

Cauza C-270/24**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de Procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

17 aprilie 2024

Instanța de trimitere:

Fővárosi Törvényszék (Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

3 aprilie 2024

Reclamantă:

Granulines Invest Kft.

Pârâtă:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Obiectul procedurii principale

Litigiu între Granulines Invest Kft și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte, care figurează pe o factură de cumpărare de utilaje.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Interpretarea articolului 167, a articolului 168 litera (a), a articolului 178 litera (a) și a articolului 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, coroborate cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității și cu articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

Temeiul juridic: articolul 267 TFUE.

Întrebările preliminare

1. Este conformă cu articolul 167, cu articolul 168 litera (a), cu articolul 178 litera (a) și cu articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) și cu dreptul la o instanță imparțială recunoscut ca principiu general al dreptului de articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), coroborate cu principiile neutralității fiscale, proporționalității, efectivității și securității juridice, o practică a autorității fiscale care constă în a refuza persoanei impozabile acordarea dreptului de rambursare a TVA-ului pentru motivul că, în pofida executării efective a livrării și a existenței unei facturi și a altor documente contabile justificative, factura este fictivă întrucât operațiunile economice menționate pe aceasta nu au avut loc în mod real și, prin urmare, tranzacțiile între părțile care figurează pe această factură nu au fost încheiate, deoarece

- a) persoana impozabilă a fost cea care a negociat cu fabricanții toate aspectele și, doar după ce aceasta a renunțat la operațiune, emitentul facturii, stabilit pe teritoriul național, a intervenit în operațiune în scopul de a îndeplini cerințele de creditare,
- b) utilajele au fost livrate direct de fabricant la sediul persoanei impozabile,
- c) data executării indicată pe factură este falsă,
- d) prețul indicat pe factură a fost umflat,
- e) emitentul facturii și-a îndeplinit doar parțial și tardiv obligația de plată a [TVA-ului]?

2. Articolul 178 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune ca autoritatea fiscală națională să poată refuza dreptul de rambursare a TVA-ului pentru singurul motiv că persoana impozabilă deține o factură care nu îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226 punctele 6 și 7 din această directivă, chiar dacă această autoritate dispune de toate documentele și informațiile necesare pentru a putea verifica, pe baza acestora, dacă sunt îndeplinite cerințele de fond stabilite prin lege pentru exercitarea acestui drept?

- a) În cazul unui răspuns afirmativ la cea de a doua întrebare preliminară, ordinul adresat persoanei impozabile în vederea rectificării facturii constituie, într-un astfel de caz, o cerință prealabilă pentru rambursarea TVA-ului?
- b) În cazul unui răspuns negativ la cea de a doua întrebare preliminară și ținând seama și de principiile neutralității fiscale și proporționalității, aplicarea unei amenzi fiscale de 200 % persoanei impozabile, care reprezintă cuantumul amenzii care poate fi aplicată în cazul disimulării veniturilor sau al falsificării și distrugerii documentelor justificative, a documentelor contabile și de evidență, este proporțională?

3. Este conformă cu dispozițiile menționate anterior ale Directivei TVA, cu dreptul la o instanță imparțială, consacrat la articolul 47 din cartă, și cu principiile efectivității, proporționalității și neutralității fiscale o practică a autorității fiscale care constă în a refuza persoanei impozabile dreptul de rambursare a TVA-ului pentru motivul că, în pofida faptului că operațiunea menționată pe factură a avut loc efectiv și pe baza faptului că factura este fictivă – pentru motivele enumerate la prima întrebare preliminară și considerate obiective de către autoritatea fiscală – consideră, în mod automat, fără a examina nicio altă împrejurare, că conducta persoanei impozabile este contrară exigențelor exercitării legitime a dreptului și, pe baza acestei conduite și fără a examina în mod expres elementul privind cunoașterea, că persoana impozabilă s-a sustras în mod intenționat de la plata taxei, prin operațiunile artificiale menționate pe factură?

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene: articolul 47

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: articolul 9 alineatul (1), articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 219, articolul 220, articolul 226 alineatele (6) și (7) și articolul 273

Hotărârea Curții din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121)

Hotărârea Curții din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446)

Hotărârea Curții din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373)

Ordonanța Curții din 16 mai 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318)

Ordonanța Curții din 3 septembrie 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674)

Ordonanța Curții din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673)

Dispozițiile dreptului național invocate

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea XCII din 2003 privind procedura de impozitare generală), articolul 1 alineatul 7, articolul 2 alineatul 1, articolul 97 alineatele 4 și 6 și articolul 170 alineatul 1

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată), articolul 119 alineatul 1, articolul 120 litera a) și articolul 127 alineatul 1 litera a)

Avizul 5/2016 din 26 septembrie al Camerei de contencios administrativ și de muncă a Kúria (Curtea Supremă, Ungaria)

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Reclamanta este o societate comercială care exercită activitatea de comerț cu deșeuri. Pentru desfășurarea activității sale, aceasta a comandat un concasor în Germania. Pentru achiziționarea acestui utilaj, reclamanta a contractat un împrumut fără dobânzi, în cadrul unui program de credite potrivit căruia puteau fi finanțate numai utilajele achiziționate pe piața națională. Reclamanta a renunțat la cumpărare pentru a solicita creditul și a efectuat achiziția prin intermediul unui revânzător.
- 2 Revânzătorul i-a livrat reclamantei un concasor și un separator care proveneau din Germania și, respectiv, din Slovacia. Prețul brut de achiziție a utilajelor a fost de 14 516 100 HUF (aproximativ 37 000 de euro). Pentru achiziționarea utilajelor, reclamanta a contractat un împrumut de 12 461 100 HUF (aproximativ 31 600 de euro), care a fost garantat parțial printr-un drept real de garanție asupra utilajelor menționate.
- 3 Pe baza contractului, reclamanta a primit de la revânzător (denumit în continuare „emitentul facturii”) o factură în care se menționa data de 16 noiembrie 2016 ca dată a emiterii și a livrării pentru concasor și pentru separator. Reclamanta a achitat valoarea facturii în două tranșe, la 16 noiembrie și la 1 decembrie 2016, și a solicitat, în luna noiembrie a anului 2016, rambursarea TVA-ului inclus pe factură (în quantum total de 3 086 100 HUF, aproximativ 7 800 de euro).
- 4 Autoritatea fiscală a efectuat un control la reclamantă și la emitentul facturii, solicitând informații autorității fiscale germane, și a constatat ulterior că reclamanta nu avea dreptul să solicite rambursarea TVA-ului și i-a aplicat o amendă.
- 5 Autoritatea fiscală a constatat că reclamanta a inclus în mod nejustificat emitentul facturii în lanțul de distribuție, că data executării care figura pe factură era falsă și că prețul utilajelor a fost umflat. Potrivit autorității fiscale, această conduită constituia o exercitare abuzivă a dreptului și, prin urmare, o fraudă fiscală, întrucât urmărea să îi permită reclamantului să solicite rambursarea taxei, iar în ceea ce îl privește pe emitentul facturii, acesta și-a îndeplinit numai parțial obligația de achita TVA-ul.
- 6 Reclamanta a atacat în instanță decizia prin care i s-a aplicat amenda. Instanța de prim grad de jurisdicție (instanța de trimitere) a modificat decizia autorității fiscale și a anulat amenda aplicată reclamantei.
- 7 În al doilea grad de jurisdicție, Kúria a anulat hotărârea primei instanțe și a dispus ca aceasta din urmă să inițieze o nouă procedură și să pronunțe o nouă hotărâre.

- 8 În cea de a doua procedură, reclamanta a recunoscut o eroare pe factură, în ceea ce privește indicarea datei executării, și și-a menținut susținerile anterioare. În cadrul acestei proceduri, instanța de prim grad a sesizat Curtea cu o cerere de decizie preliminară.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 9 În cursul procedurii, **reclamanta** a criticat lipsa verificării faptelor de către pârâtă, în măsura în care aceasta nu a ținut seama de elementele care erau în favoarea reclamantei și și-a întemeiat aprecierile pe elemente lipsite de relevanță. În special, pârâta nu a dovedit că reclamanta a cumpărat utilajul direct de la vânzătorul german.
- 10 Reclamanta nu a obținut niciun avantaj fiscal și nu a săvârșit o evaziune fiscală. A fost constrânsă să cumpere utilajul ales de la un revânzător deoarece în Ungaria nu exista niciun distribuitor. Emitentul facturii i-a vândut utilajele reclamantei la un preț rezonabil pe piața națională și a declarat integral impozitul pe profit.
- 11 Factura este autentică și nu se poate constata existența unei datorii fiscale pe baza indicării unei date incorecte de executare. Autoritatea fiscală trebuie să stabilească, pe baza unor elemente obiective, că scopul principal al operațiunilor în cauză era obținerea unui avantaj fiscal, lucru care nu s-a întâmplat în prezenta cauză.
- 12 **Pârâta** a demonstrat – întemeindu-se, printre alte aspecte, pe indicarea pe factură a unei date de executare false – că reclamanta a comis o evaziune fiscală prin intermediul tranzacției, întrucât operațiunea economică menționată pe factură nu a avut loc efectiv între părți. Tranzacțiile fictive menționate pe factură urmăreau obținerea unui avantaj nelegitim, prin evitarea aplicării dispozițiilor legislației fiscale și, în ceea ce îl privește, emitentul facturii a realizat în mod voluntar și deliberat o evaziune fiscală, despre care și reclamanta avea cunoștință.
- 13 Tranzacția a fost utilizată în două scopuri: pe de o parte, pentru ca reclamanta să poată achiziționa utilajele de pe piața națională și să obțină împrumutul și, pe de altă parte, pentru a solicita rambursarea taxei. În plus, emitentul facturii și-a îndeplinit doar parțial obligația de a achita taxa. Prin urmare, reclamanta nu poate exercita dreptul de deducere a TVA-ului.

Rezumatul hotărârilor instanțelor de prim grad și de al doilea grad de jurisdicție

- 14 **Instanța de prim grad de jurisdicție**, luând ca referință Ordonanța Curții din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), a considerat că autoritatea fiscală a refuzat reclamantei dreptul de deducere a TVA-ului pe baza unor elemente care nu pot fi considerate în sine elemente obiective care pot fi invocate pentru a refuza persoanei impozabile acordarea dreptului său de deducere a TVA-

ului. În prezenta cauză nu sunt îndeplinite cerințele factuale ale evaziunii fiscale și nici nu s-a putut stabili intenția de a reduce sarcina fiscală.

- 15 În plus, potrivit Hotărârii Curții din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02), structura contractuală creată de reclamant și de emitentul facturii nu este nici ea nelegală și nu urmărea obținerea unui avantaj fiscal.
- 16 Potrivit instanței de prim grad de jurisdicție, executarea a avut loc în conformitate cu contractul și, prin urmare, în lipsa unei legături de cauzalitate, datele de executare indicate pe factură nu erau de natură să constituie o evaziune fiscală. Prețurile indicate pe factură nu au fost umflate, întrucât părțile stabilesc prețul în mod liber în cadrul operațiunilor lor economice, iar obligația fiscală trebuie îndeplinită în conformitate cu acesta.
- 17 **Kúria** a considerat că hotărârea pronunțată în primă instanță era afectată de lipsă a motivării, întrucât instanța de prim grad nu a analizat faptele în ansamblul lor. Potrivit Kúria, obligația de a emite factura are legătură cu executarea tranzacției, iar nu cu obligația de plată, care revine cumpărătorului bunului. Instanța de prim grad ar fi trebuit să explice motivul pentru care dreptul de deducere a TVA-ului poate fi exercitat înainte ca executarea să aibă loc în mod efectiv.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 18 Potrivit instanței de trimitere, chestiunea care se invocă este pertinentă, iar aplicarea corectă a dreptului Uniunii direct aplicabil în speță, ținând seama de jurisprudența națională, nu este atât de evidentă încât să excludă orice îndoială rezonabilă.
- 19 Întemeindu-se pe Ordonanța Curții din 3 septembrie 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), cu care prezenta cauză are legătură, instanța de trimitere a analizat dacă elementele invocate de autoritatea fiscală în decizia sa și contestate de reclamantă pot fi considerate obiective și, prin urmare, pertinente, și dacă autoritatea fiscală a îndeplinit în mod adecvat sarcina probei, pe care i-o impun normele.
- 20 Pe de altă parte, potrivit hotărârii pronunțate de Kúria ca instanță de al doilea grad de jurisdicție, instanța de trimitere trebuie să analizeze toate elementele de fapt referitoare la operațiunea economică menționată pe factură. Într-un astfel de caz, instanța de trimitere ar trebui să analizeze și fapte pe care, ținând seama de jurisprudența Curții, nu le-a considerat relevante.
- 21 Având în vedere că, chiar și în ceea ce privește aspectele elementare, între instanțele naționale există divergențe care inevitabil provoacă o orientare și o abordare divergente în cadrul controlului jurisdicțional, acest lucru afectează semnificativ atât dreptul părților la o instanță imparțială și la protecția jurisdicțională efectivă, cât și supremația dreptului Uniunii și securitatea juridică.

Cu privire la prima întrebare preliminară

- 22 Instanța de trimitere are îndoieli dacă, prin adoptarea Directivei TVA, legiuitorul Uniunii a urmărit ca dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ului să fie exclus și în cazul în care desfășurarea activității economice menționate pe factură a fost dovedită și recunoscută și dacă faptul că întreprinderile care au intervenit într-o etapă anterioară celei în care a intervenit reclamanta au declarat TVA-ul și alte impozite, însă le-au achitat doar parțial la bugetul de stat sau tardiv, iar reclamanta, la rândul său, și-a exercitat dreptul de rambursare a TVA-ului, constituie un avantaj fiscal nelegal.
- 23 În acest scop, este necesar să se aprecieze dacă elementele enumerate pot fi considerate factori obiectivi în sensul jurisprudenței Curții.
- 24 Instanța de trimitere are îndoieli dacă modificarea părților la un contract de livrare de bunuri sau stabilirea unui loc de livrare a bunului în conformitate cu practica obișnuită din comerțul internațional poate constitui un motiv obiectiv de refuz al rambursării TVA-ului.
- 25 În plus, potrivit instanței de trimitere, contrar celor susținute de Kúria, dreptul de rambursare a TVA-ului nu se întemeiază pe corectitudinea formală a facturii, ci pe rezultatul economic, iar fixarea prețului ține de libertatea contractuală a părților. Cu toate acestea, Kúria impune, în această privință, un examen și o justificare care depășesc acest criteriu.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

- 26 În cursul procedurii, instanța de trimitere a ajuns la concluzia că tranzacțiile au avut loc în conformitate cu cele stabilite în contract și, prin urmare, eroarea de pe factură nu poate constitui un temei pentru a refuza rambursarea TVA-ului.
- 27 Cu toate acestea, potrivit hotărârii Kúria, trebuie să se analizeze modul în care dreptul la rambursarea TVA-ului putea fi exercitat pe baza facturii înainte de executarea efectivă, și anume în luna noiembrie a anului 2016.
- 28 Instanța de trimitere consideră necesar să ridice problema erorii de formă a facturii, a efectului acesteia asupra dreptului reclamantului de rambursare a TVA-ului, a posibilei remedieri a acesteia și a sancțiunii pe care o poate atrage, întrucât Kúria i-a impus repetarea procedurii.

Cu privire la a treia întrebare preliminară

- 29 Prin intermediul acestei întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă sunt conforme cu dispozițiile și cu principiile fundamentale ale dreptului Uniunii faptul că, în cadrul procedurii în fața autorității fiscale, obiectul principal al analizei a fost reconstituirea tuturor elementelor din lanțul creat între părți și faptul că autoritatea fiscală a constatat exercitarea nelegitimă a unui drept

și existența unei evaziuni fiscale pe baza unor fapte care, potrivit jurisprudenței Curții, nu pot servi drept temei pentru refuzul deducerii TVA-ului, cu consecința refuzului acordării dreptului de rambursare a TVA-ului.

- 30 Autoritatea fiscală nu a menționat norma pe care considera că părțile intenționau să o eludeze. În această situație, instanța de trimitere consideră că exercitarea dreptului de rambursare a TVA-ului nu constituie, în sine, o fraudă fiscală, nici măcar în cazul în care emitentul facturii nu achită integral taxa. Prin urmare, este necesar să se aprecieze și dacă reclamanta cunoștea sau ar fi trebuit să aibă cunoștință de această împrejurare.
- 31 Întrucât autoritatea fiscală nu a invocat nicio împrejurare obiectivă, considerată acceptabilă de Curte, în ceea ce privește aspectul dacă intervenția celeilalte întreprinderi era sau nu era justificată, instanța de trimitere consideră că acțiunea acestei autorități este contrară dreptului Uniunii, având în vedere principiile neutralității fiscale și efectivității.
- 32 Prin urmare, conduita pârâtei ridică suspiciunea că nu este conformă cu dispozițiile dreptului Uniunii, deoarece aceasta ignoră analiza cunoașterii de către persoana impozabilă (și anume, dacă persoana impozabilă cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască nelegalitatea) și, în acest caz, scutirea de TVA a unei achiziții în interiorul Uniunii ar presupune, prin ea însăși și în mod automat – fără a fi necesar să se demonstreze diligența necesară – eludarea normelor fiscale. Consecința celor de mai sus este refuzul dreptului de deducere a TVA-ului. Acest lucru duce, în lipsa unei analize a elementelor subiective (cunoașterea efectivă sau cea care ar fi fost în mod necesar dobândită dacă s-ar fi respectat diligența necesară), astfel cum acestea au fost stabilite de Curte în Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446), la golirea de conținut a dreptului de deducere a taxei, prevăzut la articolele 168 și 178 din Directiva TVA și în Hotărârile Curții.