

Cauza C-611/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

13 august 2019

Instanța de trimitere:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

19 mai 2019

Reclamantă:

Crewprint Kft.

Pârâtă:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria]

Obiectul procedurii principale

Acțiune în contencios administrativ introdusă împotriva unei decizii adoptate de autoritatea fiscală națională, prin care se refuză dreptul de deducere a TVA-ului în temeiul faptului că autoritatea respectivă a recalificat activitatea persoanei impozabile și a considerat lanțul de facturare o practică abuzivă și frauduloasă ca urmare a repetării constante a unor împrejurări care nu au fost considerate obiective în conformitate cu jurisprudența Curții de Justiție.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală, Ungaria) solicită interpretarea articolului 167, a articolului 168 litera (a), a articolului 178 litera (a), a articolelor 220 și 226 din Directiva 2006/112 în raport cu principiile neutralității fiscale și efectivității.

Întrebările preliminare

- 1) Sunt conforme cu dispozițiile relevante [în ceea ce privește deducerea TVA-ului] din Directiva 2006/112 și cu principiul neutralității fiscale o interpretare și o practică naționale potrivit cărora autoritatea fiscală neagă dreptul [de deducere a TVA-ului] pentru o operațiune economică realizată între părți întrucât consideră frauduloasă forma raportului juridic dintre acestea (contract de antrepriză de lucrări), întrucât implică un drept de deducere și, prin urmare, o califică, în conformitate cu articolul 1 alineatul 7 [din Codul de procedură fiscală] ca fiind o activitate (activitate de agent) care nu dă naștere unui drept de deducere, reținând că comportamentul părților are drept scop o evaziune fiscală, având în vedere că activitatea desfășurată de destinatarul facturii nu trebuia să ia în mod necesar [această formă de activitate comercială], întrucât ar fi putut-o realiza și în calitate de agent. În acest context, ca cerință pentru aplicarea [deducerii TVA-ului], persoanele impozabile au obligația fiscală de a alege ca formă de activitate economică pe aceea care le impune o sarcină fiscală mai mare, sau constituie o practică abuzivă faptul de a alege, în exercitarea libertății contractuale de care beneficiază și în alte scopuri decât cele de drept fiscal, o formă contractuală a activității economice desfășurate între acestea care are și un efect pe care nu îl urmăresc și care constă în dreptul de a deduce taxa respectivă?
- 2) Sunt conforme cu dispozițiile relevante [în materia deducerii TVA-ului] din Directiva 2006/112 și cu principiul neutralității fiscale o interpretare și o practică națională conform cărora, presupunând că persoana impozabilă care dorește să exercite dreptul [de deducere a TVA-ului] îndeplinește condițiile de fond și de formă [pentru deducerea menționată] și că a luat măsurile necesare anterior încheierii contractului, autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere a TVA-ului, întrucât consideră că crearea unui lanț nu este necesară din punct de vedere economic și, în consecință, constituie o practică abuzivă, întrucât subcontractantul, deși este în măsură să realizeze prestarea de servicii, o încredințează altor subcontractanți din motive care nu sunt legate de faptul generator și întrucât persoana impozabilă care dorește să își exercite dreptul [la deducerea TVA-ului] știa, la momentul acceptării comenzii, că subcontractantul său, în absența unor resurse personale și materiale, va efectua prestația recurgând la propriii subcontractanți? Faptul că persoana impozabilă sau subcontractantul său au inclus în lanț un subcontractant cu care are o relație directă sau o legătură personală sau organizațională (cunoștințe personale, relație de rudenie sau același proprietar) afectează răspunsul?
- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, este îndeplinită condiția privind stabilirea situației de fapt pe baza unor fapte obiective atunci când, în cadrul unei proceduri în care autoritatea fiscală consideră că raportul economic dintre persoana impozabilă care urmărește să exercite dreptul [de deducere a TVA-ului] și subcontractantul său este nerezonabil și

nejustificat, întemeiază acest fapt numai pe mărturia unora dintre angajații subcontractantului, fără a stabili pe baza unor fapte obiective caracteristicile activității economice care constituie obiectul contractului, împrejurările sale specifice și contextul economic în cauză, și fără a-i asculta pe directorii persoanei impozabile și ai întreprinderilor subcontractante care fac parte din lanț, care au puteri de decizie și, în acest caz, este relevant dacă persoana impozabilă sau membrii lanțului au capacitatea de a realiza prestațiile și este necesar să intervină un expert în această privință?

- 4) Sunt conforme cu dispozițiile Directivei 2006/112 și cu principiul efectivității o interpretare și o practică naționale potrivit cărora, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă [pentru deducerea TVA-ului] și au fost luate măsurile care pot fi pretinse [în mod rezonabil], autoritatea fiscală, pe baza unor împrejurări care, potrivit hotărârilor Curții, nu justifică [să se refuze deducerea TVA-ului] și nu sunt obiective, consideră ca fiind dovedită fraudă fiscală și refuză dreptul [de a deduce TVA-ul] numai pentru că aceste împrejurări apar în ansamblu la un număr suficient de mare dintre membrii investigați ai lanțului identificat?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolul 9 alineatul (1), articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Dispozițiile de drept național invocate

Articolul 1 alineatul 7, articolul 2 alineatul 1 și articolul 97 alineatul 4 din Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea XCII din 2003 privind Codul de procedură fiscală; denumită în continuare „LPGT”).

Articolul 26, articolul 27 alineatul 1, articolul 119 alineatul 1, articolul 120 litera a) și articolul 127 alineatul 1 litera a) din Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

Articolul 166 alineatele 1 și 2 din A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Legea C din 2000 privind contabilitatea).

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Reclamanta, al cărei obiect de activitate este imprimăria și prestarea de servicii tipografice, a primit comenzi pentru realizarea unor produse tipografice, care au fost efectuate, în temeiul a două contracte-cadru de antrepriză și pe baza unor comenzi individuale plasate pe baza acestor contracte, de către subcontractantul

principal al reclamantei pentru servicii de imprimerie, societatea Crew Kft., în parte cu intervenția altor subcontractanți.

- 2 Începând din 10 iulie 2012, administratorul reclamantei, care la momentul constituirii sale avea calitatea de angajat al acesteia, a devenit și unul dintre administratorii Crew Kft. Adresa sediului, adresele celor două sucursale ale reclamantei și adresa Crew Kft. sunt identice. Reclamanta nu deține niciun mijloc de imprimare.
- 3 Activitatea principală a Crew Kft. este imprimăria, deși în realitate aceasta prestează servicii tipografice globale. Întreprinderea deține mai multe utilaje de imprimare și alte utilaje tipografice, însă nu deține o unitate de legătorie și nici echipamente digitale și rotative, astfel încât un subcontractant trebuie să efectueze această activitate.
- 4 În facturile primite de la Crew Kft., al căror TVA l-a dedus reclamanta, se menționa „prestări de servicii tipografice [...] – Subcontractarea de servicii tipografice și de legătorie pe baza unui certificat de lucrări”. Certificatele de lucrări erau de asemenea anexate la facturi și conțineau o descriere detaliată a produsului pe care subcontractantul îl realizase pentru reclamantă, inclusiv avizele de livrare.
- 5 Autoritatea fiscală de prim grad a efectuat o inspecție la reclamantă pentru a examina *a posteriori* declarațiile acesteia privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), inspecție în urma căreia a adoptat patru decizii. În cuprinsul acestor decizii, autoritatea fiscală competentă a constatat existența unei diferențe fiscale de TVA în sarcina reclamantei în valoare de 56 415 000 de forinți (HUF) în legătură cu trimestrele al doilea-al patrulea ale anului 2012, de 17 882 000 de forinți (HUF) în legătură cu primul trimestru al anului 2013, de 19 409 000 de forinți (HUF) în legătură cu al doilea trimestru al anului 2013 și de 18 999 000 de forinți în legătură cu al treilea trimestru al anului 2013, reprezentând o datorie fiscală și, în consecință, a aplicat în acest sens o sancțiune fiscală și o penalitate de întârziere.
- 6 În cursul inspecției, autoritatea fiscală de prim grad l-a audiat pe administratorul societății reclamante și a efectuat investigații conexe în legătură cu întreprinderile implicate în lanț. În cadrul investigațiilor respective, aceasta a obținut contractele de subcontractare și dosarele disponibile ale întreprinderilor și a audiat administratorii subcontractanților și pe angajații disponibili ai acestora. În plus, au fost puse la dispoziția autorității fiscale menționate declarațiile fiscale și datele gestionate de administrația fiscală și cele care constau în alte registre publice.
- 7 În deciziile sale, autoritatea fiscală a declarat că SZET Hungary Kft. și Mikron-96 Bt. erau subcontractanți ai subcontractantului reclamantei, Crew Kft., și că aceștia recurgeau, la rândul lor, la alți subcontractanți.
- 8 În investigația conexasă efectuată la Crew Kft., autoritatea fiscală a stabilit că întreprinderea fabrica la sediul său produsele care fuseseră comandate de

reclamantă și pe care le livra ulterior cu propriul vehicul comitenților reclamantei. Crew Kft. subcontracta o mică parte din comenzile reclamantei. Părțile prezentau situația financiară în fiecare lună, astfel încât reclamanta adăuga o marjă comercială minimă la prețul stabilit de Crew Kft.

- 9 Administratorul SZET Hungary Kft. fusese, în trecut, soția administratorului societății reclamante, iar aceste două persoane dețineau de asemenea împreună o societate comercială. SZET Hungary Kft. a efectuat pentru Crew Kft, prin intermediul unui subcontractant, în primul rând activitățile de legătorie și, în al doilea rând, toate activitățile de producție.
- 10 Fostul administrator al Ride-Ex Hungary Kft., care era unul dintre subcontractanții desemnați de administratorul SZET Hungary Kft., a declarat că efectua comenzile obținute de proprietar și că avea cunoștință de SZET Hungary Kft și de administratorul acestei întreprinderi, însă nu și de societatea reclamantă sau de administratorul acesteia și nici de Crew Kft.
- 11 În perioadele care au făcut obiectul investigației nu au avut loc operațiuni bancare între Vkobit Kft. și SZET Hungary Kft., independent de faptul că autoritatea fiscală a stabilit că Vikobit Kft. nu desfășura nicio activitate legată de tipografie.
- 12 Administratorul societății Micron-96 Bt., celălalt subcontractant al Crew Kft., a confirmat în totalitate declarațiile administratorului reclamantei și a indicat că se cunoșteau, chiar dacă, în momentul în care au fost efectuate lucrările de imprimare, subcontractantul societății Micron-96 Bt. era R-M Trade Hungary Kft.
- 13 Activitățile legate de tipografie nu figurau printre activitățile R-M Trade Hungary Kft și, în absența unor resurse personale și materiale, întreprinderea nu putea să desfășoare asemenea activități.
- 14 Autoritatea fiscală de prim grad nu a pus în discuție realizarea efectivă a lucrărilor de imprimare în conformitate cu faptele constatate, chiar dacă, în pofida facturilor de subcontractare primite de Crew Kft., a considerat că aceasta a efectuat cea mai mare parte a lucrărilor de imprimare între ea și reclamantă cu propriile mijloace, cu propriul personal, cu echipamentele sale și la sediul propriu, având în vedere că subcontractanții Crew Kft. nu erau în măsură să le efectueze. Prin urmare, Crew Kft. a primit și a dedus în mod necuvenit facturi pentru serviciile tipografice, pentru a reduce ulterior taxa datorată prin intermediul unor facturi false de subcontractare, astfel încât persoanele impozabile de la ultima verigă din lanțul de facturare constituit *ex profeso* nu și-au îndeplinit obligațiile de plată a TVA-ului. Potrivit autorității fiscale, reclamanta trebuia să aibă cunoștință în mod necesar și obiectiv de aceste fapte și de evaziunea fiscală săvârșită de Crew Kft., întrucât ambele societăți aveau același administrator, aceeași adresă, același sediu și același contabil.
- 15 Autoritatea fiscală consideră că reclamanta a exercitat în mod abuziv drepturile sale de persoană impozabilă prin aplicarea, pe baza facturilor primite, a unei deduceri în legătură cu o taxă pe care emitentul facturii nu o virase către

Trezoreria Publică, chiar dacă reclamanta trebuia să știe că TVA-ul dedus nu fusese plătit Trezoreriei. Un astfel de comportament constituie o încălcare gravă a principiului exercitării drepturilor în conformitate cu finalitatea lor, prevăzut la articolul 2 alineatul 1 din LPGT, care exclude, în sine, exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului.

- 16 Autoritatea fiscală a constatat de asemenea că facturile pe care reclamanta le-a primit de la Crew Kft. erau și incorecte din punctul de vedere al conținutului, întrucât nu a existat un raport de subcontractare între părți, reclamanta acționând mai degrabă ca intermediar. Potrivit autorității fiscale, reclamanta a avut un rol de agent în cadrul operațiunilor, întrucât administratorul reclamantei a obținut clienții în calitate de angajat al Crew Kft., iar Crew Kft. însăși a executat comenzile. Reclamanta și Crew Kft. au prevăzut în contractul-cadru un comision de 0,2 % pentru reclamantă. Cu toate acestea, reclamanta, în afară de obținerea comenzilor, nu a adus nicio valoare concretă activității. Având în vedere cele de mai sus, autoritatea fiscală, în temeiul competenței care îi este conferită prin articolul 1 alineatul 7 din LPGT, a recalificat contractele în funcție de conținutul lor și, în consecință, a refuzat să acorde reclamantei dreptul de deducere a taxei în legătură cu facturile primite.
- 17 Prin deciziile sale din 28 martie 2017, pârâta a confirmat deciziile de prim grad.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 18 În acțiunea sa, reclamanta susține că pârâta nu și-a îndeplinit obligația de a clarifica faptele și obligația de probă și că în plus a apreciat în mod eronat normele de drept material, întrucât, din moment ce erau îndeplinite condițiile legale, reclamanta avea dreptul să deducă taxa. Ea subliniază că pârâta a admis de asemenea că, în conformitate cu facturile, „a existat o operațiune economică între părțile care figurează pe factură”, însă a considerat totuși că emitentul facturii a avut un comportament fraudulos. Reclamanta susține că, dimpotrivă, nici emitentul facturilor, nici emitentul facturilor primite de acesta nu au acționat în mod fraudulos și afirmă că a acționat cu diligența necesară în ceea ce privește aceste întreprinderi înainte de a iniția raportul economic. Sistemul de relații constituit de administratorul reclamantei se limita la societățile menționate. Reclamanta nu a avut niciun rol în formarea celeilalte părți a lanțului de facturare detectat de pârâtă.
- 19 Reclamanta critică de asemenea faptul că pârâta, depășindu-și competența conferită de LPGT și încălcând articolul 1 alineatul 7 din legea menționată, a recalificat activitatea reclamantei și a declarat că reclamanta a acționat în calitate de agent, întrucât a acceptat comenzile din partea propriilor clienți ca agent economic de sine stătător și a obținut un profit din marja comercială dintre prețurile comenzilor acceptate și emise de acesta, astfel încât menționarea subcontractării pe facturile primite nu le afectează credibilitatea. Reclamanta subliniază de asemenea că livrarea în lanț este un fenomen care apare în mod

frecvent. În scopuri de TVA, livrările de bunuri nu necesită deținerea fizică a bunurilor. Prin urmare, faptul că reclamanta nu a avut o legătură directă cu produsele comandate nu justifică concluzia că aceasta a desfășurat numai o activitate de agent.

- 20 Reclamanta contestă afirmația pârâtei potrivit căreia activitățile incluse în factură au fost efectuate de Crew Kft. fără intervenția subcontractanților, întrucât pârâta își întemeiază această apreciere pe anumite elemente extrase din declarația unor angajați ai Crew Kft. care au realizat numai o parte din procesul de fabricație, fără ca un expert să fi examinat dacă Crew Kft. ar fi putut să efectueze toate elementele serviciilor, motiv pentru care consideră că pârâta nu a justificat pe baza unor fapte obiective aprecierea potrivit căreia s-ar fi săvârșit o fraudă fiscală.
- 21 În ceea ce privește cunoașterea săvârșirii unei evaziuni fiscale, reclamanta a declarat, pe baza hotărârilor Curții, că în cursul procedurii fiscale nu a fost prezentată nicio probă obiectivă care să dovedească faptul că administratorul reclamantei avea informații sigure cu privire la identitatea și la activitatea operatorilor care urmau subcontractanților subcontractantului. Pârâta știa că subcontractantul său nu avea să efectueze în totalitate serviciul indicat pe factură. În schimb, aceasta a acționat cu diligența necesară în ceea ce privește subcontractarea de care avea cunoștință, diligență care, potrivit Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza Sigum Alfa Speed (C-446/15, EU:C:2016:869), nu este nelimitată, cu alte cuvinte destinatarul facturii nu este obligat să efectueze o verificare fiscală și cu atât mai puțin să investigheze participanții care constituie fiecare verigă din lanțul de comenzi. Dovada cunoașterii de către persoana impozabilă nu se poate întemeia pe neefectuarea unor verificări pe care nu avea obligația să le efectueze.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 22 În prezenta cauză, există elementele de fapt relevante pentru exercitarea dreptului de deducere, stabilite la punctele 43 și 44 din Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373), motiv pentru care sunt îndeplinite toate condițiile de fond și de formă pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere. În plus, în decizie nu s-a arătat că reclamanta a depus declarații false sau că a emis facturi ilegale.
- 23 Instanța națională trebuie să decidă dacă, prin simplul fapt că autoritatea fiscală a declarat că, în ceea ce privește membrii lanțului anterior reclamantei și subcontractantului său, există un număr mare de motive despre care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat deja într-o serie de hotărâri că nu pot fi considerate împrejurări obiective și care, prin urmare, nu justifică în sine refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, este justificat refuzul dreptului reclamantei de a deduce TVA-ul pentru motivul că conținutul facturilor este neverosimil și, în consecință, pentru fraudă fiscală.

- 24 Deși situația de fapt din prezenta cauză coincide, în ceea ce privește elementele de fapt relevante, cu situația prezentată și care constituie temeiul întrebărilor preliminare în cauzele Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373), Hardimpex (C-444/12, nepublicată, EU:C:2013:318) și Sigum Alfa Sin (C-446/15, EU:C:2016:869), în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului, în urma hotărârilor respective, există în continuare contradicții importante privind interpretarea juridică, care par să confirme că practica națională, menținută fără modificări în contextul aplicării de către autoritatea fiscală și de către instanțele naționale a articolelor respective din directivă, este în continuare contrară jurisprudenței privind „acte clair” stabilită în Hotărârea CILFIT și alții (283/81, EU:C:1982:335).
- 25 Întrucât practica urmată de pârâtă în prezenta cauză a dat naștere unui refuz al dreptului de deducere, deși sunt îndeplinite condițiile juridice de fond și de formă în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA-ului și au fost luate măsurile care pot fi pretinse în mod rezonabil, instanța de trimitere consideră că problema de interpretare juridică ce constituie obiectul litigiului afectează în mod incontestabil decizia pe fondul cauzei, astfel încât este relevantă și nu poate fi soluționată fără a se recurge la o trimitere preliminară.
- 26 Potrivit ordonanței date în cauza Signum Alfa Speed (C-446/15, EU:C:2016:869), dispozițiile Directivei 2006/112 se opun unei practici naționale potrivit căreia autoritatea fiscală refuză să acorde unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru serviciile care i-au fost prestate, pentru motivul că conținutul facturilor aferente acestor servicii nu este plauzibil deoarece emitentul acestor facturi nu ar putea fi adevăratul prestator al serviciilor, cu excepția cazului în care se stabilește, pe baza unor elemente obiective și fără ca persoana impozabilă să fie obligată să efectueze verificări care nu îi revin, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că serviciile respective făceau parte dintr-o fraudă în domeniul taxei pe valoarea adăugată.
- 27 În conformitate cu deciziile autorității fiscale, se poate concluziona că aceasta a continuat să refuze reclamantului dreptul de a deduce TVA-ul invocând neverosimilitatea conținutului facturilor tocmai pe baza unor fapte care, potrivit hotărârilor Curții de Justiție a Uniunii Europene, întrucât nu pot fi considerate elemente obiective, nu afectează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat, cu toate acestea, potrivit autorității fiscale, un număr suficient de mare de asemenea elemente justifică refuzul dreptului de deducere a TVA-ului. În plus, autoritatea fiscală a demonstrat existența acestor fapte prin intermediul unei verificări pe care persoana impozabilă nu este obligată să o efectueze și pe care nici nu o poate efectua ca urmare a unor împrejurări obiective.
- 28 În lumina jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene referitoare la legislația în materie de TVA, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă sensul, întinderea și nivelul acestei investigații sunt conforme cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității.

- 29 Instanța de trimitere consideră că dreptul autorității fiscale de a recalifica contractele nu este nelimitat, în special în ceea ce privește deducerea TVA-ului, și nu poate fi exercitat prin impunerea unor condiții suplimentare pe lângă cele prevăzute de Directiva 2006/112, depășind obiectivul sistemului de deducere a taxei. Prin urmare, aceasta are îndoieli cu privire la aspectul dacă faptul că administrația fiscală a recalificat activitatea desfășurată de reclamantă drept activitate de intermediere este în conformitate cu principiile fundamentale care guvernează sistemul de TVA.
- 30 Prin urmare, instanța de trimitere ar dori să se stabilească dacă, în cazul în care persoana impozabilă îndeplinește condițiile de fond și de formă pentru deducerea TVA-ului, este necesar, pentru a justifica refuzul deducerii respective, să se precizeze în ce constă fraudă fiscală sau dacă este suficient să se citeze neregularitățile săvârșite de participanții la lanț, deficiențele sau caracterul incomplet al mărturiilor participanților la lanț, precum și un număr suficient de împrejurări care, astfel cum a statuat Curtea de Justiție a Uniunii Europene, nu pot susține refuzul deducerii TVA-ului.
- 31 Având în vedere cele de mai sus, nu este clar dacă, în împrejurările descrise anterior, ar putea fi relevant și, prin urmare, ar constitui o fraudă fiscală în sine, faptul că serviciul este prestat prin crearea unui lanț în care există sau a existat o legătură personală sau organizațională între persoana impozabilă și emitentul facturii sau între o parte dintre membrii lanțului. În plus, nu este clar nici dacă scopul creării unui lanț în alte scopuri decât cele fiscale constituie o fraudă fiscală, în măsura în care crearea unui astfel de lanț afectează în mod real cota de TVA, întrucât cuantumul datorat va fi mai mare din cauza caracteristicilor inerente constituirii lanțului. De asemenea, ar trebui să se clarifice dacă autoritatea fiscală acționează în mod legal atunci când, în cadrul aprecierii sale, nu ia în considerare scopul sistemului de TVA și nici faptul că cota TVA-ului datorat crește de asemenea odată cu majorarea sumelor vizate de dreptul de deducere.
- 32 Se pune de asemenea întrebarea dacă practica autorității fiscale îndeplinește cerința probei în modul impus de lege atunci când aceasta impune persoanei impozabile să verifice faptele la un nivel care nu este compatibil cu termenul de realizare a operațiunilor încheiate în sfera economică și care este în mod obiectiv imposibil pentru alte motive, în timp ce această autoritate nu efectuează o investigație exhaustivă a împrejurărilor care au condus la constituirea lanțului.
- 33 Prin intermediul tuturor întrebărilor preliminare adresate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă întinderea, nivelul și domeniul probei impuse pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului, aplicate de autoritatea fiscală și considerate nelegale de Kúria [Curtea Supremă, Ungaria] – ținând seama de asemenea de principiul neutralității fiscale – se extind la faptele relevante și sunt necesare și proporționale, cu alte cuvinte nu depășesc cadrul fixat în hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special având în vedere că autoritatea fiscală impută reclamantei faptul că nu a prezentat suficiente dovezi în procedura

fiscală și că, pe lângă refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, îi aplică și o sancțiune fiscală.

- 34 Prin urmare, întrucât își justifică în continuare refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA-ului fără să invoce fapte obiective legate în mod rezonabil și direct de operațiunea economică, autoritatea fiscală refuză în mod automat exercitarea acestui drept, invocând o practică abuzivă și o relație organizațională sau personală, precum și o recalificare a contractului. În opinia instanței de trimitere, în acest mod autoritatea fiscală nu numai că transferă persoanelor impozabile propria sa obligație de verificare, contrar dispozițiilor menționate ale Directivei 2006/112 și jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, ci, prin această practică, încalcă și principiile neutralității fiscale, proporționalității și efectivității.
- 35 Atunci când se urmează o practică juridică bazată pe considerații contradictorii cu concluziile din cauza *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) fără să se examineze elementele subiective care figurează în Legea privind TVA-ul și în hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene (dacă se știa sau ar fi trebuit să se știe cu diligența impusă în mod rezonabil), se goleşte de conținut dreptul de deducere a TVA-ului stabilit la articolul 168 și la articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 și în hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special în cele pronunțate în cauze maghiare.