

Cauza C-108/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

27 februarie 2020

Instanța de trimitere:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Germania)

Data deciziei de trimitere:

5 februarie 2020

Reclamantă:

HR

Pârât:

Finanzamt Wilmersdorf

**FINANZGERICHT
BERLIN – BRANDENBURG
ORDONANȚĂ**

[omissis]

în litigiul dintre

HR

reclamantă,

Reprezentanți autorizați legali [...],

și

Finanzamt Wilmersdorf (Biroul Fiscal din Wilmersdorf)

pârât,

având ca obiect impozitul pe cifra de afaceri datorat pentru anii 2009 și 2010, la 5 februarie 2020 [omissis], Secția a 5-a a Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunalul Fiscal Berlin-Brandenburg, Germania)

a decis:

I. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare, în vederea pronunțării unei decizii preliminare:

Articolele 167 și 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) trebuie interpretate în sensul că se opune unei aplicări a dreptului național în temeiul căreia deducerea taxei achitate în amonte trebuie refuzată și atunci când a fost săvârșită o fraudă fiscală privind impozitul pe cifra de afaceri cu privire la una dintre operațiunile efectuate în amonte, iar persoana impozabilă a avut sau ar fi trebuit să aibă cunoștința de aceasta, dar persoana impozabilă nu a participat la fraudă săvârșită prin operațiunea efectuată în beneficiul său, nu a fost implicată în aceasta și nici nu a sprijinit sau favorizat fraudă fiscală săvârșită? [OR 2]

II. Suspendă procedura până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a deciziei cu privire la cererea adresată cu titlu preliminar.

Motive:

I.

1. În cursul anilor în litigiu, 2009 și 2010, reclamanta opera – împreună cu soțul său – o întreprindere de comercializare de băuturi în regim en gros. În declarațiile acesteia privind impozitul pe cifra de afaceri pentru anii în litigiu, aceasta a invocat, printre altele, taxe achitate în amonte în cuantum de 993 164 de euro (2009) și, respectiv, de 108 417,87 de euro (2010), rezultând din facturi emise de fabrica P GmbH. Băuturile menționate în facturi (în special băuturile spirtoase și băutura Red Bull) i-au fost livrate reclamantei efectiv de P GmbH. Reclamanta a plătit P GmbH sumele facturate, iar P GmbH a înregistrat în contabilitatea sa, asemenea reclamantei, operațiunile realizate. Nici reclamanta, nici P GmbH nu au săvârșit o fraudă fiscală în cadrul relației lor comerciale. Facturile emise de P GmbH erau conforme cu dispozițiile legale prevăzute la articolele 14 și 14a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”). Reclamanta a revândut băuturile cumpărate de la P GmbH fără ca, prin aceste vânzări ulterioare, să fi săvârșit vreo fraudă cu privire la TVA.
2. Reiese din două hotărâri în materie penală, devenite între timp definitive, că P GmbH a cumpărat băuturile livrate reclamantei săvârșind mai multor fraude în

materie de TVA. Astfel cum s-a constatat în hotărârea penală, la originea acestora a stat următoarea situație de fapt: soțul reclamantei a livrat, în calitate de responsabil, către P GmbH un volum mare de băuturi spirtoase, cafea și Red Bull (o cifră de afaceri totală până în septembrie 2010 de aproximativ 80 de milioane de euro). Nu a fost emisă nicio factură pentru aceste livrări. În schimb, un angajat al P GmbH a emis facturi fictive pentru cumpărarea de mărfuri. Pe baza acestora, P GmbH a solicitat ulterior în mod eronat deducerea TVA-ului achitat în amonte. Soțul reclamantei pune la dispoziția P GmbH atât liste de prețuri, cât și liste de potențiali clienți pentru marfă. Marfa a fost revândută către diferiți clienți, printre care și reclamanta. Deducerea invocată de P GmbH în temeiul acestor facturi fictive a fost refuzată de administrația fiscală competentă după descoperirea acestei situații de fapt.

3. În plus, pârâtul a refuzat de asemenea reclamantei deducerea TVA-ului achitat în amonte în măsura în care sumele invocate în scopul deducerii erau aferente prestațiilor efectuate de P GmbH în amonte. În esență, acesta a considerat că reclamanta făcea parte, împreună cu întreprinderea sa, dintr-un [OR 3] lanț de aprovizionare în care fuseseră săvârșite fraude privind cifra de afaceri. P GmbH ar fi efectuat, cu participarea soțului reclamantei, deduceri de TVA frauduloase din achiziția de diferite băuturi, care au fost ulterior revândute mai multor clienți, printre care și reclamantei.
4. În opinia reclamantei, dreptul de deducere aferent prestațiilor efectuate în amonte de P GmbH a fost refuzat în mod eronat în prezentul litigiu. Aceasta apreciază că erau îndeplinite condițiile legale de deducere a TVA-ului achitat în amonte.
5. În schimb, pârâtul consideră că reclamanta ar fi trebuit să-și dea seama, dată fiind implicarea soțului său, precum și a practicii comerciale neuzuale, că, împreună cu întreprinderea sa, făcea parte dintr-un lanț de aprovizionare în care fuseseră săvârșite fraude privind impozitul pe cifra de afaceri. Acest lucru ar justifica, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, refuzul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

II.

6. Instanța de trimitere adresează Curții de Justiție întrebarea menționată în dispozitiv, în temeiul articolului 267 al doilea paragraf coroborat cu primul paragraf litera (a) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE).

1. Cadrul juridic

a. Dreptul Uniunii

7. Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

8. Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume: [OR 4]

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

9. În conformitate cu articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, pentru exercitarea dreptului de deducere în ceea ce privește livrările de bunuri sau prestările de servicii, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească, printre altele, următoarea condiție:

„[...]să dețină o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240.”

b. Dreptul național

10. Articolul 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 prima și a doua teză din UStG, în versiunea în vigoare în litigiu, are următorul cuprins:

„¹Persoana impozabilă poate deduce următoarele valori ale taxei aferente intrărilor:

- 1. sumele legal datorate pentru livrări și alte prestări efectuate în favoarea sa de un alt profesionist. ²Exercitarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către întreprindere a unei facturi emise conform articolelor 14 și 14a.”*

2. Apreciere în raport cu dreptul național și cu relevanța întrebării preliminare

11. În speță, problema relevantă pentru soluționarea litigiului este aceea dacă trebuie i să se refuze reclamantei dreptul de deducere a TVA-ului aferent prestațiilor efectuate în amonte de P GmbH, pentru motivul că aceasta ar fi trebuit să aibă cunoștință de fraudele în materie de TVA intervenite cu privire la o operațiune din amonte.
12. Condițiile de aplicare a dreptului de deducere a TVA-ului, prevăzute la articolul 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 din UStG sunt îndeplinite în ceea ce privește TVA-ul menționat pe facturile emise de P GmbH. [OR 5]

13. Singurul aspect discutabil este acela dacă se justifică refuzul dreptului de deducere a TVA-ului ca urmare a împrejurării că reclamanta ar fi trebuit să știe de fraudele privind impozitul pe cifra de afaceri de la P GmbH și, implicit, privind o operațiune din amonte.
14. Un refuz al dreptului de deducere a taxei achitate în amonte în sensul menționat anterior nu era prevăzut de lege în cursul anilor în litigiu. Jurisprudența națională a instanțelor superioare, întemeindu-se pe jurisprudența Curții de Justiție, apreciază că un astfel de refuz se impune și *„atunci când se stabilește, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune anterioară sau ulterioară celei realizate de persoana impozabilă dădea naștere unei fraude privind TVA-ul în lanțul de livrări”* [omissis].
15. Astfel, potrivit dreptului național, relevant pentru soluționarea litigiului este să se stabilească dacă împrejurarea că reclamanta ar fi trebuit să aibă cunoștința de invocarea frauduloasă a dreptului de deducere de către P GmbH determină nu numai refuzul deducerii TVA-ului invocate de P GmbH, ci și refuzul deducerii TVA-ului aferent relației comerciale subsecvente dintre P GmbH și reclamantă. Este determinantă în această privință interpretarea noțiunii de „lanț de aprovizionare”. Dacă operațiunile dintre P GmbH și reclamantă și cumpărarea de băuturi cu săvârșirea unei fraude de către P GmbH în cadrul unei operațiuni efectuate amonte ar trebui considerate ca făcând parte dintr-un lanț de aprovizionare comun, refuzul dreptului de deducere a TVA-ului în speță ar fi fost întemeiat. În ipoteza în care se consideră că nu există un astfel de lanț de aprovizionare, dreptul de deducere a TVA-ului ar trebui acordat.

3. Apreciere în temeiul dreptului Uniunii

16. Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la interpretarea noțiunii de „lanț de aprovizionare” pentru a respecta cerințele care decurg din dreptul Uniunii și cu privire la aspectul dacă relațiile comerciale din procedura principală pot fi cuprinse în această noțiune. Dat fiind că noțiunea de „lanț de aprovizionare” a fost definită de Curtea de Justiție în legătură cu refuzul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte, chestiunea în discuție este una de interpretare a dreptului Uniunii. **[OR 6]**
17. Între timp, Curtea de Justiție a statuat printr-o jurisprudență constantă că lupta împotriva fraudei, evaziunii fiscale și eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin Directiva TVA. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv. Aceasta este situația nu numai atunci când persoana impozabilă săvârșește ea însăși o fraudă fiscală, ci și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul sau că o altă operațiune care

face parte din lanțul de aprovizionare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era viciată de o fraudă privind TVA- ul (a se vedea Hotărârea din 18 mai 2017, C-624/15, Litdana, [*omissis*], punctul 35; Hotărârea din 22 octombrie 2015, C-277/14, PPUH Stehcamp, [*omissis*], punctele 47-49; Hotărârea din 13 martie 2014, C-107/13, FIRIN [*omissis*] , punctul 42; Hotărârea din 18 iulie 2013, C-78/12, Evita-K, [*omissis*], punctul 41; Hotărârea din 31 ianuarie 2013, C-642/11, Stroy trans, [*omissis*], punctul 48; Hotărârea din 31 ianuarie 2013, C-643/11, LVK-56 [*omissis*], punctul 60; Hotărârea din 6 decembrie 2012, C-285/11, Bonik [*omissis*], punctul 41; Hotărârea din 21 iunie 2012, C-80/11 și C-142/11, Mahagében și David, [*omissis*], punctul 47).

18. Potrivit acestor principii de drept al Uniunii, ar trebui ca un refuz al dreptului de deducere a TVA-ului să fie avut în vedere, în procedura principală, în următoarele trei ipoteze:
- reclamanta a săvârșit ea însăși o fraudă fiscală în legătură cu livrările în litigiu, efectuate către ea de P GmbH;
 - P GmbH s-a sustras de la plata impozitului pe cifra de afaceri datorat pentru livrările efectuate către reclamantă sau
 - operațiunile în litigiu făceau parte dintr-un lanț de aprovizionare în cadrul căruia a avut loc o fraudă fiscală.

Dacă niciuna dintre aceste trei situații nu se regăsește în speță, nu ar fi admisibil să i se refuze reclamantei dreptul de deducere a TVA-ului, indiferent dacă aceasta avea sau nu cunoștință de o fraudă fiscală aferentă unei operațiuni din amonte. **[OR 7]**

19. Din moment ce nici reclamanta, prin faptul că a solicitat deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru livrările de băuturi efectuate de P GmbH, nici P GmbH, în calitate de furnizor al produsului, nu au săvârșit o fraudă fiscală prin operațiunile în litigiu, singurul aspect determinant în cauza principală este dacă operațiunile în litigiu fac parte dintr-un „lanț de aprovizionare” în cadrul căruia a avut loc o fraudă fiscală.
20. Noțiunea de „lanț de aprovizionare” utilizată de Curtea de Justiție nu pare să fi fost definită mai specific de aceasta până în prezent.
21. În această privință, instanța de trimitere consideră că este posibil ca împrejurarea că o persoană impozabilă cunoaștea sau ar fi trebuit să cunoască o fraudă fiscală săvârșită în legătură cu o operațiune (oarecare) efectuată în amonte să determine, prin ea însăși, refuzul dreptului de deducere a TVA-ului. Aceasta ar fi situația dacă noțiunea de „lanț de aprovizionare” ar trebui înțeleasă în sensul că este suficient să fie efectuate mai multe operațiuni succesive cu privire la același bun. În acest caz, corelația sau legătura cu o fraudă fiscală săvârșită cu privire la o operațiune efectuată în amonte ar consta doar în faptul că ar fi vizat același bun. Cu toate acestea, nu ar fi necesară o favorizare sau o spriinire a fraudei fiscale ca

urmare a operațiunii în litigiu (de exemplu, prin disimularea relațiilor de livrare sau într-un mod similar).

22. Instanța de trimitere tinde totuși să considere că o astfel de interpretare a noțiunii de „lanț de aprovizionare” ar fi prea largă în raport cu principiile neutralității și proporționalității din dreptul Uniunii.
23. Reiese din jurisprudența Curții că refuzul dreptului de deducere a taxei achitate în amonte în cazul unor fraude și al unor abuzuri legate de un lanț de aprovizionare poate fi luat în considerare numai în cazul în care caracterul fraudulos al acestor operațiuni considerate în ansamblu rezultă tocmai din combinația specifică a mai multor operațiuni succesive (a se vedea Hotărârea Curții din 18 decembrie 2014, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, Italmoda, [omissis] punctul 67). S-ar părea, de exemplu, că aceasta este situația atunci când livrările succesive fac parte dintr-un plan global care urmărește să îngreuneze trasabilitatea bunurilor livrate și, prin urmare, detectarea fraudelor fiscale săvârșite în cadrul lanțului de aprovizionare. Este în special cazul operațiunilor care fac parte din așa-numita fraudă de tip „carusel”. În plus, o astfel de situație ar putea fi și aceea a operațiunilor în lanț care urmăresc disimularea relațiilor comerciale prin intermediul unor întreprinderi care nu beneficiază efectiv de obiectul livrării [OR 8]. În concluzie, potrivit acestei concepții, un „lanț de aprovizionare” nu ar acoperi decât operațiunile care sprijină sau favorizează în mod concret fraudă fiscală săvârșită în legătură cu o operațiune din amonte sau din aval.
24. Potrivit instanței de trimitere, acest rezultat al interpretării ar putea fi confirmat de mai multe hotărâri ale Curții de Justiție, în care se statuează că refuzul deducerii TVA-ului achitat în amonte:
 - presupune „participarea” persoanei impozabile, prin operațiunea pe care o efectuează, la fraudă fiscală săvârșită în cadrul unor operațiuni din amonte sau din aval (a se vedea Hotărârea din 17 octombrie 2019, C-653/18, Unitel, [omissis] punctul 33; Hotărârea din 28 martie 2019, C-275/18, Vins [omissis], punctul 33; Hotărârea din 8 noiembrie 2018, C-495/17, Cartrans Spedition, [omissis], punctul 41; Hotărârea din 25 octombrie 2018, C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [omissis], punctul 35; Hotărârea din 19 octombrie 2017, C-101/16, Paper Consult, [omissis], punctul 52; Hotărârea din 18 mai 2017, C-624/15, Litdana [omissis], punctul 33 și urm.; Hotărârea din 9 februarie 2017, C-21/16, Euro Tyre, [omissis], punctul 40; Hotărârea din 2 iunie 2016, C-81/15, Bozicevic Jezovnik, [omissis], punctul 42; Hotărârea din 21 iunie 2012, C-80/11 și C-142/11, Kapnoviomichania Karelia, [omissis], punctul 54).
 - consideră că există o „includere” a operațiunilor persoanei impozabile în fraudă săvârșită în cadrul unei operațiuni din amonte sau din aval (a se vedea Hotărârea din 21 iunie 2012, C-80/11 și C-142/11, Mahagében și David, [omissis] punctul 53) sau

- impune existența unei „corelații” între operațiunile persoanei impozabile și fraudă fiscală săvârșită în cadrul unor operațiuni din amonte sau din aval (a se vedea Hotărârea din 28 martie 2019, C-275/18, Vins, [*omissis*] punctul 33; Hotărârea din 8 noiembrie 2018, C-495/17, Cartrans Spedition, [*omissis*], punctul 41; Hotărârea din 18 octombrie 2018, C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [*omissis*], punctul 35; Hotărârea din 9 februarie 2017, C-21/16, Euro Tyre, [*omissis*], punctul 40).

Pentru a exista o astfel de „participare”, „incluere” sau „corelație”, nu ar trebui, potrivit instanței de trimitere, să fie suficientă simpla cunoaștere a fraudei fiscale săvârșite [OR 9] sau chiar simpla necesitate a cunoașterii acesteia. Dimpotrivă, o „participare”, o „incluere” sau „o legătură” ar trebui să presupună o contribuție personală la fraudă fiscală, cel puțin în sensul unei sprijiniri sau al unei favorizări. Reaua-credință, ca circumstanță pur subiectivă, nu poate, potrivit instanței de trimitere, să înlocuiască participarea activă necesară pentru a exista o astfel de „participare”, „incluere” sau „corelație”.

25. Potrivit instanței de trimitere, dacă, pe lângă reaua-credință, nu există o sprijinire sau o favorizare a fraudei fiscale, atunci se poate susține că persoanei impozabile nu îi poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor sale. Aceasta pare să fie situația în special atunci când relațiile comerciale – precum cele în discuție în litigiul principal – sunt aduse complet la cunoștința autorităților fiscale prin intermediul emiterii de facturi și al înregistrării în contabilitate și în declarațiile privind TVA-ul. În situația în speță, nu există o disimulare a relațiilor comerciale sau a furnizorilor. Fraudă săvârșită în legătură cu o operațiune în amonte (în speță, deducerea taxei achitate în amonte pentru cumpărarea de băuturi de către P GmbH) este încheiată în întregime și nu mai poate fi sprijinită sau favorizată prin intermediul operațiunilor efectuate în aval (în speță, revânzarea de către P GmbH a băuturilor către reclamantă). Dimpotrivă, tranzacția derulată între P GmbH și reclamantă se prezintă ca fiind o altă relație de livrare, independentă de operațiunea vizată de fraudă săvârșită în amonte. În această privință, nu există un plan global în care aceste livrări să facă parte dintr-o fraudă fiscală care să cuprindă mai multe operațiuni. Potrivit acestei interpretări a noțiunii de „lanț de aprovizionare”, în împrejurări precum cele din cauza principală, lanțul de aprovizionare s-ar fi încheiat cu P GmbH. Livrările efectuate de P GmbH ulterior fraudei privind impozitul pe cifra de afaceri – fie că sunt efectuate către reclamantă sau către alți terți neimplicați –, nu ar face parte dintr-un lanț de aprovizionare în care a fost săvârșită o fraudă fiscală, ci ar constitui mai curând relații de livrare noi care trebuie apreciate independent de fraudă fiscală din amonte.
26. Prin urmare, potrivit instanței de trimitere, ar fi de asemenea lipsit de relevanță dacă soțul reclamantei a impus P GmbH clienții mărfii. Astfel, această împrejurare nu ar schimba cu nimic faptul că livrările efectuate de P GmbH către reclamantă nu au nicio incidență asupra fraudei fiscale săvârșite anterior de P GmbH. Relația de livrare perfect transparentă dintre P GmbH și reclamantă nu mai poate sprijini

fraudele fiscale deja încheiate. Nici **[OR 10]** o disimulare *a posteriori* a relațiilor de livrare nu este posibilă datorită transparenței.

27. Această concluzie ar fi confirmată de jurisprudența Curții de Justiție, potrivit căreia refuzul dreptului de deducere a TVA-ului în cazuri de abuz nu poate fi avut în vedere decât dacă acordarea dreptului de deducere în litigiu are drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare contravine obiectivelor Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2019, C-273/18, Kurzu zeme, [*omissis*] punctul 35). Potrivit jurisprudenței Curții, aceasta poate fi situația, de exemplu, atunci când, prin operațiunile efectuate, persoana impozabilă are ca scop disimularea furnizorilor reali pentru a face mai dificilă impozitarea operațiunilor sau atunci când operațiunea în litigiu are ca scop tocmai obținerea unui avantaj fiscal necuvenit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2019, C-273/18, Kurzu zeme, [*omissis*] punctul 36 și urm.). Or, în împrejurări precum cele din cauza principală, nu ar exista o astfel de situație de exercitare abuzivă a dreptului de deducere a TVA-ului. Dat fiind că furnizorul de băuturi (P GmbH) este menționat pe facturi, este asigurat controlul autorităților fiscale în ceea ce privește aplicarea TVA-ului cu privire la mărfuri. Nu se poate constata o disimulare a furnizorilor prin vânzările societății P GmbH către reclamantă. În plus, operațiunile în cauză nu ar fi avut ca obiect nici o fraudă fiscală. Dimpotrivă, astfel cum s-a arătat mai sus, o eventuală fraudă fiscală a P GmbH era deja încheiată la momentul livrării băuturilor către reclamantă. Prin urmare, este în mod logic exclus ca achiziționarea băuturilor de către reclamantă să fi fost făcută în scopul fraudei fiscale săvârșite anterior de P GmbH.
28. În plus, operațiunile în discuție în litigiul principal nu au cauzat un prejudiciu privind TVA-ul, din moment ce P GmbH era obligată la plata TVA-ului facturat. În aceeași ordine de idei, aceste operațiuni nu au generat nici un avantaj fiscal susceptibil să contravină obiectivelor Directivei TVA. Dimpotrivă, decizia privind neutralitatea TVA-ului, care stă la baza sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, ar trebui să impună acordarea, în procedura principală, a dreptului de deducere pentru prestațiile din amonte. Perpetuarea, în raport cu toate operațiunile din aval, a efectului unei fraude fiscale săvârșite în legătură cu o (oarecare) operațiune din amonte, în cazul unei simple cunoașteri sau a unei simple necesități de cunoaștere a acestei fraude, ar constitui – potrivit instanței de trimitere – o limitare disproporționată a acestui principiu al neutralității. În această privință, ar trebui să se țină seama de faptul că refuzul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte nu poate avea caracterul unei sancțiuni. Simpla împrejurare că mărfurile aflate la originea operațiunilor au fost eventual achiziționate în mod nelegal **[OR 11]** nu înseamnă că principiul neutralității TVA-ului poate fi înlăturat. Deducerea TVA-ului achitat în amonte ar trebui exclusă numai în cazul în care prestația în cauză permite sau favorizează în mod direct abuzul.
29. Această opinie juridică s-ar corobora cu faptul că pentru deducerea TVA-ului este în principiu irelevant dacă TVA-ul datorat pentru vânzările din amonte sau din aval ale bunurilor în cauză a fost efectiv plătit către Trezorerie (a se vedea Ordonanța din 3 martie 2004, C-395/02, Transport Service, Rec. 2004, I-1991,

punctul 26; Hotărârea din 12 ianuarie 2006, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Optigen și alții, Rec. 2006, I-483, punctul 54; Hotărârea din 21 iunie 2012, C-80/11 și C-142/11, Mahagében și David, [omissis] punctul 40). În acest context, Curtea a subliniat întotdeauna necesitatea ca măsurile destinate să protejeze drepturile Trezoreriei publice – și, prin urmare, protecția veniturilor fiscale – să nu depășească ceea ce este necesar pentru „a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni fraudă” (Hotărârea din 29 iulie 2010, C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, [omissis] punctul 26; Hotărârea din 27 septembrie 2007, C-409/04, Téleos, [omissis] 70, punctul 46; de asemenea, Hotărârea din 21 iunie 2012, C-80/11 și C-142/11, Mahagében și David, [omissis] punctul 48). Referitor la măsuri în sensul articolului 273 din Directiva TVA, Curtea de Justiție precizează în mod explicit: „În plus, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, prin urmare, neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA” (Hotărârea din 21 iunie 2012, C-80/11 și C-142/11, Mahagében și David, [omissis] punctul 57).

30. Or, potrivit instanței de trimitere, o interpretare extensivă a noțiunii de „lanț de aprovizionare” în contextul refuzului dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte în cazuri de abuz ar putea conduce la o astfel de repunere în discuție sistematică a dreptului de deducere și a principiului neutralității TVA-ului. Dacă lanțul de aprovizionare aflat la originea unui refuz al deducerii TVA-ului achitat în amonte ar include și operațiunile care nici nu sprijină, nici nu favorizează fraudele fiscale săvârșite în legătură cu operațiuni din amonte sau din aval, atunci s-ar produce un efect de sancțiune extins și disproporționat al refuzului dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte în cazuri de abuz. Astfel, dacă refuzul dreptului de deducere a TVA-ului se justifică [OR 12] în privința unor operațiuni de vânzare direct legate de un abuz privind impozitul pe cifra de afaceri sau o sustragere de la plata acestuia, în scopul combaterii eficiente a evaziunii și a abuzurilor fiscale, este însă contrar sistemului comun al TVA-ului ca, din rațiuni de combatere a abuzurilor, să se accepte existența unui efect extins al refuzului dreptului de deducere în privința mai multor operațiuni din amonte sau din aval, atunci când acestea nu prezintă o legătură evidentă cu evaziunea fiscală săvârșită, în sensul sprijinirii acesteia. A admite un astfel de efect la distanță ar conduce la o multiplicare nejustificată a sarcinii impozitului pe cifra de afaceri, care ar depăși de mai multe ori prejudiciul cauzat de sustragerea de la plata impozitului pe cifra de afaceri. În concluzie, a accepta o astfel de „operațiune viciată de fraudă” ar determina un efect de sancțiune echivalent unei amenzi și pentru care nu există, așadar, un temei legal în Directiva TVA. În această privință, impozitul pe cifra de afaceri nu poate fi instrumentalizat ca sancțiune pentru comportamentul necinstit al unei persoane impozabile [omissis].

31. În plus, instanța de trimitere consideră că o interpretare extensivă a noțiunii de „lanț de aprovizionare” este de asemenea discutabilă, deoarece nu rezultă că un refuz al dreptului de deducere a TVA-ului aferent operațiunilor din aval, care nu au contribuit la fraudă fiscală, ar fi de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit de Curtea de Justiție de a preveni abuzurile și fraudele privind impozitul pe cifra de afaceri. Astfel, dacă fraudă fiscală săvârșită în legătură cu o operațiune din amonte – astfel cum se întâmplă în procedura principală – era deja încheiată, iar operațiunea din aval – în speță, cea dintre P GmbH și reclamantă – nu mai putea să permită sau să sprijine fraudă fiscală, un refuz al dreptului de deducere a TVA-ului invocat de reclamantă nu mai poate împiedica fraudele fiscale.
32. În sfârșit, caracterul eronat al unei aplicări a refuzului dreptului de deducere în împrejurări precum cele din cauza principală ar putea fi demonstrat și prin jurisprudența constantă a Curții de Justiție potrivit căreia legislația în materie de TVA nu face distincție între operațiuni „licite” și operațiuni „ilicite”. Problema autorizării din punct de vedere juridic a unei operațiuni nu este relevantă pentru impozitarea cifrei de afaceri aferente acesteia, întrucât principiul neutralității TVA-ului impune includerea tuturor operațiunilor (a se vedea Hotărârea Curții de Justiție din 6 iulie 2006, C-439/04 și C-440/04, Kittel și Recolta Recycling, [omissis] punctul 50; Hotărârea din 12 ianuarie 2006, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Optigen și alții, [omissis] punctul 49). Cu toate acestea, în cazul în care sistemul privind taxa pe valoarea adăugată include și operațiuni „ilicite”, ar trebui ca, din motive de neutralitate, deducerea TVA-ului achitat în amonte să fie posibilă și în privința acestora. Acest lucru ar trebui să conducă, în împrejurări precum cele din cauza principală, la faptul că, deși participarea soțului reclamantei la o fraudă privind TVA-ul în cadrul unei operațiuni realizate în amonte implică [OR 13] existența unei operațiuni neautorizate din punct de vedere juridic, operațiunile din aval sunt totuși relevante din punctul de vedere al TVA-ului, în pofida operațiunii neautorizate, astfel încât nici dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte nu poate fi exclusă.

4. Suspendarea procedurii

33. [omissis] [Detalii privind procedura națională]
34. [omissis] [Detalii privind procedura națională]
[omissis]