

Cauza C-610/19**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:

5 iulie 2019

Reclamantă:

Vikingo Fővállalkozó 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 solicitat, în ceea ce privește facturile, elemente de probă suplimentare față de cele prevăzute de dreptul Uniunii și, în lipsa acelor elemente de probă, a calificat operațiunile ca fiind fictive.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea articolului 168 litera (a) și a articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind taxa pe valoarea adăugată, coroborate cu articolul 220 litera (a) și cu articolul 226 din aceeași directivă; interpretarea principiilor neutralității fiscale și efectivității și a articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene.

Întrebările preliminare

- 1) Sunt conforme cu articolul 168 litera (a) și cu articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind taxa pe valoarea adăugată, coroborate cu articolul 220 litera (a) și cu articolul 226 din aceeași directivă, o interpretare juridică și o practică naționale conform cărora, atunci când sunt îndeplinite condițiile de fond pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei, nu este suficientă simpla deținere a unei facturi al cărei conținut respectă prevederile articolului 226 din directiva respectivă, ci pentru a-și exercita în mod legal dreptul de deducere a taxei aferente facturii în cauză persoana impozabilă trebuie, în plus, să dețină documente justificative suplimentare, care trebuie să respecte nu numai dispozițiile Directivei 2006/112, ci și principiile prevăzute de reglementarea națională în domeniul contabilității și dispozițiile specifice în materia documentelor justificative, și care impun fiecăruia dintre membrii lanțului de operațiuni obligația de a-și aminti și de a declara în același mod fiecare detaliu al operațiunii economice care se bazează pe documentele justificative respective?
- 2) O interpretare juridică și o practică naționale conform cărora, în cazul unei operațiuni în lanț, indiferent de orice alte circumstanțe, pentru simplul fapt că operațiunea este de această natură, se impune fiecăruia dintre membrii lanțului obligația de a verifica elementele operațiunii economice realizate de aceștia și obligația de a deduce din această verificare consecințe cu privire la persoana impozabilă care se află la celălalt capăt al lanțului, și se refuză persoanei impozabile dreptul de [deducere a TVA-ului], pentru motivul că constituirea lanțului, chiar dacă nu este interzisă de legislația națională, nu era justificată [în mod rezonabil] din punct de vedere economic, sunt conforme cu dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la [deducerea TVA-ului] și cu principiile neutralității fiscale și efectivității? În acest context, în cazul unei operațiuni în lanț, în cadrul examinării circumstanțelor obiective care pot justifica refuzul dreptului [de deducere a TVA-ului], atunci când trebuie să se determine și să se aprecieze relevanța și forța probatorie a elementelor de probă pe care se întemeiază refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, se pot aplica numai dispozițiile Directivei 2006/112 și ale dreptului național referitoare la deducerea taxei în calitate de norme materiale care precizează faptele relevante pentru determinarea cadrului de fapt sau trebuie să se aplice, în calitate de norme speciale, și dispozițiile din domeniul contabilității ale statului membru în cauză?
- 3) O interpretare juridică și o practică naționale conform cărora persoanei impozabile care utilizează bunurile pentru necesitățile operațiunilor sale impozabile din statul membru în care le realizează și care deține o factură conformă cu Directiva 2006/112 i se refuză dreptul [de deducere a TVA-ului] pentru motivul că nu cunoaște toate elementele [operațiunii] efectuate de membrii lanțului sau prin invocarea unor împrejurări legate de membrii lanțului care îl precedă pe emitentul facturii și asupra cărora

persoana impozabilă nu putea avea nicio influență din motive independente de aceasta, și se condiționează dreptul [de deducere a TVA-ului] de cerința ca persoana impozabilă să îndeplinească, în contextul măsurilor care îi revin în mod rezonabil, o obligație generală de verificare ce trebuie exercitată nu numai înainte de încheierea contractului, ci și în cursul executării sale și inclusiv ulterior acesteia, sunt conforme cu dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la [deducerea TVA-ului] și cu principiile neutralității fiscale și efectivității? În acest context, persoana impozabilă are obligația să nu își exercite dreptul [de deducere a TVA-ului] în cazul în care, în ceea ce privește orice element al operațiunii economice indicate în factură, la un moment ulterior încheierii contractului sau în cursul executării sale sau după executarea sa, se constată o neregularitate sau i se aduce la cunoștință o împrejurare care determină refuzul dreptului [de deducere a TVA-ului] conform practicii autorității fiscale?

- 4) Ținând seama de dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la [deducerea TVA-ului] și de principiul efectivității, autoritatea fiscală are obligația să specifice în ce constă fraudă fiscală? Practica autorității fiscale, conform căreia omisiunile și neregularitățile lipsite de o legătură de cauzalitate rezonabilă cu dreptul [de deducere a TVA-ului], săvârșite de membrii lanțului, sunt considerate dovezi ale fraudei fiscale, invocând în acest sens faptul că, având în vedere că aceste omisiuni și neregularități au determinat caracterul nefiabil al conținutului facturii, persoana impozabilă avea sau trebuia să aibă cunoștința de fraudă fiscală, este adecvată? În cazul în care ar exista fraudă fiscală, această împrejurare justifică faptul că persoanei impozabile i se impune obligația de a efectua o verificare cu întinderea, nivelul și domeniul menționate anterior, sau această obligație depășește cerințele impuse de principiul efectivității?
- 5) O sancțiune care presupune refuzul dreptului [de deducere a TVA-ului] și care constă în obligația de a plăti o sancțiune fiscală egală cu 200 % din diferența fiscală în cazul în care nu a existat nicio pierdere de venituri pentru trezoreria publică, legată în mod direct de dreptul [de deducere a TVA-ului] al persoanei impozabile? Se poate reține existența vreuneia dintre împrejurările la care se referă articolul 170 alineatul 1 a treia teză din az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [Legea nr. XCII din 2003 privind procedura generală fiscală; denumită în continuare „LPGT”], atunci când persoana impozabilă a pus la dispoziția autorității fiscale toate documentele aflate în posesia sa și a inclus în declarația sa fiscală facturile emise?
- 6) În cazul în care s-ar putea aprecia pe baza răspunsurilor date la întrebările preliminare adresate că interpretarea normei juridice naționale urmată după cauza în care s-a dat Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) și practica adoptată pe baza acesteia nu sunt conforme cu dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la [deducerea TVA-ului], și ținând seama că instanța de prim grad de jurisdicție nu poate

sesiza Curtea de Justiție de Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară în toate cauzele, se poate considera în conformitate cu dispozițiile articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene că dreptul persoanelor impozabile de a exercita o acțiune judecătorească în daune-interese le asigură dreptul la o cale de atac efectivă și la un proces echitabil consacrat la articolul respectiv? În acest context, se poate interpreta că alegerea formei deciziei pronunțate în cauza Signum Alfa Sped implică faptul că problema a fost reglementată deja de dreptul Uniunii și a fost clarificată de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și că, în consecință, era evidentă, sau presupune că având în vedere că s-a inițiat o nouă procedură, problema nu a fost clarificată în totalitate și că, prin urmare, era în continuare necesar să se solicite Curții să se pronunțe cu titlu preliminar?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

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

Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene.

Dispozițiile naționale invocate

LPGT, articolul 2 alineatul 1, articolul 97 alineatele 4 și 6, articolul 170 alineatul 1 și articolul 171 alineatele 1 și 2.

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 27 alineatul 1, articolul 26, articolul 119 alineatul 1, articolul 120 litera a) și articolul 127 alineatul 1 litera a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény [Legea nr. C din 2000 privind contabilitatea; denumită în continuare „Legea privind contabilitatea”), articolul 1, articolul 15 alineatul 3 și articolul 166 alineatele 1 și 2.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Activitatea principală a întreprinderii reclamante constă în vânzarea cu ridicata de bomboane și de produse de cofetărie. Întreprinderea are un sediu în Tiszaföldvár. În acest loc se află și sediul întreprinderii Nikus Kft. Ambele întreprinderi au același administrator. Nikus Kft. fabrică produsele de cofetărie, pe care reclamanta le ambalează, le împachetează, le depozitează și le comercializează.

- 2 La 20 martie 2012, reclamanta a încheiat un contract de livrare cu Freest Kft. pentru livrarea a zece mașini de ambalat și a unei mașini de umplut. În contract s-a convenit asupra posibilității de a subcontracta prestația dacă va fi cazul.
- 3 La 21 mai 2012, reclamanta a încheiat un contract de livrare cu Freest Kft, în vederea achiziționării și a transportării la sediul acesteia dintâi a șase mașini de ambalat și a unui sistem automat de ambalat. Astfel cum s-a convenit prin contracte, reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) în legătură cu fiecare dintre cele două facturi emise de Freest Kft. Mașinile de ambalat vândute conform contractelor au fost achiziționate pentru reclamantă de către Freest Kft. de la SPDC Kft, care, la rândul său, le-a achiziționat de la Free-Gold Kft.
- 4 Autoritatea fiscală de prim grad a efectuat o inspecție cu privire la declarațiile de TVA ale reclamantei aferente celui de al doilea și celui de al patrulea trimestru al anului 2012 și primului trimestru al anului 2013. La 11 iulie 2013, autoritatea fiscală a realizat, în cadrul inspecției, un control *in situ* la sediul reclamantei. Conform procesului-verbal întocmit în urma controlului respectiv, mașinile în legătură cu care a fost exercitat dreptul de deducere se aflau în incintele respective.
- 5 Ca urmare a inspecției, autoritatea fiscală de prim grad a constatat prin două decizii existența unei diferențe fiscale de TVA în sarcina reclamantei în valoare de 8 020 000,00 HUF, în legătură cu al doilea și cu al patrulea trimestru al anului 2012, și, respectiv, de 13 257 000,00 HUF, în legătură cu primul trimestru al anului 2013, sumele respective fiind defalcate în două secțiuni, una cu titlu de recuperare nejustificată a taxei aferente intrărilor și alta cu titlu de datorie fiscală, pentru care autoritatea respectivă a aplicat o sancțiune fiscală și o penalitate de întârziere.
- 6 În motivarea deciziilor s-a arătat că reclamanta a prezentat, drept anexe la facturile utilizate pentru a justifica deducerea TVA-ului, bugetul întocmit de Freest Kft., contractele de transport și formularul de comandă, precum și documentele de trimitere și de primire și manualele de utilizare a mașinilor. Conform documentelor de trimitere respective, Freest Kft. a predat mașinile indicate în acestea reclamantei. Reclamanta a însărcinat Freest Kft. să achiziționeze mașinile, fiind conștientă că aceasta din urmă nu era producătorul direct al mașinilor respective, astfel încât era necesară intervenția a diverși subcontractanți. Administratorul s-a asigurat că era vorba despre o întreprindere activă.
- 7 Autoritatea fiscală a constatat de asemenea, cu ocazia inspecțiilor și a controalelor efectuate, că discrepanțele dintre părțile care figurau în facturi evidențiau faptul că operațiunea economică nu se putuse realiza, deoarece reclamanta achiziționase mașini pe care le-ar fi putut achiziționa ea însăși și care nu erau deținute de subcontractant și pe care întreprinderea producătoare nu le-ar fi putut achiziționa sau fabrica, întrucât nu dispunea de resursele materiale și umane necesare. Potrivit autorității fiscale, nu se cunoaște originea mașinilor indicate în facturile

respective, și scopul operațiunii a constat în justificarea provenienței mașinilor de origine necunoscută indicate în facturi, în eludarea obligației de plată a taxei de către Free-Gold Kft. – care se află la baza lanțului de vânzări – și în generarea dreptului de deducere în favoarea reclamantei. În acest scop, părțile care figurează în factură au majorat în mod minimal prețurile, astfel încât reclamanta să își poată deduce TVA-ul într-un quantum cât mai mare, bazându-se pe documente justificative nefiababile și fără ca plata sarcinii fiscale aferente bunurilor să fie suportată de Free-Gold Kft. Având în vedere că mașinile se află la sediul reclamantei, autoritatea fiscală a considerat că aceasta le achiziționase în vreun mod de la o persoană necunoscută și că, pentru acest motiv, operațiunea nu avusese loc între persoanele care figurau în factură și în modul descris în ea, și că reclamanta cunoștea aceste împrejurări. Pe baza împrejurărilor menționate anterior, autoritatea fiscală a apreciat în conformitate cu dispozițiile articolului 1 alineatul 7 și ale articolului 2 alineatul 1 din LPGT că Freest Kft. nu și-a exercitat drepturile în scopurile inerente acestora, ci și-a desfășurat activitatea cu unicul scop de a repercuta taxa, încălcând normele și sustrăgându-se de la respectarea dispozițiilor fiscale, astfel încât activitatea respectivă nu putea produce efectele juridice urmărite de reclamantă (deducerea taxei). În consecință, aceasta a refuzat să îi recunoască reclamantei dreptul de deducere a TVA-ului.

- 8 Autoritatea fiscală de gradul al doilea a menținut una dintre deciziile autorității fiscale de prim grad și a modificat-o pe cealaltă, rectificând valoarea datoriei fiscale impuse persoanei impozabile, precum și a sancțiunii fiscale și a penalității de întârziere rezultate din datoria respectivă.
- 9 Reclamanta a introdus o acțiune la Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală, Ungaria] împotriva deciziilor respective.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 10 Prin acțiunea sa, reclamanta contestă situația de fapt constatată de pârâtă și consecința dedusă de pârâtă din aceasta. În susținerea opinei sale, reclamanta susține că pârâta a apreciat situația de fapt bazându-se pe probabilități, iar nu pe fapte relevante sau pe dovezi. Potrivit reclamantei, faptul relevant constă în împrejurarea că, pentru a-și spori capacitatea, a comandat mașinile care figurau în facturi, și că, înainte de a încheia contractul, a solicitat extrasul din registrul comerțului și specimenul de semnătură al reprezentantului întreprinderii, pentru a se asigura că aceasta este supusă taxei și că este o întreprindere activă. Contractul prevedea posibilitatea ca întreprinderea să recurgă la subcontractanți pentru executarea lui. Reclamanta a aflat identitatea subcontractanților numai la momentul executării contractului. Mașinile au fost puse în funcțiune de către reclamantă și aceasta continuă să le utilizeze și în prezent. În ceea ce privește executarea contractului, întreprinderea a emis facturi conform legii – conformitate recunoscută de pârâtă însăși –, în care a aplicat taxa pe valoarea adăugată și pe care reclamanta le-a înregistrat în declarația trimestrială privind TVA-ul, astfel

încât, având în vedere că îndeplinea condițiile de fond și legale, reclamanta a recuperat în mod legal taxa aferentă intrărilor. Autoritatea fiscală nu a prezentat dovezi relevante pentru a contesta situația de fapt respectivă, a dedus concluzii eronate în ceea ce privește disponibilitatea, transportul și finanțarea mașinilor și și-a întemeiat aprecierea situației de fapt pe discrepanțe presupuse. Contrar susținerilor pârâtei, întreprinderea nu a fost contractată pentru fabricarea mașinilor, ci pentru livrarea lor, motiv pentru care era irelevant aspectul dacă întreprinderea însăși era cea care le fabrica sau dacă recurgea la un terț în acest scop. Prin urmare, argumentul conform căruia întreprinderea nu dispunea de resurse umane și materiale și concluzia potrivit căreia scopul operațiunii era de a genera un drept de deducere în favoarea reclamantei, de a permite întreprinderii subcontractante să își eludeze obligațiile fiscale și de a demonstra proveniența mașinilor de origine necunoscută erau neîntemeiate. Reclamanta a dat dovadă de un comportament diligent și de bună-credință în cursul operațiunii, împrejurare care, împreună cu documentele depuse și cu mașinile înseși confirmă existența operațiunii realizate. În opinia reclamantei, facturile respectă cerințele normative menționate anterior, și aceasta utilizează produsele achiziționate pentru necesitățile operațiunilor sale impozabile și, prin urmare, sunt îndeplinite toate condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere. Reclamanta invocă dispozițiile Directivei 2006/112 și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și subliniază faptul că pârâta a angajat în mod nelegal răspunderea reclamantei pe baza unor operațiuni economice desfășurate între alte persoane decât aceasta, în pofida faptului că a dat dovadă de un comportament diligent și de bună-credință. Reclamanta consideră că practica autorității fiscale prin care se penalizează persoanele impozabile din lanț pentru o neregularitate săvârșită de oricare dintre intervenienții dintr-un lanț de livrare sau de servicii, prin care i se refuză dreptul de deducere și care, în definitiv, se întemeiază pe principiul răspunderii obiective este contrară jurisprudenței Curții.

- 11 Reclamanta critică faptul că pârâta nu numai că a refuzat în mod nelegal să îi acorde dreptul de deducere, dar i-a aplicat în mod neîntemeiat și nelegal o sancțiune fiscală cu caracter punitiv egală cu 200 %, întrucât aceasta nu a dovedit că datoria fiscală avea legătură cu disimularea veniturilor sau cu falsificarea sau distrugerea documentelor justificative, a registrelor contabile sau a altor registre.
- 12 Pârâta solicită respingerea acțiunii și își menține argumentele prezentate în decizia sa. Aceasta nu contestă faptul că reclamanta deține o factură care respectă condițiile de formă, dar susține că operațiunea economică indicată în factură nu a avut loc, deoarece existau discrepanțe între declarațiile întreprinderii imediat anterioare celei căreia i-a emis factura și cele ale întreprinderii anterioare acesteia. Pârâta susține că autoritatea fiscală pleacă întotdeauna de la premisa că persoanele impozabile acționează cu diligența necesară și că, în cazul în care, la momentul executării contractului, rezultă că persoana impozabilă nu știe cine a fost furnizorul, aceasta trebuie să ia toate măsurile necesare pentru ca emitentul facturii să execute prestația și să nu accepte o prestație de la o altă persoană, în măsura în care își poate exercita dreptul de deducere a TVA-ului numai dacă documentul de livrare și declarațiile părților coincid.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 13 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală, Ungaria] a modificat deciziile pârâtei prin hotărâri pronunțate în două cauze anterioare, în ceea ce privește partea care a fost atacată cu acțiune, anulând diferența fiscală, precum și sancțiunea fiscală și penalitatea de întârziere aferente acesteia.
- 14 Prezenta instanță, în temeiul dispozițiilor Directivei 2006/112 în materia deducerii TVA-ului, a apreciat că, în cadrul litigiului, în vederea acordării dreptului de deducere a taxei respective, era relevant faptul că reclamanta a prezentat facturile care fac obiectul inspecției, precum și documentele justificative privind emiterea și executarea lor. Instanța menționată a considerat de asemenea că nu s-a contestat faptul că mașinile au fost livrate.
- 15 Pe baza jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală, Ungaria] a considerat că pârâta a extins obiectul inspecției la aspecte irelevante și a concluzionat în mod eronat că operațiunea economică realizată între reclamantă și Freest Kft. era fictivă. Având în vedere că reclamanta nu era parte în contractele în temeiul cărora a avut loc achiziționarea mașinilor care figurează în facturi, nu i se putea angaja răspunderea în ceea ce privește achiziționarea și livrarea acestora. Instanța respectivă a subliniat că probatoriul trebuie să se bazeze pe elemente obiective și că, în acest sens, împrejurarea că administratorii întreprinderilor respective și-au amintit după mai mulți ani [faptele] redată scriptic în documentele corespunzătoare nu poate fi considerată o circumstanță obiectivă care respectă cerințele impuse de Curtea în ceea ce privește astfel de dovezi. Autoritatea fiscală a acționat în mod nelegal atunci când nu a luat în considerare documente și alte fapte care dovedesc existența operațiunii economice, fiind deosebit de gravă împrejurarea că a ignorat importanța pe care o are faptul că mașinile se află la sediul reclamantei. Pentru acest motiv, autoritatea fiscală a concluzionat în mod eronat că operațiunea economică referitoare la mașinile care figurează în factură nu a avut loc și că conținutul facturilor era nefiabil și a refuzat în mod neîntemeiat, pe baza aspectelor anterioare, să îi acorde reclamantei dreptul de deducere a TVA-ului. Instanța respectivă a arătat de asemenea că pârâta nu a precizat, încălcând astfel dispozițiile Legii privind TVA-ul și ale Directivei 2006/112 referitoare la condițiile pentru acordarea dreptului de deducere, care a fost operațiunea la care a participat reclamanta, prin care se urmărea eludarea plății taxei.
- 16 În ceea ce privește posibilitatea de a aplica articolele din Legea privind contabilitatea în prezenta cauză, instanța de trimitere a declarat, pe baza soluției date de Curte în cauza în care s-a dat Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), că era irrelevant, în vederea acordării dreptului de deducere a TVA-ului, caracterul nefiabil al conținutului facturilor, apreciat în lumina articolelor invocate din Legea privind compatibilitatea.

- 17 Kúria [Curtea Supremă, Ungaria] a anulat prin două hotărâri deciziile instanței de prim grad și a obligat-o să inițieze o nouă procedură și să pronunțe noi hotărâri.
- 18 Kúria [Curtea Supremă, Ungaria], pe baza unor hotărâri anterioare referitoare la lanțuri de operațiuni, a statuat că pârâta trebuia să efectueze un control care să includă întregul lanț de operațiuni pentru a discerne realitatea conținutului fiecărui contract și eventuala intenție de a eluda plata taxei. În cazul unei operațiuni în lanț, autoritatea fiscală nu numai că are posibilitatea, ci este obligată să efectueze un control cu privire la persoana impozabilă supusă inspecției și, în plus, la ceilalți participanți la lanțul de operațiuni. În consecință, în cadrul controlului legalității realizat de instanță, nu se poate izola operațiunea în cauză din lanțul de relații economice, iar în hotărârile Curții menționate s-a apreciat de asemenea, în contextul lanțului de operațiuni în ansamblul său, poziția participantului care exercită dreptul de deducere.
- 19 În opinia Kúria [Curtea Supremă, Ungaria], pentru a se putea exercita dreptul de deducere, nu este suficientă existența unei facturi care să respecte condițiile de formă, fiind necesar de asemenea să existe o operațiune economică reală. Pentru a se aprecia existența operațiunii economice în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA-ului, se poate recurge pentru orientare la principiul supremației situației reale asupra situației aparente, stabilit la articolul 15 alineatul 3 din Legea privind contabilitatea. Printre circumstanțele obiective care trebuie examinate conform indicațiilor oferite de Curte în hotărârile sale pot figura numai factorii care există efectiv și care pot fi dovediți și determinați de terți. În caz contrar, simpla emitere a fiecărei facturi ar genera în sine posibilitatea de deducere a TVA-ului. Kúria [Curtea Supremă, Ungaria] a subliniat, pe baza aspectelor reținute de Curte la punctele 43 și 44 din Ordonanța din 10 noiembrie 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), că ordonanța respectivă nu introducea modificări în ceea ce privește procedura care trebuia urmată pentru exercitarea dreptului de deducere întemeiat pe operațiunile economice care au avut loc.
- 20 Din deciziile care fac obiectul revizuirii se poate deduce că, în procedura administrativă în materie fiscală, în cadrul inspecției *in situ* efectuate de autoritatea fiscală, aceasta a apreciat, în pofida faptului – stabilit și dovedit prin intermediul unui document oficial – că reclamanta a pus în funcțiune la sediul său mașinile la care face referire factura și că acestea funcționează în continuare la sediul respectiv, că factura pe care a prezentat-o reclamanta și care respecta condițiile de formă și celelalte documente nu dovedeau că a avut loc operațiunea economică menționată în facturile sale. De asemenea, în ceea ce privește măsurile pe care reclamanta ar fi trebuit să le ia în mod rezonabil, pârâta nu a considerat că sunt suficiente formalitățile efectuate de reclamantă pentru a se asigura că este vorba despre o întreprindere activă, care au constat în examinarea extrasului de la registrul comerțului al coparticipantului la operațiune și în solicitarea ca acesta să prezinte specimenul de semnătură al reprezentantului întreprinderii înainte de încheierea contractului, ci a apreciat că reclamanta ar fi trebuit să efectueze toate formalitățile necesare pentru a se asigura că celălalt cocontractant efectuează

livrarea în conformitate cu condițiile impuse de pârâtă, deoarece, în caz contrar, exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului ar fi nelegală.

- 21 Având în vedere considerațiile anterioare, obiectul prezentei cauze constă în interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112 în materia deducerii TVA-ului, coroborate cu principiile neutralității fiscale și efectivității. În acest sens, Curtea a interpretat în numeroase hotărâri, din diferite perspective, atât articolele respective din Directiva 2006/112, cât și principiile directoare ale sistemului de TVA; cu toate acestea, în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului, în urma hotărârilor respective, există în continuare contradicții importante privind interpretarea juridică, ce par să confirme că practica statului membru, 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 cauza care a dat naștere Hotărârii Curții din 6 octombrie 1982, CILFIT și alții (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Cu toate că situația de fapt din prezenta cauză coincide, din perspectiva elementelor de fapt relevante, cu cea care stă la baza cererilor de decizie preliminară formulate în cauzele care au dat naștere Hotărârii din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373), Ordonanței din 16 mai 2013, Hardimpex (C-444/12, nepublicată, EU:C:2013:318) și Ordonanței din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), autoritatea fiscală, contrar hotărârilor pronunțate de Curte în cauzele respective, refuză în continuare să recunoască persoanelor impozabile dreptul de deducere a TVA-ului, în temeiul caracterului neverosimil al conținutului facturilor și prezumând în mod automat, pe baza acestei împrejurări, existența unei fraude fiscale, aspect pe care persoana impozabilă care dorește să își exercite dreptul de deducere a taxei trebuia să îl cunoască în mod obligatoriu și pe care, de fapt, îl cunoștea, având în vedere acceptarea de către aceasta a facturii neverosimile.
- 23 Problema privind interpretarea juridică ridicată în prezenta cauză afectează în mod incontestabil decizia pe fond cu privire la aceasta, deoarece deciziile care nu coincid pe fond, pronunțate atât de instanțele care au fost sesizate cu ea, cât și de autoritatea fiscală, s-au întemeiat pe dispozițiile Directivei 2006/112 și pe considerațiile expuse în hotărârile instanțelor Uniunii pronunțate în cauze maghiare pe baza interpretării dispozițiilor respective. În consecință, întrebările adresate sunt relevante pentru soluționarea cauzei și, în opinia instanței de trimitere, în acest scop este necesar să se formuleze o cerere de decizie preliminară.
- 24 Având în vedere că Kúria [Curtea Supremă, Ungaria], în pofida opiniilor contradictorii, nu a considerat că se impune formularea unei cereri de decizie preliminară, instanța de prim grad este cea care trebuie să ia o decizie în acest sens. În cazul în care are îndoieli, instanța de prim grad se poate elibera de obligația de a iniția o nouă procedură numai în cazul în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene se pronunță în mod expres cu privire la prezenta cauză. Acesta este motivul pentru care instanța de prim grad, în compunerea sa actuală, deși a

formulat o cerere de decizie preliminară în altă cauză, adresând întrebări preliminare similare, bazate pe elemente de fapt asemănătoare și a dispus în acest sens suspendarea mai multor proceduri în curs, nu poate dispune suspendarea prezentei proceduri în temeiul dispozițiilor articolului 275 alineatul 5 din Codul de procedură civilă, ci este obligată să solicite în mod separat Curții să se pronunțe cu caracter preliminar.

- 25 În pofida aspectelor reținute de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în hotărârile și în ordonanțele menționate anterior, se ridică din nou problema dacă practica interpretativă evidențiată de autoritatea fiscală și de Kúria [Curtea Supremă, Ungaria] prin avizul emis și prin deciziile adoptate este sau nu contrară scopului dreptului de deducere a taxei, consacrat la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, care face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și care, ca regulă generală, nu poate fi limitat, precum și problema dacă această interpretare este conformă cu condițiile stabilite la articolul 178 alineatul (1) din aceeași directivă, referitoare la deducerea taxei, și dacă respectă principiile neutralității fiscale și efectivității.
- 26 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.
- 27 Conform punctului 45 din Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373), dreptul de deducere poate fi refuzat numai în contextul descris mai sus, în care autoritatea fiscală dovedește, cu date obiective, că persoana impozabilă știa sau trebuia să știe că operațiunea respectivă făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de furnizor sau de alt operator din amonte.
- 28 În pofida considerațiilor anterioare, din deciziile respective se poate deduce că autoritatea fiscală, bazându-se atât pe principiul prevalenței situației reale asupra situației aparente, consacrat de Legea privind TVA-ul și de Legea privind contabilitatea, cât și pe condițiile concrete stabilite cu privire la documentele justificative, a refuzat să recunoască reclamantei dreptul de deducere a TVA-ului, invocând tocmai fapte care, conform hotărârilor Curții, nu au efecte asupra dreptului de deducere a TVA-ului achitat de persoana impozabilă, deoarece este vorba despre fapte care nu pot fi considerate circumstanțe obiective, și nu a specificat în mod întemeiat în ce consta fraudă fiscală în legătură cu măsurile care trebuiau luate în mod rezonabil de persoana impozabilă.
- 29 Instanța de trimitere solicită să se clarifice aspectul dacă o practică națională constând în stabilirea unor condiții suplimentare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului, care se adaugă elementelor care trebuie să figureze în mod obligatoriu în factură, prin intermediul sintagmei „care dovedesc că operațiunea a avut loc”, conținută la articolul 127 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul,

împreună cu integrarea regulilor prevăzute de Legea privind contabilitatea în faptul generator, precum și cu criteriul conform căruia o factură corectă din punct de vedere formal nu este suficientă în sine pentru a permite exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului, fiind necesar ca persoana impozabilă să dispună și de alte documente, în afara facturii, poate fi considerată o extindere contrară Directivei 2006/112 a condițiilor privind conținutul, enumerate la articolul 226 din directiva respectivă, pe care trebuie să le respecte facturile la care face referire articolul 220 alineatul (1) din aceasta și de care depinde exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului,

- 30 Instanța de trimitere subliniază că, în prezenta cauză, motivul pentru care există decizii divergente are la bază atât o interpretare diferită a dreptului Uniunii, cât și o apreciere contradictorie a relevanței documentelor doveditoare și a faptelor obiective a căror existență se dorește a fi dovedită cu ajutorul documentelor respective, apreciere pe care autoritățile și instanțele naționale trebuie să o efectueze în conformitate cu normele procedurale de drept intern.
- 31 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, în lipsa unor norme ale Uniunii referitoare la aspectele procedurale ale exercitării dreptului de deducere a TVA-ului, stabilirea acestora ține de ordinea juridică internă a fiecărui stat membru în temeiul principiului autonomiei procedurale, cu condiția însă ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor acțiuni similare din dreptul intern (principiul echivalenței) și să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (Hotărârea Curții din 7 iunie 2007, van der Weerd și alții, C-222/05-C-225/05, EU:C:2007:318, punctul 28).
- 32 Potrivit instanței de trimitere, aprecierea elementelor de probă prezintă o legătură cu dreptul Uniunii din mai multe perspective. Pe de o parte, nu trebuie ignorate normele de drept al Uniunii cu ocazia aprecierii faptelor relevante și a elementelor de probă, deoarece acestea definesc elementele relevante pentru examinarea dreptului de deducere a TVA-ului. Pe de altă parte, jurisprudența națională stabilită pe baza normelor procedurale naționale trebuie să respecte principiile consacrate de dreptul Uniunii și de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene bazată pe dreptul respectiv, precum principiile neutralității fiscale, proporționalității și efectivității, conform cărora aprecierea elementelor de probă efectuată de autoritățile și de instanțele naționale și luarea în considerare a unor circumstanțe nerelevante pentru aprecierea respectivă nu pot face imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor consacrate de dreptul Uniunii. În acest context, pentru a efectua o apreciere a elementelor de probă în conformitate cu dreptul Uniunii, instanța de trimitere consideră că este necesar să se precizeze liniile directoare care delimitează sfera faptelor care pot fi avute în vedere și care să fie utilizată drept orientare pentru determinarea elementelor relevante și a celor nerelevante.
- 33 În lumina jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene referitoare la dispozițiile privind TVA-ul, instanța de trimitere își exprimă îndoielile cu privire

la aspectul dacă întinderea și nivelul impuse de Kúria [Curtea Supremă, Ungaria] și de autoritatea fiscală în ceea ce privește elementele de probă sunt compatibile cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității.

- 34 Instanța de trimitere își exprimă îngrijorarea cu privire la faptul că, în cazul unei operațiuni în lanț, orientarea principală a inspecției efectuate de autoritatea fiscală și scopul măsurilor care trebuie luate în mod rezonabil de persoana impozabilă trebuie să constea în reconstituirea fiecărui element al activităților economice realizate de membrii lanțului. De asemenea, aceasta își manifestă îngrijorarea cu privire la faptul că, în urma adoptării Ordonanței Curții de Justiție a Uniunii Europene din 10 noiembrie 2016 (C-446/15, EU:C:2016:869), inspecția respectivă se va extinde în mod invariabil și determinant la examinarea elementelor operațiunii economice, rezultând în mod automat, din orice neregularitate cu privire la acestea, că persoana impozabilă era conștientă că lua parte la o fraudă fiscală. Legătura dintre operațiunea economică și cunoașterea fraudei fiscale este stabilită, pe de o parte, de aceleași circumstanțe obiective la care autoritatea fiscală a făcut referire deja în contextul examinării operațiunii economice și cu privire la care Curtea a statuat că nu pot fi utilizate ca temei pentru a [refuza] dreptul de deducere a TVA-ului.
- 35 Prin intermediul tuturor întrebărilor preliminare adresate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă întinderea, nivelul și domeniul ale dovezilor 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.
- 36 Instanța de trimitere consideră că, deși acțiunile de verificare menționate la punctul 61 din Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373) nu au caracter general, putând fi impuse persoanei impozabile numai dacă există împrejurări care le justifică, în prezenta cauză, autoritatea fiscală nu specifică, totuși, care este împrejurarea care ar justifica obligarea reclamantei să efectueze o verificare mai detaliată, având în vedere că autoritatea respectivă a imputat reclamantei faptul – care constituie o caracteristică fundamentală în cadrul comerțului – că operațiunea era una în lanț și i-a solicitat, sub sancțiunea refuzului dreptului de deducere a TVA-ului, să dovedească buna-credință prin verificarea unor împrejurări care le depășeau, sub toate aspectele, pe cele menționate la punctul 61 din Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373).
- 37 Prin urmare, având în vedere că autoritatea fiscală justifică în continuare refuzul dreptului de deducere a TVA-ului fără să invoce fapte obiective legate în mod rezonabil și direct de operațiunea economică, în opinia instanței de trimitere,

autoritatea respectivă nu numai că transferă persoanelor impozabile propria sa obligație de verificare, contrar dispozițiilor menționate ale Directivei 2006/112 și jurisprudenței Curții, ci, prin această practică, încalcă și principiile neutralității fiscale, proporționalității și efectivității.

- 38 Atunci când se urmează o practică juridiciară bazată pe considerații contradictorii cu considerațiile Curții de Justiție a Uniunii Europene în Ordonanța din 10 noiembrie 2016, *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 (dacă se cunoștea sau ar fi trebuit să se cunoască 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 cele pronunțate în cauze maghiare.
- 39 Prin intermediul celei de a cincea întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se clarifice dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că, atunci când se refuză dreptul de deducere a TVA-ului, este proporțional să se aplice o sancțiune fiscală egală cu 200 % din diferența fiscală, care corespunde valorii TVA-ului dedus, în cazul în care reclamanta a pus la dispoziția autorității fiscale toate documentele aflate în posesia sa și având în vedere că, potrivit Curții de Justiție a Uniunii Europene, în vederea refuzării dreptului de deducere a TVA-ului este irelevant faptul că persoanele din lanț care precedă persoana impozabilă nu achită TVA, astfel încât autoritatea fiscală nu a suferit o pierdere de venituri legată de refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, ci dimpotrivă, reclamanta și participanții la lanț au plătit și au declarat TVA-ul care trebuia achitat pentru operațiunea realizată în cadrul acestuia, iar autoritatea contractantă a considerat că, în cazul reclamantei, plata sau declarația era legală, deoarece s-a emis factură.
- 40 Prin intermediul ultimei întrebări preliminare – formulată pentru cazul în care, având în vedere divergențele existente cu privire la interpretarea și la practica instanțelor, interpretarea și practica urmate în statul membru nu sunt eventual conforme cu dispozițiile în materia TVA-ului – instanța de trimitere solicită îndrumare cu privire la aspectul dacă persoanele impozabile pot beneficia de dreptul la o cale de atac efectivă și dacă dreptul respectiv este adecvat, având în vedere dispozițiile articolului 99 din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție a Uniunii Europene și luând totodată în considerare faptul că, în pofida obligației de a sesiza Curtea cu o cerere de decizie preliminară, nu este posibil ca acesteia să i se solicite în toate cauzele să se pronunțe cu titlu preliminar.