuat nicio livrare. Aceast? concluzie nu este diferit? în cazul în care, în cadrul unui lan? de presta?ii, sunt efectuate mai multe livr?ri consecutive. Articolul 168 din Directiva TVA nu diferen?iaz? între o livrare unic? sau mai multe livr?ri, efectuate una dup? alta ori în mod circular.

28. În lipsa unui drept de deducere, în spe?? nu se ridic? a?adar chestiunea refuzului deducerii ca urmare a unui comportament fraudulos.

2. Obliga?ia fiscal? determinat? de emiterea unei facturii

29. În continuare, trebuie s? se examineze dac?, în pofida unei livr?ri fictive din perspectiva opera?iunii în amonte, care nu determin? un drept de deducere, poate fi stabilit TVA-ul în cazul unei livr?ri fictive din perspectiva opera?iunii în aval. În cadrul unui lan? mai lung de presta?ii, aceast? situa?ie poate genera venituri fiscale foarte mari pentru statul în cauz?, de?i nu exist? elementul constitutiv fundamental prev?zut în legisla?ia privind TVA-ul (?i anume, cel cuprins la articolul 2 referitor la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros de o persoan? impozabil?).

a) Obliga?ia fiscal? în sarcina emitentului facturii pentru opera?iuni fictive

30. Articolele 193 și 203 din Directiva TVA sunt determinante pentru a se răspunde la această chestiune. Articolul 193 din Directiva TVA prevede că TVA-ul se plătește mai întâi de persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri impozabile. Din informațiile comunicate de instanța de trimitere nu reiese că există vreo livrare. La rândul său, articolul 203 din Directiva TVA prevede totuși că TVA-ul este datorat (de asemenea) de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură. Această situație este incidentă în cazul EN.SA.

1) *Sensul și finalitatea articolului 203 din Directiva TVA*

31. Sensul și finalitatea articolului 203 din Directiva TVA constau în acțiunea împotriva riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate rezulta din solicitarea de către destinatarul facturii a unei deduceri nejustificate, pe baza acestei facturi(9). Acest risc ilustrează situația de fapt din speță.

32. Astfel, dreptul de deducere există numai pentru impozitele datorate care sunt legate de o operațiune supusă TVA-ului(10). Există însă un risc de pierdere a unor venituri fiscale atât timp cât destinatarul unei facturi în care se menționează în mod greșit TVA-ul are încă posibilitatea să o utilizeze în vederea unei asemenea exercitări a dreptului de deducere în conformitate cu articolul 168 din Directiva TVA(11). Astfel, nu se poate exclude situația în care administrația fiscală nu constată la timp că anumite considerații de ordin material-juridic se opun exercitării dreptului de deducere existent în mod formal.

33. Articolul 203 din Directiva TVA urmărește astfel realizarea unui sincronism comparabil între deducerea la care recurge *destinatarul* facturii și obligația fiscală a *emitentului* facturii, astfel cum ar trebui să existe în mod normal în cadrul unei livrări reale în privința prestatorului și a clientului. După cum atestă modul de redactare a articolului 203 din Directiva TVA, în acest caz nu este necesar ca destinatarul facturii să fi efectuat efectiv deducerea.

34. În concluzie, emitentul facturii răspunde astfel în mod obiectiv (cu alte cuvinte, *in abstracto*) pentru riscul ca, pe baza acestei facturi (incorecte), destinatarul facturii să poată efectua o deducere nejustificată. Este vorba despre o răspundere obiectivă abstractă a emitentului facturii. Ea intervine nu numai în cazul unei erori în privința cotei corecte de impozitare (în factură este menționată cota normală de impozitare în locul cotei reduse de impozitare), ci în special și în cazul facturării unor operațiuni fictive.

2) *Lipsa aplicării în cazul facturării unor operațiuni fictive*

35. În orice caz, într-o decizie, Curtea a statuat că întrucât prestațiile de bază nu sunt supuse TVA-ului, nici suma menționată în mod fals în factură ca fiind TVA nu poate fi calificată drept TVA(12).

36. Menținerea coerentă a acestei jurisprudențe ar însemna în prezenta cauză că, întrucât operațiunile fictive nu sunt supuse TVA-ului (a se vedea punctul 24 și urm. de mai sus), nici facturarea acestora nu ar declanșa efectele juridice ale articolului 203 din Directiva TVA. Articolul 203 din Directiva TVA ar putea astfel să fie aplicat în cazul unui TVA menționat în cuantum foarte mare pentru o livrare (reală) de bunuri sau pentru o prestare (reală) de servicii. Nici modul de redactare, nici sensul și nici finalitatea în sensul unei răspunderi obiective abstracte nu furnizează indicii pentru o asemenea limitare.

37. În plus, în aceeași decizie și într-o decizie ulterioară(13) Curtea a statuat că Așeza directivă(14) nu prevede în mod expres cazul în care TVA-ul este menționat pe factură din eroare, deși nu este datorat. În definitiv însă, în aceste hotărâri este vorba și despre regularizări a

unor asemenea facturi care, în realitate, nu sunt prevăzute la articolul 203 din Directiva TVA(15). Mai mult, aceste hotărâri nu au privit facturarea conștientă a unor operațiuni fictive, ci erori privind calitatea de persoană impozabilă și locul operațiunilor.

38. În special, într-o altă cauză Curtea a statuat că articolul 21 punctul 1 litera (c) din A șasea directivă (care corespunde articolului 203 din Directiva TVA) se aplică și facturilor *pro forma* (cu alte cuvinte, facturilor pentru operațiuni fictive)(16).

39. În sfârșit, nu este posibil ca numai emitentul facturii să răspundă pentru riscul produs (abstract) al pierderii unor venituri fiscale, care este în eroare cu privire la cota de impozitare sau menșionează în mod conștient TVA-ul pentru o operațiune neimpozabilă, iar nu și emitentul facturii care, în mod conștient, facturează operațiuni fictive. În ambele cazuri, riscul de pierdere a unor venituri fiscale ca urmare a unei deduceri nejustificate este același(17). Astfel, atât Comisia, cât și Italia pornesc de la premisa aplicabilității în prezenta cauză a articolului 203 din Directiva TVA.

40. Articolul 203 din Directiva TVA privește tocmai o asemenea situație de fapt ca cea din speță, în care este menționat TVA-ul într-o factură deși, în lipsa operațiunilor, acesta nu este datorat. Astfel, EN.SA. are în principiu obligația să plătească TVA-ul pe care l-a menționat în facturile pentru operațiunile fictive.

b) Rectificarea obligației fiscale potrivit articolului 203 din Directiva TVA

41. Trebuie să se examineze în continuare dacă această obligație fiscală trebuie să poată fi rectificată în orice situație în care nu se produce efectiv un risc de pierdere a unor venituri fiscale. Această chestiune se ridică în special din cauza faptului că instanța de trimitere, în întrebarea pe care a formulat-o, sugerează că este exclusă o rambursare a TVA-ului plătit în lipsa unui temei juridic.

42. În această privință, Curtea a decis deja că A șasea directivă (concluzie valabilă și pentru Directiva TVA aplicabilă în prezent) nu cuprinde nicio dispoziție referitoare la regularizarea de către emitent a TVA-ului menționat în mod neîntemeiat în factură(18). Atât timp cât această lacună nu va fi acoperită de legiuitorul Uniunii, statele membre au obligația să furnizeze o soluție(19).

1) Obligația de limitare a posibilității de regularizare

43. În acest context, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența statelor membre să prevadă în ordinea lor juridică internă posibilitatea regularizării oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze *buna lui credință*(20).

44. În plus, atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, principiul neutralității TVA-ului impune ca taxa facturată fără a fi datorată să poată fi regularizată fără ca o astfel de regularizare să poată fi condiționată de statele membre de buna-credință a emitentului facturii respective(21). Mai mult, această regularizare nu poate depinde de puterea discreționară de apreciere a administrației fiscale(22).

45. În plus, măsurile pe care statele membre le adoptă în vederea colectării exacte a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective. Prin urmare, aceste măsuri nu pot fi utilizate astfel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA(23). Această concluzie este valabilă în special în cazul unui element constitutiv al riscului (a se vedea punctele 33 și 34 de mai sus).

46. În cazul în care rambursarea TVA-ului este imposibilă sau excesiv de dificilă ca urmare a cerințelor privind cererile de rambursare a taxelor, principiile menționate pot impune statelor membre să stabilească instrumentele și normele procedurale necesare pentru a permite persoanei impozabile să recupereze taxa facturată în mod nelegal(24).

47. Potrivit instanței de trimitere, nu există un risc de pierdere a unor venituri fiscale. Această concluzie rezultă din faptul că TVA-ul datorat în mod corespunzător de societățile implicate a fost plătit și, astfel, pe baza sincronismului dintre TVA și taxa în amonte, statul italian nu a rambursat TVA-ul niciuneia dintre părțile implicate, fără ca anterior acesta să fi putut colecta TVA-ul. În măsura în care scopul este de a menține sincronismul dintre deducere și obligația fiscală (a se vedea punctul 31 și urm. de mai sus), acestui scop nu i se aduce atingere în speță.

48. În plus, din situația de fapt și din întrebarea preliminară rezultă că administrația fiscală cunoaște toate părțile și a refuzat deducerea nejustificată în privința tuturor. Nici din această perspectivă nu poate fi reținut un risc al pierderii unor venituri fiscale. Totuși, în cazul în care nu există un risc al pierderii unor venituri fiscale determinat de facturarea unor operațiuni fictive, potrivit articolului 203 din Directiva TVA trebuie să fie posibilă o regularizare a acestei taxe și în cazul EN.SA. nu a acționat cu bună-credință în privința operațiunilor fictive.

2) *Momentul regularizării*

49. Momentul necesar al regularizării este momentul în care se constată că nu există un risc de pierdere a unor venituri fiscale. În speță, acesta ar putea fi de exemplu momentul în care administrația fiscală ia cunoștință de faptul că destinatarul facturii nu are drept de deducere și îi refuză cu succes deducerea.

50. În plus, dacă restituirea taxei către destinatarul facturii este o condiție pentru regularizarea obligației fiscale potrivit articolului 203 din Directiva TVA, în cazul în care acest destinatar este de bună-credință în ceea ce privește regularizarea deducerii, în speță rămâne deschisă problema grupului „Green Network” în discuție din cauza lipsei bunei-credințe(25).

3) *Concluzie*

51. În concluzie, dreptul Uniunii (în special principiile proporționalității și neutralității TVA-ului) impune, potrivit articolului 203 din Directiva TVA, posibilitatea de rectificare a obligației de plată a TVA-ului, considerată o răspundere obiectivă abstractă în momentul în care riscul de pierdere a unor venituri fiscale este exclus.

52. Astfel cum de asemenea Curtea s-a pronunțat deja, dreptul Uniunii nu se opune ca în cazul emiterii unor facturi simulate (pentru operațiuni fictive), în care TVA-ul a fost menționat în mod nelegal, statele membre să o califice drept infracțiune și să aplice în asemenea situații, potrivit ordinii juridice naționale, sancțiunile prevăzute(26).

3. **Proporționalitatea unei sancțiuni egale cu valoarea deducerii solicitate în mod nelegal**

53. În sfârșit, trebuie să se răspundă și la întrebarea formulată în a treia parte a cererii de

decizie preliminară, și anume dacă într-un caz precum cel din litigiul principal este proporțional o sancțiune suplimentară având o valoare egală cu cea a deducerii solicitate în mod nelegal.

54. În lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Statele membre sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității(27).

55. Astfel, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de asigurare a colectării în mod corect a taxei și de evitare a fraudei. Pentru a aprecia dacă o sancțiune este conformă principiului proporționalității, trebuie să se țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care această sancțiune urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia(28).

56. În ceea ce privește posibilitățile statelor membre de a aplica sancțiuni financiare în cadrul legislației în materie de TVA, Curtea a adoptat deja mai multe decizii în care se recunoaște că asemenea sancțiuni sunt admisibile. Totuși, ele nu trebuie să determine eludarea caracteristicilor legislației în materie de TVA și, în special, nu trebuie să pună în discuție neutralitatea TVA-ului(29).

57. În prezenta cauză, sancțiunea egală cu valoarea deducerii efectuate în mod nelegal determină în final ca posibilitatea de regularizare a obligației fiscale potrivit articolului 203 din Directiva TVA să fie lipsită de conținut întrucât chiar și atunci când obligația fiscală este regularizată potrivit articolului 203 din Directiva TVA, din cauza inexistenței vreunui risc de pierdere a unor venituri fiscale, se menține o obligație pecuniară comparabilă în cuantum ridicat. În măsura în care prețul de cumpărare și prețul de vânzare sunt identice, se menține chiar o obligație pecuniară având un cuantum identic.

58. Curtea a decis deja că, în cazul în care comportamentul nu a cauzat administrației fiscale nicio pierdere de venituri și, pe de altă parte, se caracterizează prin inexistența unor indicii de evaziune fiscală, o sancțiune în valoare de 50 % din cuantumul TVA-ului aplicabil operațiunii în discuție apare ca fiind disproporționată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere(30). Această concluzie se aplică cu atât mai mult în cazul unei sancțiuni în valoare de 100 % într-o situație în care sunt excluse prejudiciul fiscal și fraudă fiscală(31).

59. În plus, astfel cum Curtea a decis deja în altă cauză(32), sunt luate în considerare și alte mijloace mai clemente. În prezenta cauză, este posibil astfel aplicarea unei amenzi sau a unei sancțiuni financiare care să fie proporțională cu gravitatea încălcării sau cu gravitatea prejudiciului. Aparent, potrivit reglementării în discuție în litigiul principal, aplicarea sancțiunii se produce în orice situație, fără a fi luate în considerare împrejurările concrete și riscul concret legat de TVA, respectiv prejudiciul privind TVA-ul. Astfel cum Comisia observă în mod întemeiat, aceasta depășește însă ceea ce este necesar pentru asigurarea colectării corecte a taxei și pentru evitarea evaziunii fiscale (doar în privința acestor obiective a se vedea articolul 273 și articolul 131 din Directiva TVA).

60. Pentru același motiv, sancțiunea în discuție nu poate fi considerată proporțională în raport cu facturile emise în mod nelegal (cu privire la această posibilitate, a se vedea punctul 52 de mai sus), cu atât mai mult cu cât nu are legătură cu valoarea obligației fiscale indicate și cu un risc, ci cu o deducere solicitată anterior în mod nelegal.

61. În mod suplimentar trebuie să se aibă în vedere că deducerii efectuate în mod nelegal (din cauza livrărilor fictive efectuate în amonte) i se opune TVA-ul pentru livrările fictive efectuate în

aval, plătit de asemenea în mod nelegal. Ambele „plăți” se referă la același obiect al livrării și deja din această cauză pot să nu fie luate în considerare în mod separat. Ambele sunt efectuate în mod nelegal și, prin urmare, trebuie restituite.

62. În plus, astfel cum rezultă din sistemul Directivei privind TVA (a se vedea articolul 206 din această directivă), obligația fiscală a persoanei impozabile se compune întotdeauna din taxa datorată pentru prestațiile în aval din care se deduce taxa deductibilă pentru operațiunile în amonte din aceeași perioadă impozabilă. Această ipoteză trebuie să fie luată în considerare și în cadrul aprecierii caracterului adecvat al sancționării unor operațiuni fictive.

63. În speță, în cazul în care prețul de cumpărare și prețul de vânzare au fost identice, împrejurare menționată în considerațiile instanței de trimitere, în cadrul compensării ambelor drepturi rezultă o obligație de plată în sarcina EN.SA. (și, în consecință, un prejudiciu fiscal pentru Italia) egal cu 0 euro. Ca urmare a apropierii din punct de vedere material a celor două drepturi, aplicarea unei sancțiuni egale cu deducerea solicitată în mod nelegal Italiei față de luarea în considerare a TVA-ului plătit în mod nelegal, însă în favoarea statului italian, este disproporționată.

64. Italia este însă autorizată să aplice în mod rezonabil dobânzi pentru obligația fiscală nescutită potrivit articolului 203 din Directiva TVA (răspunderea obiectivă abstractă) până la regularizarea acesteia și, după cum s-a arătat deja mai sus, să sancționeze pe plan penal emiterea unor facturi pentru operațiuni fictive.

VI. Concluzie

65. Propunem Curii să răspundă la întrebarea adresată de Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Comisia Fiscală Regională pentru Lombardia, Italia) după cum urmează:

„În cazul unor operațiuni fictive, articolele 168 și 203 din Directiva 2006/112/CE nu se opun nașterii unei obligații fiscale în urma emiterii unei facturi și, în același timp, refuzului deducerii (chiar de mai multe ori, în cadrul unui lanț de prestații circular), cu condiția ca obligația fiscală nescutită potrivit articolului 203 din Directiva TVA să poată fi rectificată din momentul în care riscul de pierdere a unor venituri fiscale este exclus. Într-o asemenea situație, poate fi aplicată și o sancțiune pentru emiterea unei facturi incorecte, însă o sancțiune egală cu valoarea taxei nedeductibile aplicate operațiunilor în amonte fictive este disproporționată, în măsura în care a fost plătit TVA-ul corespunzător operațiunilor în aval fictive și, astfel, nu există un risc de pierdere a unor venituri fiscale.”

1 Limba originală: germană.

2 Fără a avea pretenția de exhaustivitate, a se vedea Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446).

3 Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48), Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 94), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54), Hotărârea din 6 decembrie 2012,

Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 39), ?i Hot?r?rea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling (C-439/04 ?i C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 56); cu privire la problema consecutiv? a supracompens?rii prejudiciilor rezultate, a se vedea concluziile noastre prezentate ?n cauza Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, punctul 39 ?i urm.).

4 JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7.

5 Nici calificarea acestui comportament ca fiind susceptibil s? fie sanc?ionat pe plan penal nu ar putea s? conduc? ?n mod automat la posibilitatea impozit?rii opera?iunilor ?n cauz?; a se vedea ?n acest sens ?n special Hot?r?rea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling (C-439/04 ?i C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 50), Hot?r?rea din 12 ianuarie 2006, Optigen ?i al?ii (C-354/03, C-355/03 ?i C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 49), ?i Hot?r?rea din 29 iunie 2000, Salumets ?i al?ii (C-455/98, EU:C:2000:352, punctul 19).

6 Hot?r?rea din 27 iunie 2018, SGI ?i Val?riane (C-459/17 ?i C-460/17, EU:C:2018:501, punctul 35), Hot?r?rea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 34), Hot?r?rea din 26 mai 2005, Ant?nio Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, punctele 24 ?i 25), Hot?r?rea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 31), ?i Hot?r?rea din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 36).

7 Nu ?n ultimul r?nd, a se vedea ?n special Hot?r?rea din 27 iunie 2018, SGI ?i Val?riane (C-459/17 ?i C-460/17, EU:C:2018:501, punctul 36).

8 Hot?r?rea din 27 iunie 2018, SGI ?i Val?riane (C-459/17 ?i C-460/17, EU:C:2018:501, punctul 37), Hot?r?rea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 34), Hot?r?rea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 23), ?i Hot?r?rea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 19).

9 ?n acest sens a se vedea ?n special Hot?r?rea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctele 35 ?i 36), Hot?r?rea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 28 ?i urm.), care face trimitere la Hot?r?rea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth ?i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctele 57 ?i 61), ?i Hot?r?rea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou ?i al?ii (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 50).

10 Hot?r?rea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 13).

11 ?n acest sens a se vedea ?n special Hot?r?rea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 28 ?i urm.), care face trimitere la Hot?r?rea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth ?i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 57).

12 Hot?r?rea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou ?i al?ii (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 53).

13 Hot?r?rea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 35), ?i Hot?r?rea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou ?i al?ii (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 49).

14 A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1).

15 În acest sens, în mod întemeiat, a se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 48): „Așa zisă directivă nu cuprinde nicio dispoziție referitoare la regularizarea de către emitentul facturii a TVA-ului facturat fără să fie datorat”.

16 Hotărârea din 15 octombrie 2002, Comisia/Germania (C-427/98, EU:C:2002:581, punctul 41).

17 În definitiv, a se vedea în acest sens Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 42), potrivit căreia, în temeiul articolului 203 din Directiva TVA, obligația fiscală se naște independent de existența efectivă a unei operațiuni impozabile.

18 În acest sens a se vedea în special Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 48), citată în Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 35), și în Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 49), în acestea din urmă arătându-se însă că situația în care TVA-ul este menționat în mod eronat într-o factură nu este prevăzută în mod expres în directivă.

19 Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 35), Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 49), și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 49).

20 Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 36), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 18).

21 Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 37), Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 37), Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 50), și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 58).

22 Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 38), Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 68).

23 Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 39); a se vedea în mod corespunzător Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 59 și jurisprudența citată).

24 Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 40), a se vedea în acest sens și în mod corespunzător Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 41).

25 În cazul în care se pornește de la premisa că în interiorul unui grup de întreprinderi există operațiuni fictive, această situație exclude în principiu și buna-credință în interiorul grupului.

26 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 62).

27 Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59); a se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 50), și Hotărârea din 7 decembrie 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, punctul 20).

28 Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 60); a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 38), precum și Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 65-67).

29 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 41); a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 62).

30 A se vedea Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctele 65 și 66).

31 A se vedea în mod asemănător, chiar dacă într-un context diferit, Hotărârea din 17 iulie 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punctul 47).

32 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 42); a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 63).