

Cauza C-281/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

26 iunie 2020

Instanța de trimitere:

Tribunal Supremo (Spania)

Data deciziei de trimitere:

11 februarie 2020

Recurentă:

Ferimet, S. L.

Intimată:

Administración General del Estado

Obiectul procedurii principale

Recurs care își are originea într-o decizie prin care administrația fiscală a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului al unei întreprinderi care, în cadrul sistemului de taxare inversă, a emis o autofaktură menționând ca furnizor al bunurilor o altă întreprindere decât adevăratul furnizor

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE care privește interpretarea articolelor 168, 193, a articolului 199 alineatul (1) litera (d), a articolului 200 și a articolului 226 alineatul (11) din Directiva TVA

Întrebări preliminare

1. Articolul 168 și următoarele din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale care decurge din această directivă, precum și jurisprudența

Curții care o interpretează, trebuie interpretate în sensul că nu permit deducerea TVA-ului aferent intrărilor pentru întreprinderile care, în cadrul sistemului de inversare a persoanei impozabile sau de taxare inversă în terminologia dreptului Uniunii, eliberează documentul justificativ (factura) al operațiunii de achiziție de bunuri pe care o întreprind incluzând în documentul menționat un furnizor fictiv, deși este incontestabil faptul că achiziția a fost realizată efectiv de întreprinderea în cauză, care a utilizat materialele achiziționate în cadrul activităților sale economice sau comerciale?

2. În cazul în care o practică precum cea descrisă mai sus, care trebuie considerată cunoscută de persoana interesată, ar putea fi calificată drept abuzivă sau frauduloasă, astfel încât să nu se permită deducerea TVA-ului aferent intrărilor, este necesar ca, pentru a refuza această deducere, să se facă pe deplin dovada existenței unui avantaj fiscal incompatibil cu obiectivele care guvernează reglementarea privind TVA-ul?

3. În sfârșit, dacă o astfel de dovadă ar fi necesară, avantajul fiscal care ar permite refuzul deducerii și care, după caz, trebuie să se identifice în speță, trebuie să se refere exclusiv la contribuabilul (cumpărătorul bunurilor) însuși sau poate, eventual, să vizeze și alte părți care intervin în cadrul tranzacției?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7; denumită în continuare, „Directiva TVA”), articolele 168, 193, articolul 199 alineatul (1) litera (d), articolul 200 și articolul 226 alineatul (11)

Jurisprudența CJUE

Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02, privind sistemul de taxare inversă în scopuri de TVA în cazul prestărilor de servicii și care este aplicabil *mutatis mutandis* în cazul livrărilor de bunuri

„O persoană impozabilă, care trebuie să plătească, în calitate de destinatar al serviciilor, TVA-ul aferent acestora, nu este obligată să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din A șasea directivă pentru a-și putea exercita dreptul de deducere și trebuie numai să îndeplinească formalitățile stabilite de statul membru respectiv” (punctul 47).

Deși statele membre pot stabili formalități pentru exercitarea dreptului de deducere în cazul taxării inverse (inversarea persoanei impozabile), „această competență poate fi exercitată numai în măsura în care impunerea unor astfel de formalități nu face, prin numărul sau caracterul tehnic al acestora, practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere” (punctul 49).

„Întinderea formalităților care trebuie îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere nu poate depăși ceea ce este strict necesar pentru a verifica dacă procedura de taxare inversă în cauză a fost aplicată în mod corect” (punctul 50).

„Dacă administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al serviciilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept” (punctul 51).

Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07 privind sistemul de „taxare inversă” (inversarea persoanei impozabile), în care se precizează, cu privire la formalitățile necesare pentru exercitarea dreptului de deducere, că:

„Deși este adevărat că această dispoziție [articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă privind TVA-ul] permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu ar putea să o priveze de dreptul său de deducere” (punctul 62) și „din moment ce este incontestabil că sistemul de taxare inversă era aplicabil acțiunilor principale, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile” (punctul 63), „deși aceste dispoziții permit statelor membre să adopte anumite măsuri, acestea nu trebuie totuși să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la punctul anterior. Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară în materie.” (punctul 66)

În concluzie, „nu s-ar putea considera că nerespectarea obligațiilor contabile, precum cea în cauză în acțiunea principală, determină riscul pierderii de venituri fiscale, dat fiind că, astfel cum s-a amintit la punctul 56 din prezenta hotărâre, în cadrul aplicării sistemului de taxare inversă, nicio sumă nu este datorată, în principiu, la bugetul public. Pentru aceste motive, o astfel de nerespectare nu ar putea să fie asimilată unei operațiuni viciate de o fraudă sau unei utilizări abuzive a normelor comunitare, dacă nu a fost efectuată cu scopul de a se obține un avantaj fiscal necuvenit”. (punctul 71)

Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme, C-273/18, de asemenea referitoare la o situație similară celei din speță și în care Curtea Supremă a Letoniei a adresat Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 168 litera (a) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune interzicerii deducerii taxei pe valoarea adăugată [afere

intrărilor] atunci când această interdicere se bazează exclusiv pe implicarea conștientă a persoanei impozabile în conceperea unor operațiuni simulate, însă nu se precizează modul în care rezultatul operațiunilor concrete reprezintă un prejudiciu pentru finanțele publice, prin neplata TVA-ului sau sub forma unei solicitări nejustificate de restituire a acestei taxe, comparativ cu o situație în care aceste operațiuni ar fi fost concepute în conformitate cu circumstanțele lor reale?”

Iar răspunsul Curții, reformulând întrebarea adresată, este în esență următorul:

„Pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesară întrunirea a două condiții, mai precis, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și din legislația națională de transpunere a acesteia, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal” (punctul 35).

„Faptul că un bun nu a fost primit direct de la emitentul facturii nu este în mod necesar consecința unei disimulări frauduloase a furnizorului real și nu constituie în mod necesar o practică abuzivă, ci poate avea alte motive precum în special existența a două vânzări succesive ale acelorași bunuri care sunt transportate, la ordin, direct de la primul vânzător la cel de al doilea cumpărător, astfel încât au loc două livrări succesive în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, dar un singur transport efectiv. [...] Nu este necesar ca primul cumpărător să devină proprietar al bunurilor în cauză la momentul acestui transport, având în vedere că existența unei livrări de bunuri în sensul acestei dispoziții nu presupune transferul proprietății juridice a bunului” (punctul 36).

Și având în vedere lipsa stabilirii de către autoritatea letonă a existenței unui avantaj fiscal necuvenit, „simpla existență a unui lanț de operațiuni și faptul că Kuršu zeme a intrat fizic în posesia bunurilor în cauză în antrepozitul [unei entități] fără să le primească efectiv de la societatea care figurează pe factură ca furnizor al acestor bunuri” nu pot, în sine, să justifice concluzia conform căreia Kuršu zeme nu ar fi achiziționat bunurile în cauză, astfel încât operațiunea de achiziție nu ar fi avut loc (punctul 37).

Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18.

„Calificarea unei operațiuni drept livrare de bunuri, în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, nu poate fi supusă condiției ca cumpărătorul să fie identificat” (punctul 25). „Cu toate acestea, în al doilea rând, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate

cu articolul 131 din Directiva TVA, condițiile în care scutesc operațiunile de export pentru a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor prevăzute de această directivă și pentru a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz. În exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte însă principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care figurează în special principiul proporționalității” (punctul 26).

„În ceea ce privește acest principiu al proporționalității, trebuie amintit că o măsură națională depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei în cazul în care condiționează în esență dreptul la scutirea de TVA de respectarea unor obligații de formă fără a lua în considerare cerințele de fond și mai ales fără a se considera necesar să se verifice dacă acestea erau îndeplinite. Astfel, operațiunile trebuie să fie impozitate luând în considerare caracteristicile lor obiective” (punctul 27).

„În plus, atunci când condițiile de fond sunt îndeplinite, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile” (punctul 28).

„Potrivit jurisprudenței Curții, există doar două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la scutirea de TVA” (punctul 29).

„Pe de o parte, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond” (punctul 30).

„În consecință, în cazul în care neidentificarea cumpărătorului real împiedică, într-un caz determinat, dovedirea faptului că operațiunea în cauză constituie o livrare de bunuri, în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, această împrejurare poate conduce la refuzul beneficiului scutirii la export prevăzute de acest articol. În schimb, a impune în toate cazurile ca cumpărătorul bunurilor în statul terț să fie identificat, fără a se verifica dacă condițiile de fond ale acestei scutiri, printre care ieșirea bunurilor în cauză de pe teritoriul vamal al Uniunii, sunt îndeplinite nu respectă nici principiul proporționalității, nici principiul neutralității fiscale” (punctul 31).

„Pe de altă parte, principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat în vederea scutirii de TVA de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală ce a pus în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului [...] Nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă unui operator să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care i s-ar putea cere în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală. În ipoteza în care persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a

efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de client și nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, scutirea ar trebui să îi fie refuzată” (punctul 33).

„În schimb, furnizorul nu poate fi ținut responsabil de plata TVA-ului independent de implicarea sa în fraudă comisă de cumpărător. Astfel, ar fi vădit disproporționat ca unei persoane impozabile să i se impute pierderea încasărilor fiscale cauzată de manevre frauduloase ale unor terți asupra cărora aceasta nu are nicio influență” (punctul 34).

Dispozițiile de drept național invocate

Legea 37/1992 din 28 decembrie 1992 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”

Conform articolului 84 alineatul 1 punctul 2 litera c), sunt persoane impozabile întreprinzătorii sau profesioniștii pentru care sunt efectuate operațiunile impozabile în cazul în care acestea sunt livrări, printre altele, de materiale de recuperare.

În conformitate cu articolul 92 alineatul 1 punctul 3, persoanele impozabile pot să deducă din cuantumul TVA-ului datorat pentru operațiunile taxabile pe care le realizează pe teritoriul țării suma exigibilă pe care au suportat-o direct sau au achitat-o pentru livrările de bunuri care intră printre altele sub incidența articolului 84 alineatul 1 punctul 2 din Legea privind TVA-ul.

Articolul 97 prevede, la alineatul 1, că dreptul de deducere poate fi exercitat numai de către întreprinzătorii sau profesioniștii care dețin documentul justificativ al dreptului lor și că, în acest scop, se consideră document justificativ al dreptului de deducere numai factura emisă de persoana impozabilă în cazurile prevăzute la articolul 165 alineatul 1 din această lege. Același articol prevede, la alineatul 2, că documentele anterioare care nu îndeplinesc toate cerințele stabilite pe cale legală și reglementară nu justifică dreptul de deducere.

Articolul 165 alineatul 1 din această lege prevede că, în cazurile la care se referă printre altele articolul 84 alineatul 1 punctul 2 din aceeași lege, factura emisă, după caz, de furnizorul bunurilor sau de prestatorul serviciilor vizate sau evidența contabilă a operațiunii este însoțită de o factură în scopuri de TVA. Această factură îndeplinește cerințele stabilite pe cale reglementară.

Jurisprudența Tribunal Supremo [Curtea Supremă, Spania]

Hotărârea din 25 martie 2009 (4608/2006): „toate obligațiile de formă sunt concepute pentru a facilita aplicarea corectă a TVA-ului, astfel încât nu este coerent să se acorde aceeași importanță nerespectării cerințelor de formă în cazurile de taxare inversă în care contribuabilul nu îl declară întrucât estimează că

operațiunea nu face obiectul impozitării și interpretează, în mod rezonabil, dar eronat, legislația existentă, din moment ce această interpretare ar presupune încălcarea neutralității”, prin urmare, „trebuie să se considere că dreptul de deducere este un drept substanțial și de o importanță incontestabilă în sistemul de aplicare a TVA-ului, motiv pentru care o simplă obligație de formă, oricât de justificată ar putea [fi] pentru a facilita aplicarea corectă a procedurii administrative vizate, nu poate determina pierderea dreptului de deducere menționat”.

Hotărârea din 28 ianuarie 2013 (3272/2010). În această cauză, în urma inspecției s-a constatat că sediile întreprinderilor pe care contribuabilul le-a desemnat în facturile sale ca fiind furnizori erau fictive și că, în plus, era imposibil ca aceste întreprinderi să fi furnizat mărfurile facturate în mod formal, întrucât erau întreprinderi fără conținut real, destinate, în calitate de societăți intermediare, să creeze o aparență care să permită achiziționarea de către persoana impozabilă a acestor mărfuri de la furnizori reali în „B”, cu alte cuvinte, fără evidențierea contabilă a acestora. Pentru acest motiv, în urma inspecției, s-a refuzat deducerea TVA-ului, considerându-se că tranzacțiile descrise în facturi nu au fost desfășurate în realitate cu întreprinderile care figurează în acestea, fiind vorba despre o simulație.

În hotărârea menționată, se amintește că Curtea a statuat că, dacă operațiunea realizată de persoana impozabilă nu este, în sine, frauduloasă, dreptul său de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor nu poate fi afectat de faptul că, în lanțul de livrări din care face parte operațiunea sa, o altă operațiune, anterioară sau ulterioară acesteia, este viciată de o fraudă în materie de taxă pe valoarea adăugată, fără ca persoana impozabilă să cunoască sau să fi putut să cunoască acest lucru. Se menționează de asemenea poziția Curții, potrivit căreia o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, trebuie să fie considerată drept participantă la fraudă menționată, indiferent dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor. În consecință, revine instanței naționale sarcina de a-i refuza dreptul de deducere dacă se dovedește, în raport cu elemente obiective, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de taxă pe valoarea adăugată, și aceasta chiar dacă operațiunea în cauză îndeplinea criteriile obiective pe care se întemeiază noțiunile de livrări de bunuri efectuate de o persoană impozabilă care acționează ca atare și de activitate economică.

Hotărârea amintește de asemenea că, potrivit Curții, deși articolul 21 alineatul (3) din A șasea directivă autorizează un stat membru să considere o persoană răspunzătoare în solidar pentru plata taxei pe valoarea adăugată atunci când, în momentul în care a fost efectuată operațiunea la care a participat, știa sau ar fi trebuit să știe că taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunii în cauză sau unei operațiuni anterioare sau ulterioare ar rămâne neachitată, și să instituie prezumții în acest sens, aceste prezumții nu pot fi formulate astfel încât să devină practic imposibil sau excesiv de dificil pentru persoana impozabilă să le răstoarne prin

proba contrară, provocând crearea *de facto* a unui sistem de răspundere obiectivă, având în vedere faptul că statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică comunitară și în special principiul securității juridice și al proporționalității.

În continuare, Tribunal Supremo [Curtea Supremă] a statuat, în această hotărâre, că persoana interesată emitea facturile știind că nu avea niciun raport contractual cu întreprinderea către care emitea facturile și că, într-un asemenea caz, nu era aplicabilă jurisprudența Curții privind imposibilitatea de a refuza dreptul de deducere al întreprinzătorului care, implicat într-o fraudă de tip carusel, nu știa sau nu putea ști de existența acesteia, pentru simplul motiv că întreprinderea știa că a desemnat în factură drept furnizor o altă întreprindere fără conținut real, cu care nu a avea un raport contractual.

În consecință, trebuia să se aplice poziția Curții, potrivit căreia trebuie să se refuze acordarea dreptului de deducere persoanei impozabile despre care s-a dovedit că știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA, chiar dacă operațiunea îndeplinea criteriile obiective pe care se întemeiază noțiunea de livrări de bunuri.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 În anul 2008, societatea recurentă, Ferimet, S. L., a achiziționat de la societatea Reciclatges de terra alta materiale de recuperare (deșeuri metalice), declarând cuantumul TVA-ului prin sistemul de taxare inversă și emițând autofacturile corespunzătoare.
- 2 În urma inspecției fiscale efectuate în cadrul unei proceduri de verificare și control, s-a constatat că furnizorul materialului respectiv, Reciclatges de terra alta, nu dispunea de mijloacele materiale și umane necesare livrării acestuia și că facturile pe care le-a emis cumpărătorului erau false. Prin urmare, s-a apreciat că a existat o simulație cu privire la operațiune, întrucât, chiar dacă livrarea materialelor nu putea fi negată, a fost disimulat în mod deliberat adevărul furnizor al acestora. Din acest motiv, în urma inspecției s-a concluzionat că nu era întemeiată deducerea de către Ferimet a TVA-ului aferent intrărilor și i-a aplicat o sancțiune financiară.
- 3 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña a confirmat această poziție.
- 4 Ferimet a contestat aceste decizii administrative la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña [Secția de contencios administrativ a Curții Superioare de Justiție din Catalonia, Spania], invocând în acest sens legislația spaniolă și europeană, precum și jurisprudența Curții și prezentând următoarele argumente:

- Realitatea achiziționării materialului de recuperare de către Ferimet este un fapt necontestat (acceptat de inspecție).
 - Desemnarea unui furnizor fictiv nu are decât o relevanță formală, întrucât, din punct de vedere material, achiziția a avut loc.
 - Conform legislației și jurisprudenței europene, deducerea nu poate fi refuzată, în condițiile în care realitatea operațiunii este stabilită și în care sistemul de taxare inversă garantează, nu numai colectarea TVA-ului și verificarea acestuia, ci și lipsa oricărui avantaj fiscal pe care îl poate obține contribuabilul.
- 5 Instanța menționată a pronunțat o hotărâre de respingere la 23 noiembrie 2017, întemeindu-se pe următoarele motive:
- În urma inspecției s-a stabilit pe deplin simulația privind autorul livrărilor.
 - Desemnarea furnizorului, ca element ce trebuie să figureze în autofaktură, nu poate fi considerată o mențiune pur formală din moment ce constituie un element care permite controlul legalității lanțului de TVA și are, prin urmare, un impact asupra principiului neutralității fiscale.
 - Deși este adevărat că, în sistemul de taxare inversă, nu există în principiu o pierdere de venituri fiscale, datoria și dreptul de deducere compensându-se reciproc, aceasta nu înseamnă că, chiar și atunci când se înregistrează o operațiune nereală, în speță în ceea ce privește furnizorul, există un drept de deducere, întrucât acest drept de deducere este supus respectării condițiilor de fond, printre care se numără realitatea desemnării ca furnizor.
- 6 Ferimet a formulat recurs împotriva acestei ultime hotărâri.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 7 În cadrul recursului, Ferimet susține că legislația fiscală și jurisprudența bogată a Curții determină, în mod necesar, să se considere că avea dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în cadrul operațiunii în cauză, întrucât: a) întreprinderea însăși era adevărata destinatară a operațiunii și a cumpărat și a primit efectiv deșeurile metalice și b) nu a avut loc și nici nu ar fi putut să aibă loc o pierdere de venituri fiscale deoarece i) întreprinderea nu datora TVA, întrucât făcea obiectul sistemului de taxare inversă sau de inversare a persoanei impozabile și ii) nici furnizorii săi nu datorau TVA, întrucât nu puteau repercuta TVA-ul, fiind supuși aceluiași sistem de taxare inversă.
- 8 În observațiile sale cu privire la relevanța sesizării Curții cu o întrebare preliminară, Ferimet a invocat următoarele argumente:
- Perceperea TVA-ului și controlul său sunt deja asigurate prin simpla aplicare a sistemului de taxare inversă, astfel încât nu este necesar să se includă în

categoria cerințelor esențiale pentru exercitarea dreptului de deducere o simplă cerință de formă, cum ar fi desemnarea corectă în factură a furnizorului produsului, sistemul de taxare inversă garantând el însuși imposibilitatea de a obține vreun avantaj fiscal.

- Din moment ce nu a existat un avantaj fiscal necuvenit pentru contribuabil, nu este relevantă, în temeiul principiului neutralității, eventuala intenție frauduloasă a unui operator, altul decât persoana impozabilă în scopuri de TVA, care a intervenit în același lanț de livrări, întrucât, potrivit Curții, „fiecare operațiune trebuie tratată în mod distinct în funcție de circumstanțele acesteia”.
- 9 În întâmpinare, reprezentantul statului s-a axat pe trei argumente: a) existența simulației referitoare la desemnarea unui furnizor fictiv al materialelor este un fapt incontestabil; b) această disimulare față de administrația fiscală a identității adevăratului furnizor trebuie considerată ca fiind viciată de fraudă, atât în materie de TVA, cât și în materie de impozitare directă și c) recurența nu a dovedit lipsa avantajului fiscal pe care îl invocă.

Prezentare succintă a motivării cererii de decizie preliminară

Cu privire la sistemul de taxare inversă al TVA-ului

- 10 Tribunal Supremo [Curtea Supremă] explică faptul că, în general, persoana impozabilă este persoana fizică sau juridică care, în calitate de profesionist sau de întreprinzător, emite o factură și repercutează TVA-ul asupra clientului său, apoi achită la administrația fiscală, o dată la trei luni, întreaga valoare a TVA-ului pe care l-a încasat. Prin urmare, ca regulă, persoana impozabilă este persoana care emite factura, care repercutează TVA-ul și care depune apoi declarația fiscală și plătește TVA-ul în contul administrației fiscale.
- 11 Există însă anumite situații, prevăzute la articolul 84 din Legea privind TVA-ul, în care persoana care trebuie să declare și să plătească TVA-ul este destinatarul facturii, iar nu emitentul acesteia. Una dintre aceste situații de „taxare inversă” este cea prevăzută la articolul 84 alineatul 1 punctul 2 litera c), și anume cazul întreprinzătorilor a căror activitate economică constă în cumpărarea și vânzarea de materiale de recuperare (deșeuri metalice). Conform acestui sistem, vânzătorul bunului emite o factură în care nu repercutează TVA-ul, iar cumpărătorul bunului emite o factură („autofaktură”) care include TVA-ul aferent. Întrucât în autofaktură emitentul și destinatarul sunt aceeași persoană, cumpărătorul bunului trebuie să menționeze atât un TVA aferent ieșirilor, cât și un TVA aferent intrărilor, ambele în același quantum, pe care îl va include în declarația sa trimestrială de TVA.

Cu privire la obiectul litigiului principal

- 12 Aspectul dezbătut în litigiu privește posibilitatea de a deduce cuantumul TVA-ului care este în același timp repercutat de societatea recurentă ca TVA aferent ieșirilor și impus ca TVA aferent intrărilor într-o autofaktură emisă în cadrul sistemului de taxare inversă, atunci când i) operațiunea a fost efectiv realizată (fapt necontestat) și ii) a fost disimulat adevăratul furnizor al bunurilor achiziționate.
- 13 Pentru a soluționa litigiul principal, este necesar să se stabilească i) dacă omiterea furnizorului acestor bunuri este o cerință pur formală, ii) care este incidența faptului că adevăratul furnizor înscris în factură este fals și că acest caracter fals este cunoscut de cumpărător și iii) dacă din jurisprudența europeană reiese, în mod inevitabil, că, inclusiv în situații de rea-credință, deducerea nu poate fi refuzată decât „atunci când există un risc de pierdere de venituri fiscale pentru statul membru”, în condițiile în care, în sistemul de taxare inversă, acesta nu datorează nimic în principiu administrației fiscale.
- 14 Tribunal Supremo [Curtea Supremă] nu consideră că jurisprudența Curții implică în mod necesar că deducerea nu poate fi refuzată niciodată atunci când se constată realitatea materială a livrărilor de bunuri și achiziția de către contribuabil. Din această jurisprudență nu reiese nici că înscrierea unui furnizor fictiv în documentul de constatare a operațiunii (autofaktură) constituie o infracțiune pur formală, lipsită de relevanță în ceea ce privește obținerea deducerii atunci când operațiunea este reală.
- 15 Tribunal Supremo [Curtea Supremă] cunoaște poziția Curții cu privire la imposibilitatea ca legislațiile interne sau administrațiile fiscale naționale să impună restricții privind dreptul de deducere a TVA-ului (esențial pentru garantarea neutralității acestuia) care să depășească cerințele ce decurg din prevenirea fraudei sau care să complice în mod semnificativ exercitarea acestui drept. Cu toate acestea, aceeași Curte a afirmat de asemenea că nu este admisibil să se solicite și să se obțină deducerea atunci când solicitantul a participat la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA, chiar și în cazurile în care operațiunea în cauză îndeplinește criteriile obiective relevante. În acest sens, Tribunal Supremo [Curtea Supremă] are îndoieli cu privire la aspectul dacă cunoașterea de către persoana interesată a faptului că furnizorul este simulat, iar nu real, implică faptul că operațiunea poate fi calificată drept abuzivă sau frauduloasă.
- 16 În plus, în ceea ce privește noțiunea de „avantaj fiscal”, care este de asemenea menționată de Curte în numeroase ocazii ca cerință esențială pentru refuzul deducerii, din jurisprudența europeană nu reiese clar faptul că noțiunea de „avantaj fiscal” trebuie să vizeze numai persoana care solicită deducerea, iar nu, eventual, și alți participanți la operațiunea care dă naștere acestei deduceri. Cu alte cuvinte, nu este evident că trebuie ignorat în mod necesar comportamentul cedentului bunurilor, mai ales atunci când, în cazul disimulării acestui cedent realizate cu bună știință de cumpărătorul bunurilor, impozitarea directă poate fi

compromisă, întrucât pentru adevăratul vânzător al bunurilor operațiunea este opacă din punct de vedere fiscal, iar pentru administrația fiscală este inexistentă.

DOCUMENT DE LUCRU