

Cauza C-596/21

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

28 septembrie 2021

Instanța de trimitere:

Finanzgericht Nürnberg (Germania)

Data deciziei de trimitere:

21 septembrie 2021

Reclamant:

A

Pârât:

Finanzamt M

[omissis]

Ordonanță

în litigiul dintre

A

– reclamant –

[omissis]

împotriva

Finanzamt M

– pârât –

având ca obiect impozitul pe cifra de afaceri pentru anul 2011,

În urma ședinței din 21 septembrie 2021 a Camerei a doua a Finanzgericht Nürnberg (Tribunalul Fiscal din Nürnberg, Germania) [omissis]

a hotărât:

- I. **Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare:**
 - 1) **Celui de al doilea dobânditor al unui bun i se poate refuza deducerea TVA-ului aferent achiziției pentru motivul că acesta trebuia să știe că vânzătorul inițial a săvârșit o fraudă privind TVA-ul la momentul primei înstrăinări, deși inclusiv primul dobânditor știa că vânzătorul inițial a săvârșit o fraudă privind TVA-ul la momentul primei înstrăinări?**
 - 2) **În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: refuzul opus celui de al doilea dobânditor este limitat, în ceea ce privește cuantumul, la prejudiciul fiscal suferit ca urmare a fraudei?**
 - 3) **În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare: prejudiciul fiscal se calculează:**
 - a. **pe baza unei comparații între impozitul legal datorat în lanțul prestațiilor și impozitul stabilit în mod efectiv;**
 - b. **pe baza unei comparații între impozitul legal datorat în lanțul prestațiilor și impozitul plătit în mod efectiv;**
 - c. **în care alt mod?**
- II. **Suspendă prezenta procedură până la pronunțarea hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene.**

[omissis]

Motive

I.

- 1 Reclamantul, un comerciant, a cumpărat în anul 2011, pentru întreprinderea sa, un autovehicul de ocazie de la C, care s-a prezentat drept W, pe care C îl achiziționase de la un terț într-un an precedent. W știa că C se prezenta drept W și consimțise la aceasta. C a emis lui W o factură referitoare la livrarea autovehiculului de ocazie în valoare de 52 100,84 euro, majorată cu 9 899,16 euro cu titlu de TVA, iar W a emis reclamantului o factură cu privire la suma de 64 705,88 euro, majorată cu 12 294,12 euro cu titlu de TVA, pe care i-a predat-o lui C, care a remis-o reclamantului. Reclamantul i-a remis lui C un total de 77 000 de euro, pe care acesta din urmă i-a păstrat. C a luat în considerare, în contabilitatea sa și în declarațiile sale fiscale, numai un preț de vânzare de 52 100,84 euro, majorat cu 9 899,16 euro și a plătit impozit doar în cuantumul

rezultat din acesta. W nu a înregistrat operațiunea nici în contabilitatea sa și nici în declarațiile sale fiscale și nici nu a plătit un impozit aferent acesteia.

- 2 Reclamantul solicită deducerea sumei de 12 294,12 euro cu titlu de TVA achitat în amonte pentru cumpărarea autovehiculului de ocazie. În schimb, pârâtul consideră că reclamantul nu poate deduce TVA-ul achitat în amonte, întrucât această deducere trebuie să îi fie refuzată pentru motivul că ar fi trebuit să știe despre fraudă fiscală săvârșită de C.
- 3 Având în vedere dosarul și concluziile prezentate în ședință, instanța de trimitere consideră că, ținând seama de împrejurările speței, reclamantul ar fi fost obligat, din cauza mai multor neconcordanțe, să se asigure cu privire la identitatea partenerului său comercial și atunci ar fi constatat, pe de o parte, că C își disimula în mod deliberat identitatea, ceea ce nu putea avea alt scop decât săvârșirea unei fraude privind TVA-ul rezultat din vânzarea autovehiculului de ocazie și, pe de altă parte, că W era indiferentă față de obligațiile sale fiscale și că nu intenționa să și le îndeplinească în modul impus.

II.

- 4 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).

5 1. Cadrul juridic

6 a. Dreptul Uniunii

- 7 Potrivit articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112/CE (denumită în continuare „Directiva TVA”), este considerat livrare de bunuri:

8 *„[...] transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.”*

- 9 Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

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

- 11 Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA are următorul cuprins:

12 *„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:*

- 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; [...]*”

13 În conformitate cu articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, pentru exercitarea dreptului de deducere în ceea ce privește livrarea de bunuri și prestarea de servicii, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească, printre altele, următoarea condiție:

14 „ [...] a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6.”

15 **b. Dreptul național**

16 Articolul 3 alineatul (3) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”) prevede:

„În cazul vânzării bazate pe comision (articolul 383 din Codul comercial), între comitent și comisionar există o livrare. În cazul comisionului de vânzare, este considerat cumpărător comisionarul, iar în cazul comisionului de cumpărare este considerat cumpărător comitentul.”

17 Articolul 15 alineatul (1) prima teză punctele 1 și 2 din UStG, în versiunea în vigoare în cursul anilor în litigiu, are următorul cuprins:

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

1. impozitele legal datorate pentru livrări și alte prestări efectuate în favoarea acestuia de un alt profesionist. Exercițarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către întreprindere a unei facturi emise conform articolelor 14 și 14a [din UStG].”

19 **2. Apreciere în temeiul dreptului național și pertinența întrebării preliminare**

20 În prezentul litigiu, pe baza elementelor din dosar și a concluziilor prezentate în ședință, se ridică problema de a stabili quantumul deducerii aferente achiziționării autovehiculului de ocazie care trebuie refuzat reclamantului întrucât el trebuia să știe despre fraudă fiscală săvârșită de C.

21 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 în contul lui W. Ca urmare a consimțământului lui W în raport cu demersul lui C, a survenit un caz atipic de comision de vânzare, cu particularitatea că comitentul – C – era în același timp reprezentantul comisionarului. Prin urmare, trebuie să se considere că, mai întâi, C i-a livrat autovehiculul lui W, iar ulterior, W i l-a livrat reclamantului.

22 Sunt, însă, îndeplinite în principiu și condițiile unui refuz. Potrivit jurisprudenței naționale supreme, care se întemeiază, în această privință, pe jurisprudența consacrată a Curții (a se vedea, de exemplu, Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266 și jurisprudența citată), este

necesar să se refuze deducerea TVA-ului achitat în amonte atunci când condițiile acesteia sunt îndeplinite efectiv, dar s-a stabilit, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care intervine în amonte sau în aval față de lanțul de livrare [Hotărârea BFH (Bundesfinanzhof, Curtea Federală Fiscală) din 18 februarie 2016].

23 Din această perspectivă, ar fi posibil să i se refuze reclamantului deducerea TVA-ului în quantum de 12 294,12 euro, deși quantumul fraudei privind TVA-ul săvârșite de C era numai de 2 394,96 euro, iar în lanțul de prestații de la C prin W către reclamant, din impozitul total plătit în mod efectiv a fost insuficient numai cu acest quantum în raport cu impozitul datorat în cazul decontării corecte a tranzacției.

24 3. Aprecierea în temeiul dreptului Uniunii

25 Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește conformitatea acestei concluzii cu Directiva TVA, astfel cum a fost interpretată de Curtea de Justiție.

26 Refuzul drepturilor în cazul participării la o fraudă fiscală urmărește, potrivit jurisprudenței Curții, evitarea unei impozitări incorecte (a se vedea Hotărârea Marii Camere din 7 decembrie 2010, R, C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 52, cu privire la refuzul scutirii de la plata TVA-ului pentru livrări intracomunitare de bunuri) și să protejeze drepturile trezoreriei publice (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahageben și David, C-80/11, C-142/11 EU:C:2012:373, punctul 48; Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 42). El se întemeiază pe ideea că participantului la o fraudă fiscală îi este imputabilă pierderea încasărilor fiscale cauzată de fraudă fiscală (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 34). Acest lucru pledează, din punctul de vedere al instanței de trimitere, în favoarea privării de drepturi numai în măsura în care este necesar să se compenseze venituri fiscale care se pierd.

27 Or, [Ordonanța] Finanzamt Wilmersdorf (EU:C:2021:266) conține considerații potrivit cărora obiectivul refuzului poate depăși repararea prejudiciului sau răspunderea pentru impozitele eludate. Potrivit observațiilor de la punctul 35 și următoarele din această hotărâre, refuzul nu depinde de obținerea de către participantul la o fraudă fiscală a unui avantaj fiscal sau economic, ci urmărește să prevină operațiuni frauduloase, prin retragerea de pe piață a bunurilor și a serviciilor care au făcut obiectul unei operațiuni implicate într-o fraudă fiscală, contribuind astfel la combaterea fraudei fiscale. Curtea de Justiție nu consideră că acest lucru constituie o încălcare a principiului neutralității fiscale.

28 Totuși, dacă refuzul ar trebui limitat, din punctul de vedere al quantumului, la prejudiciul fiscal suferit, acesta ar putea rămâne fără efect în multiple situații, în cazul în care, în scopul stabilirii prejudiciului fiscal, sunt luate în considerare doar impozitele stabilite, întrucât refuzul este, în mod normal, posibil numai după descoperirea fraudei fiscale iar, la acest moment ulterior, în general, autoritățile

fiscale rectifică de asemenea impozitele stabilite inițial în mod eronat. În schimb, o comparație între taxa care urmează să fie stabilită și taxa percepută ia în considerare cazul frecvent în care, după descoperirea fraudei, autoritățile fiscale refuză drepturi și rectifică impozite stabilite în sarcina autorilor fraudelor, dar nu pot, însă, proceda la recuperarea sumelor restante ca urmare a impozitelor stabilite cu titlu rectificativ, întrucât autorii fraudelor au consumat sau au îndepărtat sumele fraudate.

- 29 Ținând seama în special de Hotărârea Marii Camere din 7 decembrie 2010, R, C-285/09, EU:C:2010:742, instanța de trimitere tinde să limiteze refuzul la prejudiciul fiscal suferit și să calculeze acest prejudiciu fiscal prin comparația dintre totalul impozitului legal datorat în lanțul de prestații cu cel plătit în mod efectiv în cazul unei decontări corecte a tranzacției. În consecință, în prezentul litigiu, reclamantul ar putea deduce suma de 9 899,16 euro cu titlu de TVA achitat în amonte, deducerea trebuind să îi fie refuzată numai în ceea ce privește cuantumul care depășește această sumă și care corespunde prejudiciului fiscal.

[*omissis*]