

Traducere C-276/24**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

19 aprilie 2024

Instanța de trimitere:

Nejvyšší správní soud (Republica Cehă)

Data deciziei de trimitere:

10 aprilie 2024

Recurentă:

KONREO, v. o. s. s., insolvenční správce úpadce FAU s.r.o.

Intimat:

Odvolací finanční ředitelství

ORDONANȚĂ

Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă) *[omissis]* în cauza introdusă de recurenta KONREO, v. o. s., *[omissis]* insolvenční správce úpadce (administrator judiciar) FAU s. r. o., *[omissis]* împotriva intimatului: Odvolací finanční ředitelství (Direcția Financiară de Apel, Republica Cehă), *[omissis]* privind decizia intimatului din 26 mai 2020, *[omissis]* privind recursul în casație formulat de intimat împotriva hotărârii Krajský soud v Brně (Curtea Regională din Brno, Republica Cehă) din 10 februarie 2023, ref. 29 Af 48/2020-276,

decide:

[omissis] **Adresează** Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare în vederea pronunțării unei decizii preliminare:

Articolul 205 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu principiul proporționalității se opune unei practici naționale care permite ca beneficiarul unei prestări generatoare să fie obligat la plata taxei pe valoarea adăugată de către prestatorul acestei prestări, deși beneficiarului acestei prestări generatoare i-

a fost deja refuzat dreptul de deducere pentru că a fost implicat într-o fraudă fiscală?

[omissis]

Motivare:**I. Obiectul cauzei**

- 1 Recurenta este lichidatorul societății cehe FAU s.r.o. (denumită în continuare „FAU”). Toate circumstanțele descrise mai jos și deciziile emise se referă la perioadele fiscale cuprinse între mai și octombrie 2013. FAU a achiziționat combustibil de la societatea ceică VERAMI International Company s.r.o. (denumită în continuare "VERAMI"). Ambele societăți erau plătitoare de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare "TVA"). Finanční správa České republiky (administrația fiscală a Republicii Cehe) a efectuat un control fiscal la ambele societăți. Acesta a constatat existența unei fraude fiscale în lanțul comercial din care făceau parte VERAMI și FAU. Pierderea fiscală a avut loc la entități care au precedat VERAMI și FAU în lanț și care nu erau furnizori direcți de combustibil către VERAMI. Cu toate acestea, având în vedere circumstanțele comerciale neobișnuite constatate, este posibil ca cele două societăți menționate să fi știut că a fost comisă o fraudă fiscală în cadrul unor tranzacții comerciale. Cu toate acestea, ele nu au luat măsuri pentru a evita participarea la fraudă.
- 2 Ca urmare a rezultatului auditului fiscal, autoritatea fiscală a emis decizii la 5 ianuarie 2015 și la 2 februarie 2015 în legătură cu VERAMI pentru a determina valoarea obligației fiscale suplimentare. În temeiul acestor decizii, administrația fiscală a imputat un TVA suplimentar societății VERAMI ca urmare a refuzului dreptului de deducere pentru achiziționarea de combustibil pe care aceasta l-a furnizat ulterior societății FAU. Prin ordonanța din 27 februarie 2015, Krajský soud v Brně (Curtea Regională din Brno) a declarat VERAMI în stare de insolvență și a deschis procedura de lichidare judiciară asupra patrimoniului său. Procedura de insolvență este încă în curs de desfășurare.
- 3 La 14 decembrie 2016, Krajský soud v Ostravě (Curtea Regională din Ostrava, Republica Cehă) a declarat falimentul societății FAU și a deschis procedura de lichidare judiciară asupra patrimoniului său. De asemenea, această procedură de insolvență este încă în curs de desfășurare. Ulterior, la 7 februarie 2017, administrația fiscală a imputat, de asemenea, un TVA suplimentar societății FAU ca urmare a refuzului dreptului de deducere. Recursul formulat de FAU împotriva deciziei privind stabilirea cuantumului obligației fiscale suplimentare a fost respins de Odvolací finanční ředitelství (Direcția Financiară de Apel) printr-o decizie din 25 septembrie 2017. Recursul împotriva acestei decizii a fost respins de către Krajský soud v Brně (Curtea Regională din Brno) printr-o hotărâre din 1 iulie 2022. Procedura privind recursul formulat de recurentă împotriva acestei hotărâri se află în curs de soluționare la Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, denumită în continuare "NSS") cu numărul de dosar 6

Afs 255/2022. FAU nu plătit taxa suplimentară imputată, iar administrația fiscală își depusese cererea în cadrul procedurii de insolvență.

- 4 Chiar înainte ca autoritatea fiscală să impute societății FAU o taxă suplimentară ca urmare a refuzului dreptului de deducere, aceasta a solicitat societății, în calitate de entitate răspunzătoare în mod solidar, să plătească TVA-ul pe care VERAMI nu l-a plătit către bugetul de stat. Acest lucru a fost realizat prin intermediul a șase somații privind răspunderea solidară din 22 aprilie 2015 și 7 august 2015. FAU a formulat recursuri împotriva somațiilor de răspundere solidară, care au fost inițial respinse prin deciziile intimatului din 22 septembrie 2016. Aceste decizii au fost anulate de Krajský soud v Brně (Curtea Regională din Brno) printr-o hotărâre din 9 mai 2019, întrucât intimatul nu a interpretat condițiile pentru a fi considerată responsabilă în solidar pentru taxa neachitată de furnizor în conformitate cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare "CJUE") și a NSS. Cauzele au fost transmise intimatului pentru continuarea procedurii. Ulterior, prin deciziile din 26 mai 2020, intimatul a respins din nou reclamațiile. Această a doua serie de decizii ale intimatului fac obiectul unei inspecții în speță.
- 5 În scopul controlului jurisdicțional al unei decizii administrative, situația de fapt și de drept la data adoptării deciziei administrative este determinantă [articolul 75 alineatul (1) zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (Legea nr. 150/2002 privind Codul de procedură administrativă) (...)]. Această dată este 26 mai 2020. Se poate concluziona că, de la această dată, TVA-ul suplimentar a fost deja facturat în mod definitiv (ca urmare a refuzului dreptului de deducere) atât societății VERAMI, cât și societății FAU. Acest lucru nu schimbă cu nimic faptul că recurenta a formulat o acțiune și, ulterior, și un recurs împotriva aplicării impozitului suplimentar către FAU. La data relevantă, a existat o decizie definitivă care stabilea cuantumul obligației fiscale suplimentare în ceea ce privește societatea FAU. Cu ocazia examinării de către intimat, pentru a doua oară, a reclamațiilor formulate împotriva avizelor de răspundere solidară prin care FAU a fost pusă în întârziere pentru plata impozitului neplătit de VERAMI, exista o decizie definitivă a administrației fiscale prin care se refuza FAU dreptul de deducere a taxei aferente aceluiași operațiuni comerciale. Prin urmare, FAU a fost pusă în întârziere pentru a plăti la bugetul de stat pentru VERAMI taxa pe care o plătitese deja o dată acesteia din urmă plătind sumele facturate. Impozitul pentru care societatea FAU este răspunzătoare în mod solidar a fost indicat în funcție de sumă pe facturile emise de VERAMI, în calitate de furnizor, către FAU, în calitate de beneficiar. FAU a plătit sumele indicate pe facturi furnizorului său, și anume VERAMI. Prin urmare, societății FAU i s-a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului aferent acestor facturi, pentru motivul că se săvârșise o fraudă în materie de TVA în lanțul comercial.
- 6 Krajský soud v Brně (Curtea Regională din Brno) a anulat deciziile intimatului din 26 mai 2020 și a trimis cauza spre rejudecare. A justificat acest lucru prin faptul că autoritatea fiscală nu a aplicat principiul proporționalității atunci când a adoptat decizia privind răspunderea în solidar. Acesta este, în esență, un caz de dublă

impunere a aceleiași tranzacții comerciale. Răspunderea solidară a societății FAU dublează în mod efectiv propria sa obligație fiscală care rezultă din refuzul dreptului de deducere. Or, obiectivul răspunderii solidară ar fi de a asigura că nu există o pierdere pentru bugetul public, iar nu de a penaliza contribuabilul.

- 7 Intimatul a formulat recurs împotriva hotărârii Curții Regionale. Intimatul susține că scopul mecanismului de deducere a TVA este de a păstra principiul neutralității fiscale. Cu toate acestea, acest principiu nu poate fi invocat de cel care a participat cu bună știință la o fraudă fiscală. În astfel de cazuri, autoritatea fiscală ar trebui să refuze deducerea solicitată. Refuzul dreptului de deducere nu servește la colectarea taxei lipsă, ci protejează scopul și sensul Directivei 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. Autoritatea fiscală are dreptul de a refuza dreptul de deducere tuturor participanților la lanțul comercial dacă aceștia știau sau puteau și ar fi trebuit să știe că a fost comisă o fraudă fiscală în cadrul lanțului. Competențele autorității fiscale nu se limitează la colectarea impozitului lipsă. În plus, participarea la o fraudă fiscală nu este compensată prin plata suplimentară a impozitului lipsă. Obligația fiscală a societății FAU ar trebui diferențiată de răspunderea sa solidară care garantează plata taxei de către furnizorul acestei societăți. Esența răspunderii solidară constă în garantarea îndeplinirii obligației fiscale a unei alte entități. Efectul tragerii la răspundere solidară este acela de a satisface creanța bugetului de stat în locul debitorului (furnizorul entității responsabile în mod solidar) care nu a plătit impozitul. Refuzul dreptului de deducere are ca scop prevenirea îmbogățirii fără justă cauză a contribuabilului implicat în fraudă fiscală. Refuzul dreptului de deducere nu este o instituție specială în ceea ce privește răspunderea solidară. Prin urmare, nimic nu se opune ca cele două instituții, și anume refuzul dreptului de deducere a taxei pentru o livrare acceptată afectată de fraudă fiscală și răspunderea solidară pentru plata taxei de către furnizor pentru aceeași prestare generatoare, să fie aplicate simultan aceleiași persoane impozabile. Aplicarea ambelor instituții se bazează pe ipoteze similare (comportament fraudulos în lanțul comercial și lipsa de bună credință a contribuabilului în ceea ce privește legalitatea tranzacțiilor sale). Prin urmare, acordul lor este o consecință logică. Ar fi paradoxal dacă răspunderea solidară s-ar aplica numai entităților care solicită o deducere fiscală cu bună credință în ceea ce privește legalitatea tranzacțiilor lor.
- 8 În memoriul în răspuns, recurenta a susținut că refuzul dreptului de deducere și răspunderea solidară trebuie înțelese ca proceduri alternative. Aplicarea lor simultană încalcă principiul neutralității fiscale și al tratamentului egal al contribuabililor. În temeiul deciziei intimatului împotriva căreia a fost introdusă calea de atac, FAU datorează TVA pentru aceeași operațiune de trei ori: a plătit-o mai întâi furnizorului său, apoi a "plătit" taxa ca urmare a faptului că i s-a refuzat dreptul de deducere a acesteia, iar acum trebuie să plătească taxa a treia oară în temeiul răspunderii solidară pentru plata taxei de către furnizorul său. Atât refuzul dreptului de deducere, cât și răspunderea solidară au ca scop protejarea bugetului de stat. Prin urmare, este suficient să se aplice doar una dintre aceste instituții. Scopul comportamentului autorității fiscale nu trebuie să fie acela de a impozita tranzacția cât mai mult posibil, ci de a încerca să se apropie de situația care, din

perspectiva bugetului de stat, ar fi apărut dacă contribuabilii ar fi acționat în mod legal. În cazul în care contribuabilii ar fi acționat în mod legal, taxa ar fi fost plătită la bugetul de stat o singură dată. Nu există niciun motiv pentru ca bugetul de stat să fie îmbogățit printr-o taxă dublu impusă. Principiul proporționalității face parte integrantă din principiile dreptului Uniunii. Curtea Regională a aplicat acest principiu pentru motivul că este un principiu care prevalează asupra formulării literale a dispozițiilor legii.

II. Reglementările de drept al Uniunii și de drept național aplicabile

- 9 Articolul 205 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva 2006/112/CE”), prevede:

În situațiile prevăzute la articolele 193-200 și articolele 202, 203 și 204, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA.

- 10 În dreptul național, regimul general al răspunderii solidare pentru datoriile fiscale este reglementat de articolele 171 și 172 din zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Legea nr. 280/2009 privind Codul fiscal, denumită în continuare „Codul fiscal”). Articolul 171 din Codul fiscal prevede:

§ 171

(1) Persoana obligată la plata sumelor restante este de asemenea obligată în solidar la plata sumelor restante dacă răspunderea în solidar îi este aplicabilă prin lege și dacă administrația fiscală indică, în scrisoarea de punere în întârziere, taxa aferentă intrărilor pentru care răspunde și o invită să plătească sumele restante într-un anumit termen; o copie a deciziei de impunere este anexată la scrisoarea menționată.

(3) Debitorul în solidar poate fi pus în întârziere în cazul în care datoria nu a fost achitată de contribuabil, deși contribuabilul a fost pus în întârziere fără succes pentru achitarea acesteia, iar datoria nu a fost recuperată chiar în cursul executării de la contribuabil, cu excepția cazului în care rezultă în mod clar că executarea ar fi fost în mod evident lipsită de efecte; debitorul solidar poate fi chemat să plătească chiar și după deschiderea unei proceduri de insolvență împotriva contribuabilului.

- 11 Răspunderea solidară a persoanei impozabile pentru TVA este reglementată de articolul 109 din zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”):

§ 109.

Răspunderea solidară a beneficiarului prestării generatoare

- (1) *O persoană impozabilă care acceptă de la o altă persoană impozabilă o prestare generatoare, cu un loc de prestare în țară, sau care efectuează o plată pentru un astfel de serviciu (denumit în continuare "beneficiarul prestării generatoare"), este răspunzător în solidar pentru taxa neplătită pentru acest serviciu dacă, la momentul acceptării, știa sau ar fi trebuit să știe că:*
- a) *în mod intenționat, taxa care figurează pe factura fiscală nu va fi plătită;*
 - b) *persoana impozabilă care efectuează sau primește plata pentru această prestare (denumită în continuare „prestarea generatoare”) se află în mod deliberat într-o situație care o împiedică să plătească impozitul sau*
 - c) *va exista o subimpozitare sau un abuz de avantaj fiscal.*
- (2) **Beneficiarul prestării generatoare este răspunzător în solidar pentru impozitul neplătit pentru această prestare, de asemenea, dacă plata pentru această prestare:**
- a) *se îndepărtează în mod vădit, fără o justificare economică, de prețel practicat în mod normal;*
 - b) *se efectuează, integral sau parțial, printr-un virament într-un cont administrat de un prestator de servicii de plată în afara teritoriului național sau*
 - c) *se efectuează, în tot sau în parte, prin virament într-un alt cont decât cel folosit pentru prestarea generatoare și care este publicat de administrația fiscală astfel încât să permită accesul la distanță.*
- 12 În speță, autoritatea fiscală a aplicat răspunderea solidară în temeiul articolului 109 alineatul 2 litera b) din Legea privind TVA-ul. NSS a analizat interpretarea acestei dispoziții în hotărârea sa din 15 februarie 2018, referința 5 Afs 78/2017-33, KOVÁR plus, CZ:NSS:2018:5.Afs. 78.2017.33 NSS a subliniat obligația de a interpreta dispoziția citată într-o manieră pro-UE, și anume în conformitate cu cerințele formulate de CJUE în ceea ce privește condițiile de aplicare a răspunderii solidare în temeiul articolului 205 din Directiva 2006/112/CE. Angajarea răspunderii solidare în conformitate cu această dispoziție presupune, așadar, ca, dincolo de simpla plată efectuată în contul administrat de prestatorul de servicii de plată în afara teritoriului național, să fie întrunite împrejurări suplimentare din care să reiasă în mod clar că persoana impozabilă care a efectuat plata într-un cont situat în afara teritoriului național știa sau putea să știe că devierea plății efectuate astfel în afara teritoriului național avea ca scop tocmai neplata taxei.

- 13 Intimatul, în următoarele două decizii, a analizat deja dacă existau circumstanțe suplimentare din care se putea deduce că FAU știa sau ar fi putut și ar fi trebuit să știe că furnizorul său, VERAMI, nu ar fi plătit TVA-ul indicat prin suma din facturi.
- 14 Conceptul de răspundere solidară, astfel cum este aplicat în dreptul fiscal intern, se bazează pe temeiul general de drept privat al acestei instituții. În această privință, reiese din jurisprudența NSS că răspunderea solidară este o instituție cu caracter de garanție și completează obligația principală. Aceasta are caracter accesoriu și, prin urmare, în ceea ce privește existența sa, este legată de obligația principală garantată și împărtășește soarta acesteia. Întinderea răspunderii solidară rezultă din obligația principală. Răspunderea solidară încetează odată cu obligația principală, cu excepția cazului în care legea prevede altfel. O altă caracteristică a răspunderii solidară este caracterul subsidiar al acesteia, care se exprimă prin faptul că o entitate poate fi considerată răspunzătoare în mod solidar numai atunci când debitorul nu și-a executat obligația principală (sau o parte a acesteia) pe care răspunderea solidară o garantează (a se vedea, de exemplu, hotărârea NSS citată mai sus, KOVÁŘ plus). În cazul în care responsabilul solidar și-a executat efectiv, în locul debitorului, obligația principală, acesta dispune de o acțiune în regres împotriva debitorului (subrogație). Partea responsabilă în mod solidar obține astfel o creanță împotriva debitorului și poate cere debitorului să-i ramburseze ceea ce a plătit creditorului în locul debitorului pentru a plăti obligația principală. Debitorul în solidar obține această creanță de drept privat și în cazul solidarității legale pentru taxa neplătită [Hotărârea Velký Senát Nejvyšší soud České republiky (Marea Cameră a Curții Supreme a Republicii Cehe, Republica Cehă) din 8 septembrie 2010, nr. 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, referitoare la dreptul civil în vigoare până la 31 decembrie 2013; în ceea ce privește reglementarea aplicabilă de la 1 ianuarie 2014, a se vedea Articolele 1937 și 1938 din zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Legea nr. 89/2012, Codul civil).
- 15 Cu toate acestea, având în vedere condițiile în care răspunderea solidară poate fi invocată în dreptul fiscal (a se vedea secțiunea 171 alineatul 3 din Codul fiscal, citată mai sus), cererea de recurs a titularului de răspundere solidară poate fi considerată dificil de aplicat. Acest lucru se datorează faptului că autoritatea fiscală poate solicita părții responsabile în mod solidar să plătească datoria numai dacă nu a putut să execute (adică să execute silit) datoria împotriva debitorului. Recuperarea silită a datoriei nu este necesară numai în cazul în care aceasta ar fi în mod evident lipsită de efecte sau în cazul în care debitorul este în faliment. În speță, la data cererii de chemare în judecată în solidar, VERAMI făcea obiectul unei proceduri de faliment. Rata de recuperare a falimentelor de lichidare în Republica Cehă este, în general, foarte scăzută. Prin urmare, nu se poate prezuma că, în aceste împrejurări, dacă entitatea răspunzătoare în solidar (în speță FAU) ar fi plătit datoria VERAMI față de administrația fiscală, ea și-ar fi putut exercita în mod eficient acțiunea în regres împotriva acestei societăți. Prin urmare, trebuie să se pornească de la principiul că, în principiu, debitorul solidar nu a recuperat

efectiv de la debitorul principal (furnizorul său) restituirea a ceea ce a plătit administrației fiscale pentru plata datoriilor fiscale ale debitorului principal.

III. Analiza întrebării preliminare

- 16 Potrivit NSS, trebuie adăugat că întrebarea preliminară este adresată în legătură cu două aspecte ale aplicării taxei pe valoarea adăugată. Este vorba, pe de o parte, despre refuzul dreptului de deducere și, pe de altă parte, despre angajarea răspunderii solidare pentru plata taxei pentru prestările generatoare reținute de furnizorul lor.

Refuzul dreptului de deducere

- 17 Primul aspect este determinarea obligației fiscale a societății FAU, care se reflectă în exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru serviciile acceptate de la VERAMI. La nivelul legislației fiscale naționale, este vorba de o chestiune de investigare în conformitate cu Codul fiscal. Această conduită a dus la impunerea unui impozit suplimentar societății FAU pentru fiecare perioadă fiscală în cauză. Societății FAU i s-a refuzat dreptul de deducere în temeiul articolului 168 din Directiva 2006/112/CE pentru motivul că operațiunile efectuate pentru care a solicitat deducerea făceau parte dintr-un lanț comercial în cadrul căruia a avut loc o fraudă fiscală. Acest aspect nu face obiectul unui control jurisdicțional în speță. Cu toate acestea, ea nu poate fi ignorată, întrucât completează contextul întrebării preliminare.
- 18 FAU și furnizorul său VERAMI au făcut obiectul unei majorări a impozitului, în sensul că li s-a impus obligația de a plăti taxa pe operațiunile impozabile (taxa aferentă ieșirilor), refuzându-li-se în același timp dreptul la deducerea taxei achitate în amonte. Rezulta de aici că atât realizarea prestării generatoare de către VERAMI, cât și realizarea aceleiași prestări generatoare de către FAU făceau parte din același lanț comercial în cursul căruia, în amonte, fusese suferită o pierdere de taxă ca urmare a unei fraude. Autoritatea fiscală a constatat că atât VERAMI, cât și FAU știau sau ar fi putut și ar fi trebuit să știe că prestările generatoare de care au beneficiat erau afectate de fraudă fiscală. Procedând astfel, acestea nu au luat măsuri preventive de natură să le permită să evite să fie implicate în fraudă.
- 19 CJUE, în Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M, C-596/21, EU:C:2022:921, a arătat că necunoașterea existenței unei fraude fiscale constituie o condiție de fond implicită pentru dreptul de deducere. Unui contribuabil care nu îndeplinește această condiție trebuie să i se refuze dreptul de deducere integrală. Obligația autorităților fiscale și a instanțelor fiscale de a refuza dreptul de deducere are în special ca obiectiv să oblige persoanele impozabile să dea dovadă de diligență. Obligația de diligență ar trebui înțeleasă în sensul că le impune acestora să se asigure, la fiecare operațiune comercială, că tranzacțiile pe care le efectuează nu conduc la implicarea lor într-o fraudă fiscală. Între timp, un astfel de obiectiv nu ar putea fi atins în mod eficient dacă refuzul dreptului de deducere

ar fi limitat doar la proporția din sumele plătite pentru TVA datorată care corespunde sumei implicate în fraudă. În acest fel, contribuabilii ar fi doar stimulați să ia măsuri adecvate pentru a limita efectele unei posibile fraude, dar nu neapărat să ia măsuri pentru a se asigura că tranzacțiile lor nu îi determină să participe la sau să faciliteze fraudă fiscală. Faptul că persoana impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii, deși știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau servicii, participă la o operațiune implicată într-o fraudă săvârșită în amonte, este suficient pentru a se considera că persoana impozabilă respectivă a participat la fraudă și pentru a o priva de dreptul la deducere. Acesta este un motiv suficient pentru a o decădea din dreptul de deducere, chiar și fără a fi nevoie să se stabilească dacă a existat un risc de pierdere a veniturilor fiscale.

- 20 Din jurisprudența CJUE rezultă că un contribuabil care a fost implicat într-o fraudă fiscală nu se poate prevala de principiul neutralității fiscale pentru a deduce TVA (Ordonanța din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 NSS trage concluzia din această jurisprudență actuală a CJUE că scopul refuzului dreptului de deducere pentru motivul că a fost comisă o fraudă fiscală în lanțul comercial nu este acela de a compensa taxa lipsă la bugetul de stat, ci de a proteja sistemul de TVA împotriva fraudei. Această măsură servește în primul rând la prevenirea fraudei fiscale, de unde rezultă că are un anumit caracter disuasiv. Prevenirea nu ar fi eficientă dacă impozitul lipsă ar putea fi impus în plus doar unei singure verigi din lanțul în care a fost comisă fraudă. Prin urmare, trebuie să se presupună că niciuna dintre persoanele care au participat cu bună știință la fraudă fiscală nu are dreptul la vreo deducere. În cazul în care autoritatea fiscală ar limita refuzul deducerii doar prin prisma colectării taxei lipsă, aceasta ar acționa în mod discriminatoriu, atât față de entitatea a căreia i s-ar imputa taxa suplimentară (această entitate ar fi trasă la răspundere pentru participarea sa la fraudă, deși, în același timp, celelalte verigi din lanț, care ar fi putut, de asemenea, să aibă cunoștința de fraudă, nu ar fi taxate), cât și față de entitățile oneste, care ar fi dezavantajate în mod nejustificat de această acțiune în comparație cu entitățile necinstite. Rezultă că autoritatea fiscală poate refuza dreptul de deducere pentru toate verigile lanțului în care a avut loc fraudă (a se vedea hotărârile NSS: din 19 ianuarie 2023, dosar nr. 1 Afs 101/2021-42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021.42; din 26 ianuarie 2023, dosar nr. 1 Afs 164/2021-52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021.52; din 29 martie 2023, dosar nr. 2 Afs 298/2021-69, LAKUM - AP, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69; 27 aprilie 2023, dosar nr. 7 Afs 160/2021-89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021.89; 25 octombrie 2023, dosar nr. 1 Afs 1/2023-71, FEPO – europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023.71; precum și din 7 septembrie 2021, dosar nr. 6 Afs 158/2019-63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019.63).
- 22 În lumina concluziilor de mai sus ale jurisprudenței CJUE și a jurisprudenței NSS care face trimitere la aceasta, este clar că, în cazul de față, a existat o încălcare admisibilă a neutralității fiscale, întrucât dreptul de deducere a fost refuzat nu

numai societății FAU, ci și furnizorului său VERAMI. Acest lucru s-a întâmplat în special din cauza implicării acestor societăți în fraudă fiscală. Prin urmare, acest aspect al relației complexe este analizat suficient în jurisprudența CJUE și nu necesită o trimitere preliminară. De altfel, acest lucru nici nu ar fi posibil, întrucât acest aspect privind etapa de cercetare a procedurii fiscale nu face obiectul controlului jurisdicțional în prezenta cauză.

Răspunderea solidară pentru impozitul neplătit de prestatorul prestării generatoare

- 23 Din articolul 205 din Directiva 2006/112/CE rezultă că aceasta lasă statelor membre libertatea de a introduce răspunderea solidară pentru plata impozitului, fără a stabili condițiile pentru o astfel de răspundere. CJUE s-a pronunțat într-o anumită măsură cu privire la aceste condiții, iar acest lucru a avut loc inițial în legătură cu articolul 21 alineatul (3) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare.
- 24 Hotărârea din 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries și alții*, C-384/04, EU:C:2006:309, este de o importanță fundamentală. În aceasta, CJUE a subliniat că statele membre, atunci când își exercită competențele care le sunt conferite prin directivele Uniunii, ar trebui să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, inclusiv, în special, principiile securității juridice și proporționalității. În ceea ce privește principiul proporționalității, chiar dacă dispozițiile stabilite de statele membre, în temeiul articolului 21 alineatul (3) din Directiva 77/388/CEE, vizează protejarea cât mai eficientă a drepturilor bugetului de stat, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv. Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 77/388/CEE permite unui stat membru să considere o persoană ca fiind responsabilă în mod solidar pentru plata impozitului atunci când, în momentul unei operațiuni efectuate în beneficiul său, persoana respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că impozitul datorat pentru această operațiune sau pentru orice operațiune anterioară sau ulterioară nu a fost plătit. Statul se poate întemeia în această privință pe prezumții, însă nu trebuie să fie practic imposibil sau excesiv de dificil pentru persoana în cauză să răstoarne aceste prezumții. Utilizarea prezumțiilor nu poate avea ca rezultat un sistem *de facto* bazat pe o răspundere strictă, care ar depăși ceea ce este necesar pentru a proteja drepturile bugetului de stat. Într-adevăr, persoanele care iau toate măsurile posibile pe care ar putea fi în mod rezonabil obligate să le ia pentru a se asigura că operațiunile pe care le efectuează nu fac parte dintr-un lanț care implică o operațiune afectată de fraudă fiscală ar trebui să poată să se bazeze pe legalitatea operațiunilor efectuate fără a risca să fie responsabile în mod solidar pentru plata taxei datorate de o altă persoană impozabilă
- 25 CJUE a confirmat, de asemenea, aceste concluzii în Hotărârea din 21 decembrie 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV* (C-499/10, EU:C:2011:871).

- 26 CJUE a abordat interpretarea articolului 205 din Directiva 2006/112/CE în Hotărârea sa din 20 mai 2021, „ALTI” OOD, C-4/20, EU:C:2021:397. CJUE a subliniat că această dispoziție nu precizează nici care sunt persoanele care pot fi desemnate ca debitori solidari de către statele membre și nici situațiile în care se poate face o astfel de desemnare. Prin urmare, este la latitudinea statelor membre să stabilească condițiile prealabile și normele de punere în aplicare a răspunderii solidare. În lumina principiilor securității juridice și proporționalității, interpretate ca în hotărârile menționate anterior, statele membre pot desemna un debitor solidar, altul decât persoana obligată la plata taxei, pentru a asigura colectarea efectivă a acesteia. Această desemnare trebuie să fie justificată de relația de fapt sau de drept care îi leagă pe cei doi debitori solidari. În special, revine statelor membre sarcina de a preciza împrejurările specifice în care o persoană precum destinatarul unei operațiuni impozabile trebuie să răspundă în solidar pentru plata taxei datorate de cocontractantul său, deși a achitat-o plătind prețul operațiunii. În continuare, CJUE a reiterat concluziile citate anterior ale Hotărârii Federation of Technological Industries și alții. CJUE a adăugat că, în caz de abuz în materie de TVA, administrația fiscală trebuie să poată recupera, pentru a asigura eficacitatea, taxa datorată, precum și toate elementele aferente de la fiecare dintre cocontractanții care au participat la acest abuz.
- 27 Prin urmare, din jurisprudența CJUE reiese că este de competența statelor membre să stabilească condițiile de angajare a răspunderii solidare pentru plata unei taxe. Cu toate acestea, ele trebuie să respecte principiile securității juridice și proporționalității. Este exclusă aplicarea unui sistem de răspundere obiectivă, în cadrul căruia ar fi imposibil să se evite răspunderea în cazul în care există bunăcredință ca urmare a aplicării tuturor măsurilor care pot fi solicitate în mod legal pentru ca o persoană să evite implicarea în fraudă.
- 28 NSS are cunoștința de faptul că CJUE este chemată să analizeze interpretarea articolului 205 din Directiva 2006/112/CE și în cauza C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV. Pe baza informațiilor disponibile publicului cu privire la această cauză și în special cu privire la conținutul întrebărilor preliminare, nu reiese că CJUE s-a pronunțat cu privire la o chestiune relevantă pentru soluționarea prezentei cauze de către NSS.
- 29 CJUE nu a abordat încă problema dacă este compatibilă cu principiul proporționalității angajarea în solidar a răspunderii pentru taxa neplătită de un furnizor cu un refuz concomitent al dreptului de deducere din cauza participării sale la o fraudă fiscală pentru aceleași operațiuni comerciale, care se produce, în plus, într-o situație în care persoana impozabilă, care a fost supusă simultan celor două măsuri, știa sau, cel puțin, ar fi trebuit să știe că, prin adoptarea prestărilor generatoare, participa la o fraudă fiscală și că furnizorul său nu va plăti taxa pentru prestările generatoare pe care persoana impozabilă le primise de la acest furnizor. Prin urmare, această problemă nu poate fi considerată nici un act éclairé, nici, din cauza ambiguității sale, un act clar.

- 30 NSS subliniază în acest context că aplicarea simultană a refuzului dreptului de deducere și a răspunderii solidare pentru plata taxei de către furnizor nu este reglementată în mod explicit de legislația națională. Aceasta rezultă dintr-o practică administrativă a autorității fiscale, a cărei legalitate nu a fost încă examinată de către NSS. Din punctul de vedere al interpretării sistematice a dreptului național, rezultă că aplicarea simultană a acestor instrumente nu este exclusă. Refuzul dreptului de deducere a taxei este un instrument utilizat pentru lichidarea taxei în cadrul etapei de examinare a procedurii fiscale. În plus, aceasta se referă la propria răspundere fiscală a societății FAU în cazul în speță. Răspunderea solidară pentru taxa neachitată de către furnizor, pe de altă parte, este un instrument al fazei de plată a taxei, care urmează fazei de investigare a procedurii fiscale (a se vedea hotărârile NSS: 18 decembrie 2018, nr. 7 Afs 8/2018-56, ARMOSTAV Místek, CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018.56; și din 24 ianuarie 2022, nr. 10 Afs 57/2021-65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021.65). Răspunderea solidară nu privește propria datorie fiscală a FAU, ci taxa datorată pentru prestațiile impozabile reținute, pe care VERAMI (și anume furnizorul FAU) a facturat-o și pe care VERAMI ar fi trebuit să o plătească la bugetul de stat. Astfel, deși atât răspunderea solidară, cât și refuzul dreptului de deducere privesc aceeași operațiune comercială (prestații generatoare), acestea se raportează la obligațiile fiscale ale diferitor persoane impozabile. Răspunderea solidară privește obligația fiscală a VERAMI (taxa datorată), iar refuzul dreptului de deducere se referă la obligația fiscală a societății FAU (taxa achitată în amonte).
- 31 Singura problemă care ridică îndoieli cu privire la admisibilitatea simultană a celor două măsuri împotriva FAU este compatibilitatea angajării răspunderii solidare cu principiul proporționalității într-o situație în care societății FAU i s-a refuzat deja, printr-o decizie definitivă, dreptul de deducere a impozitului pe aceleași prestații generatoare. Principiul proporționalității în contextul articolului 205 din Directiva 2006/112/CE este interpretat în sensul că măsurile prin care un stat membru urmărește să asigure o protecție cât mai eficientă posibil a plăților la bugetul de stat nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv. În prezenta cauză, este esențial să se răspundă la întrebarea dacă refuzul dreptului de deducere al societății FAU, pentru motivul că operațiunea realizată la originea taxei face parte dintr-un lanț comercial în cadrul căruia a avut loc fraudă fiscală, este un mijloc suficient pentru a asigura protecția plăților la bugetul de stat și un instrument suficient pentru a combate fraudă fiscală. Dacă refuzul FAU de a acorda dreptul de deducere nu ar fi suficient pentru a proteja aceste interese publice și dacă, în consecință, pentru a atinge aceste obiective legitime, ar fi necesar să se recurgă la toate mijloacele pentru recuperarea impozitului neplătit de VERAMI, ar trebui să se aprecieze dacă (în lumina împrejurărilor speței) angajarea răspunderii solidare a societății FAU este conformă cu principiul proporționalității.
- 32 NSS nu consideră că FAU ar putea invoca regula derivată din jurisprudența CJUE potrivit căreia repartizarea riscurilor între furnizor și administrația fiscală ca urmare a unei fraude comise de un terț trebuie să respecte principiul

proporționalității (Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). Astfel, cel puțin, FAU ar fi putut și ar fi trebuit să știe că acceptarea prestației impozabile la VERAMI avea ca efect participarea la o fraudă fiscală.

- 33 Cele două elemente de fapt evocate deja mai sus ar putea fi relevante pentru evaluarea de către CJUE a întrebării preliminare adresate, dar este util să se menționeze din nou acest aspect. În primul rând, deși autoritatea fiscală a refuzat societății FAU dreptul de a deduce impozitul pe beneficiile primite de la VERAMI, acest lucru a fost făcut numai după ce a fost efectuat un control fiscal în cadrul procedurii de calcul al impozitului suplimentar. În consecință, societății FAU i-a fost facturată o taxă suplimentară, dar, din cauza falimentului său, aceasta nu a plătit. Prin urmare, FAU nu și-a executat în privința bugetului de stat obligațiile care sunt direct legate de refuzul dreptului de deducere. Intimatul subliniază acest lucru în recursul său. Cu toate acestea, trebuie să se precizeze că datoria fiscală astfel suferită de FAU poate în prezent, în principiu, să fie solicitată acestei societăți. Trebuie adăugat că, în acest caz, acest lucru este posibil numai în conformitate cu normele privind procedura de insolvență.
- 34 În al doilea rând, în cazul în care FAU ar fi achitat datoria fiscală a furnizorului său în temeiul răspunderii sale solidare, nu este puțin probabil, având în vedere reglementarea națională referitoare la subsidiaritatea răspunderii solidare pentru datoria fiscală, ca aceasta să obțină ulterior rambursarea efectivă de către furnizorul său (a se vedea mai sus detaliile).

[omissis] [repetarea întrebării preliminare]

[omissis] [procedură națională]

[omissis]