



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

1 martie 2012 *

„TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolele 9, 168, 169 și 178 — Deducerea taxei aferente intrărilor achitate pentru operațiuni efectuate în vederea realizării unui proiect de activitate economică — Achiziționarea unui teren de către asociații unei societăți — Facturi emise înainte de înregistrarea societății care solicită deducerea”

În cauza C-280/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 31 martie 2010, primită de Curte la 4 iunie 2010, în procedura

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, M. Ilešić, J.-J. Kasel (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 iunie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna, de M. Pawlik, consilier fiscal;
- pentru guvernul polonez, de M. Szpunar, precum și de K. Rokicka, A. Gawłowska și A. Kramarczyk, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de C. Blaschke, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou și M. Michelogiannaki, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: polona.

— pentru guvernul francez, de J.-S. Pilczer, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de D. Triantafyllou și de K. Herrmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 septembrie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 9, 168 și 169 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna (denumită în continuare „Polski Trawertyn”), societate în nume colectiv, precum și asociații acesteia, domnii P. Granatowicz și M. Wąsiewicz (denumiți în continuare „asociați”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (director al camerei fiscale din Poznań), pe de altă parte, având ca obiect deducerea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferente intrărilor achitate pentru anumite operațiuni efectuate înainte de înregistrarea societății în registrul comerțului.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

- 3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor libere, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

- 4 Articolul 168 din Directiva 2006/112 prevede, printre altele:

„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 datorată sau achitată 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;

[...]

5 Articolul 169 din Directiva 2006/112 prevede:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

- (a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibilă în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv;
- (b) operațiuni scutite în temeiul articolelor 138, 142 sau 144, articolelor 146-149, articolelor 151, 152, 153 sau 156, articolului 157 alineatul (1) litera (b), articolelor 158-161 sau articolului 164;
- (c) operațiuni scutite în temeiul articolului 135 alineatul (1) literele (a)-(f), atunci când clientul este stabilit în afara Comunității sau atunci când operațiunile respective sunt în legătură directă cu bunuri care urmează a fi exportate din Comunitate.”

6 Articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

- (a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240.”

7 Potrivit articolului 213 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

Statele membre permit și pot solicita ca declarația să se facă prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.”

8 Articolul 220 din Directiva 2006/112 prevede:

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și în contul său, în următoarele cazuri:

- (1) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;
- (2) pentru livrări de bunuri prevăzute la articolul 33;
- (3) pentru livrări de bunuri efectuate în conformitate cu condițiile prevăzute la articolul 138;
- (4) pentru orice avans care i-a fost achitat înainte ca una dintre livrările de bunuri prevăzute la punctele 1, 2 și 3 să fi fost efectuată;
- (5) pentru orice avans care i-a fost achitat de către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înainte de încheierea prestării de servicii.”

9 Articolul 226 din Directiva 2006/112 prevede, printre altele:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

- (1) data emiterii;

[...]

(4) numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului, prevăzut la articolul 214, pe baza căruia clientul a beneficiat de o livrare de bunuri sau o prestare de servicii pentru care are obligația de a plăti TVA sau a beneficiat de o livrare de bunuri, astfel cum este prevăzută la articolul 138;

(5) numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;

[...]"

10 Potrivit articolului 273 din Directiva 2006/112:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Reglementarea națională

11 Articolul 15 alineatele 1 și 2 din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă la data faptelor din cauza principală (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„1. Persoanele impozabile sunt persoane juridice, organizații fără personalitate juridică și persoane fizice care exercită în mod independent una dintre activitățile economice prevăzute la alineatul 2, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

2. Orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole, precum și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată activitate economică chiar dacă operațiunile sunt efectuate izolat în circumstanțe care sugerează efectuarea repetată a operațiunilor. Operațiunile care constau în exploatarea obiectelor sau a bunurilor imobile cu caracter de continuitate în scopul obținerii de venituri sunt considerate de asemenea activități economice.”

12 Potrivit articolului 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, persoanele impozabile menționate la articolul 15 au dreptul, sub rezerva articolului 114, a articolului 119 alineatul 4, a articolului 120 alineatele 17 și 19 și a articolului 124, de a deduce valoarea taxei aferente intrărilor din valoarea taxei datorate.”

13 Articolul 86 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Valoarea taxei aferente intrărilor este, sub rezerva alineatelor 3-7:

1) suma valorilor taxei din facturile primite de persoane impozabile

a) pentru achiziția de obiecte și servicii,

b) pentru confirmarea plăților anticipate efectuate (avansuri, acțiuni, rate), în măsura în care acestea privesc operațiuni impozabile,

c) de la un comitent pentru livrarea de bunuri care fac obiectul unui contract de comision,

[...]"

- 14 Conform articolului 86 alineatul 10 punctul 1 din Legea privind TVA-ul, dreptul la deducere este aplicat în decontul efectuat pentru perioada în care persoana impozabilă a primit factura sau documentul vamal.
- 15 Articolul 106 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:
- „Persoanele impozabile menționate la articolul 15 au obligația, sub rezerva alineatelor 2, 4 și 5, precum și a articolului 119 alineatul 10 și a articolului 120 alineatul 16, să emită facturi care privesc în special vânzarea, data vânzării, prețul unitar fără taxă, baza de calcul, cota de impozitare și valoarea taxei, valoarea creanței și informații privind persoana impozabilă și privind cumpărătorul.”
- 16 Conform articolului 9 alineatul 1 punctele 1 și 2 din Ordinul Ministrului Finanțelor din 25 mai 2005 privind rambursarea TVA către anumite persoane impozabile, rambursarea TVA achitată în avans, emiterea și păstrarea facturilor, precum și o listă cu bunurile și cu serviciile cărora nu li se aplică scutirea de TVA (Dz. U. nr. 95, poziția 798) aplicabil până la 1 decembrie 2008, factura care constată o vânzare trebuie să conțină indicații privind cel puțin prenumele și numele sau denumirea respectiv denumirea prescurtată a vânzătorului și a cumpărătorului și adresele acestora, precum și numerele de identificare în scopuri de TVA ale vânzătorului și ale cumpărătorului.
- 17 În dreptul polonez, activele imobilizate care constituie aport în societăți comerciale și civile sunt scutite de TVA. Pe de altă parte, o societate în nume colectiv nu există decât începând de la înscrierea sa în registrul comerțului.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 18 La 22 decembrie 2006, un executor judecătoresc a emis o factură în numele asociațiilor pentru achiziționarea unui bun imobiliar reprezentând o carieră de piatră de suprafață.
- 19 La 26 aprilie 2007, asociații au fondat Polski Trawertyn. În aceeași zi, un notar a emis o factură în numele acestei societăți pentru întocmirea documentului notarial referitor la constituirea acesteia și pentru întocmirea copiilor aferente.
- 20 Auditul derulat de autoritățile competente în cadrul Polski Trawertyn pentru perioada iunie-septembrie 2007 a condus la constatarea de către aceste autorități a unor nereguli privind valorile TVA-ului aferente intrărilor declarate. S-a constatat că în iunie 2007 această societate declarase o valoare a TVA-ului aferentă intrărilor prea mare ca urmare a înregistrării, în contabilitatea întocmită pentru scopuri de TVA a respectivei societăți, a facturilor menționate mai sus.
- 21 Cu privire la prima factură, autoritățile au constatat că Polski Trawertyn nu avea dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor, deoarece cumpărătorul bunului imobiliar concret nu era societatea însăși, ci persoanele fizice, care, după constituirea respectivei societăți la 26 aprilie 2007, au adus respectivul bun în societate ca aport în natură. Cu privire la cea de a doua factură, autoritățile fiscale menționate au considerat că nici aceasta nu dădea naștere unui drept de deducere, deoarece factura ar fi fost emisă înainte de înscrierea Polski Trawertyn în registrul comerțului. Întrucât înscrierea s-a făcut la 5 iunie 2007, factura ar fi fost emisă pe numele unei societăți care nu exista încă.
- 22 Întrucât Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu a confirmat, ca urmare a unei reclamații introduse de Polski Trawertyn, poziția administrației fiscale, această societate a deferit cauza Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunalului Administrativ de voievode de Poznań). Deoarece această instanță a respins acțiunea, societatea menționată a formulat recurs.

- 23 În susținerea recursului, aceasta arată, printre altele, că, din moment ce anumite bunuri patrimoniale – în cauza principală, mai exact, o carieră de piatră de suprafață – au fost dobândite în vederea afectării pentru o activitate economică, intenție care ar fi fost confirmată ulterior de fapte obiective, și anume crearea unei întreprinderi și înregistrarea acesteia ca persoană impozabilă, s-ar putea concluziona în mod rezonabil că asociații au acționat în calitate de persoane impozabile în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112. Or, în temeiul articolelor 168 și 169 din această directivă, o persoană impozabilă ar avea dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor achitat pentru cheltuieli de investiții efectuate pentru activitățile pe care intenționează să le desfășoare.
- 24 Potrivit Naczelný Sąd Administracyjny, pentru soluționarea litigiului aflat pe rolul său este necesar să se stabilească dacă, în lumina articolelor 9, 168, 169, a articolului 178 litera (a) și a articolului 226 din Directiva 2006/112 și ținând seama de elementele de fapt din cauza principală, Polski Trawertyn are dreptul de a deduce TVA-ul plătit în temeiul achizițiilor efectuate de asociații săi înainte ca societatea menționată să existe ca persoană juridică.
- 25 În aceste condiții, Naczelný Sad Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) O societate care, prin intermediul viitorilor săi asociați, efectuează cheltuieli de investiții înainte de înscrierea sa formală ca societate comercială și înainte de înregistrarea sa în scopuri de TVA, are dreptul, după înscrierea și după înregistrarea sa în scopuri de TVA, să invoce un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor achitat pentru cheltuieli de investiții efectuate pentru activitatea sa impozabilă în temeiul articolului 9, precum și al articolelor 168 și 169 din Directiva 2006/112 [...]?
- 2) Factura aferentă unor cheltuieli de investiții, emisă în numele asociaților, iar nu al societății, se opune valorificării dreptului de deducere a TVA-ului pentru cheltuielile de investiții, avut în vedere în cadrul primei întrebări preliminare?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 26 Cu titlu preliminar, trebuie arătat că, astfel cum a reieșit din dezbaterile derulate în fața Curții în cadrul audierii pledoariilor, este cert că asociații nu pot, în temeiul reglementării naționale aplicabile în acțiunea principală, să invoce un drept de deducere a TVA-ului achitat pentru cheltuielile de investiții pe care le-au efectuat înainte de înregistrarea și de identificarea Polski Trawertyn în scopuri de TVA în scopul activității economice a acesteia, în temeiul faptului că aportul bunului de investiții în cauză reprezintă o operațiune scutită. Prin urmare, trebuie să se constate că, într-o situație precum cea din acțiunea principală, respectiva reglementare națională nu numai că nu permite societății menționate să valorifice un drept de deducere a TVA-ului achitat pentru bunul de investiții în cauză, ci împiedică de asemenea asociații care au efectuat cheltuielile de investiții să valorifice acest drept.
- 27 În aceste condiții, trebuie ca prima întrebare să fie interpretată în sensul că urmărește, în esență, să se stabilească dacă articolele 9, 168 și 169 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite nici asociaților unei societăți, nici acesteia din urmă să valorifice un drept de deducere a TVA-ului achitat pentru cheltuieli de investiții efectuate de acești asociați înainte de înregistrarea și de identificarea societății menționate în scopul activității economice a acesteia.
- 28 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie, în primul rând, să se amintească faptul că, potrivit jurisprudenței Curții, activitățile economice avute în vedere la articolul 4 alineatul (1) 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 (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), care este, în esență, identic cu articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112, pot consta în mai multe acte consecutive și că activitățile pregătitoare, precum achiziționarea de mijloace de exploatare și, prin urmare, cumpărarea unui bun imobil, trebuie puse pe seama activităților economice (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 22, și Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, Rec., p. I-857, punctul 15).

- 29 Curtea a statuat de asemenea că principiul neutralității TVA-ului, în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii, impune ca primele cheltuieli de investiții efectuate în scopul unei întreprinderi să fie considerate activități economice și că ar fi contrar acestui principiu ca activitățile menționate să nu înceapă decât în momentul în care un bun imobil este exploatat efectiv, cu alte cuvinte, în momentul în care este generat venitul impozabil. Orice altă interpretare ar greva operatorul economic cu costul TVA-ului în cadrul activității sale economice fără să îi dea posibilitatea să îl deducă și ar face diferența în mod arbitrar între cheltuieli de investiții efectuate înainte și în timpul exploatării efective a unui bun imobil (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Rompelman, punctul 23, și INZO, punctul 16).
- 30 Curtea a dedus de aici că oricine îndeplinește astfel de acte de investiții strâns legate de exploatarea viitoare a unui bun imobil și necesare pentru această exploatare trebuie considerat persoană impozabilă în sensul celei de A șasea directive (a se vedea Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctul 23).
- 31 Rezultă că, într-o situație precum cea din acțiunea principală, care se caracterizează prin faptul că, înainte de înregistrarea și de identificarea unei societăți în scopuri de TVA, asociații societății respective au efectuat investiții necesare pentru exploatarea viitoare a bunului imobil de către societatea acestora, asociații menționați pot fi considerați persoane impozabile în scopuri de TVA și sunt, așadar, în principiu, abilitați să valorifice un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor achitat.
- 32 Prin urmare, faptul că aportul unui bun imobil într-o societate de către asociații acesteia este o operațiune scutită de TVA și faptul că asociații menționați nu percep TVA la momentul efectuării acestei operațiuni nu pot avea drept consecință perceperea de la aceștia a TVA-ului în cadrul activității lor economice fără să li se dea posibilitatea de a-l deduce sau de a obține rambursarea acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctul 23).
- 33 În al doilea rând, trebuie arătat că Curtea a statuat că, în aplicarea principiului neutralității TVA-ului, o persoană impozabilă, al cărui obiect social unic este de a pregăti activitatea economică a unei alte persoane impozabile și care nu a efectuat nicio operațiune impozabilă, poate valorifica un drept de deducere în legătură cu operațiuni impozabile realizate de a doua persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Faxworld, C-137/02, Rec., p. I-5547, punctele 41 și 42). Această interpretare a celei de A șasea directive privea situația în care TVA-ul pe care prima persoană impozabilă dorea să îl deducă se raporta la prestații achiziționate de acesta în vederea realizării de operațiuni impozabile avute în vedere de a doua persoană impozabilă.
- 34 Cu siguranță, astfel cum a arătat avocatul general, la punctele 46-49 din concluzii, situația de fapt și cadrul juridic al litigiului aflat la originea trimiterii preliminare care a determinat pronunțarea Hotărârii Faxworld, citată anterior, era diferit de cel al cauzei aflate la baza prezentei trimeri preliminare. Cu toate acestea, motivele care susțin interpretarea reținută de Curte în această hotărâre rămân valabile în împrejurări cum sunt cele care caracterizează acțiunea principală.
- 35 Prin urmare, trebuie să se concluzioneze că, în măsura în care, în aplicarea legislației naționale, asociații, deși pot fi considerați persoane impozabile în scopuri de TVA, sunt în imposibilitatea de a se prevala de operațiunile impozabile efectuate de Polski Trawertyn pentru a se elibera de costul

TVA-ului legat de operațiunile de investiții efectuate în scopul activității societății menționate, aceasta din urmă trebuie, pentru a putea garanta neutralitatea sarcinii fiscale, să aibă posibilitatea să ia în considerare aceste operațiuni de investiții la momentul deducerii TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Faxworld, citată anterior, punctul 42).

- 36 Această concluzie nu este repusă în discuție doar de argumentul potrivit căruia faptul de a permite, într-o situație precum cea din cauza principală, asociaților să recupereze TVA-ul aferent intrărilor pe care l-au plătit sau să autorizeze Polski Trawertyn să deducă acest TVA ar fi susceptibil să crească riscul de fraude sau de abuzuri în materie de TVA.
- 37 Astfel, reiese din jurisprudența Curții că calitatea de persoană impozabilă nu este dobândită și că dreptul de deducere nu poate fi exercitat decât atunci când cel care solicită deducerea TVA-ului a dovedit că sunt îndeplinite condițiile pentru a beneficia de acest drept și că intenția acestuia de a începe activități economice care generează operațiuni impozabile este confirmat de elemente obiective. Dacă administrația fiscală ar constata că dreptul de deducere a fost exercitat în mod fraudulos sau abuziv, aceasta ar fi abilitată să solicite, cu efect retroactiv, rambursarea sumelor deduse (a se vedea în special Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctul 24, Hotărârea INZO, citată anterior, punctul 24, și Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 33).
- 38 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolele 9, 168 și 169 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite nici asociaților unei societăți, nici acesteia din urmă să valorifice un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor achitat pentru cheltuieli de investiții efectuate de acești asociați înainte de constituirea și de înregistrarea respectivei societăți în scopul activității economice a acesteia.

Cu privire la a doua întrebare

- 39 Prin intermediul celei de a doua întrebări instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 168 și articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, în împrejurări precum cele din cauza principală, TVA-ul aferent intrărilor achitat nu poate fi dedus de o societate ca urmare a faptului că factura, emisă înainte de înregistrarea și de identificarea societății menționate în scopuri de TVA a fost emisă în numele viitorilor asociați ai acestei societăți.
- 40 În această privință, trebuie amintit că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Rep., p. I-7467, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 41 În ceea ce privește condițiile formale ale dreptului menționat, reiese din articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 că exercitarea acestuia este condiționată de deținerea unei facturi. Articolul 226 din Directiva 2006/112 precizează că, fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de această directivă, doar detaliile furnizate la acest articol trebuie menționate în mod obligatoriu, în scopuri de TVA, pe facturile emise în temeiul articolului 220 din directiva menționată. Potrivit articolului 226 punctele (1) și (5) din aceeași directivă, data emiterii facturii, precum și numele complet și adresa persoanei impozabile și ale cumpărătorului sau ale clientului trebuie să figureze de asemenea pe factură.
- 42 Rezultă din aceste dispoziții că nu este permis statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de respectarea condițiilor privind conținutul facturilor, care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile Directivei 2006/112. Astfel cum reiese din articolul 273 din această directivă,

statele membre pot impune obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, însă această opțiune nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite de directiva menționată (a se vedea Hotărârea Pannon Gép Centrum, citată anterior, punctul 40).

- 43 Pe de altă parte, Curtea s-a pronunțat în sensul că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea, în ceea ce privește sistemul de taxare inversă, Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rep., p. I-10385, punctul 42).
- 44 În ceea ce privește cauza principală, trebuie să se constate că, astfel cum reiese din motivarea referitoare la prima întrebare preliminară, condițiile materiale prevăzute la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 sunt îndeplinite pentru ca, printre altele, Polski Trawertyn să poată beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării bunului imobil, această operațiune fiind astfel realizată în scopul operațiunilor taxabile realizate de respectiva societate.
- 45 Întrucât imposibilitatea Polski Trawertyn de a-și exercita dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor achitat este legată de faptul că, la data emiterii facturii referitoare la respectiva achiziție, această societate nu era încă înregistrată, nici identificată în scopuri de TVA și că, prin urmare, factura a fost emisă în numele asociaților, deși există, astfel cum a constatat instanța de trimitere, identitate de persoane între cele care au trebuit să plătească TVA-ul aferent intrărilor și cele care fondează Polski Trawertyn, această imposibilitate trebuie considerată ca rezultând dintr-o obligație pur formală.
- 46 Astfel cum a precizat avocatul general la punctul 72 din concluzii, respectarea unei astfel de obligații nu poate fi impusă din moment ce, într-o situație precum cea din cauza principală, această cerință ar avea drept efect să anihileze exercitarea dreptului de deducere și, prin urmare, să repună în discuție neutralitatea TVA-ului.
- 47 Astfel, reiese din jurisprudență, pe de o parte, că, deși este adevărat că persoanele impozabile au în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112 obligația de a declara când încep, își modifică sau încetează activitățile, statelor membre nu li se permite în niciun caz, în ipoteza neprezentării unei declarații, să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept (a se vedea Hotărârea Nidera Handelscompagnie, citată anterior, punctul 48).
- 48 Curtea a statuat, pe de altă parte, că, deși o factură are cu siguranță o funcție importantă de documentare ca urmare a faptului că poate conține informații verificabile, există împrejurări în care datele pot fi dovedite în mod valabil prin alte mijloace decât printr-o factură și în care cerința de a dispune de o factură pe deplin conformă dispozițiilor Directivei 2006/112 ar fi de natură să repună în discuție dreptul de deducere al unei persoane impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02, Rec., p. I-3303, punctele 51 și 52).
- 49 Or, trebuie arătat că, astfel cum reiese din decizia de trimitere, într-o situație precum cea din cauza principală, sunt confirmate datele esențiale pentru a garanta o percepere fiabilă și eficace a TVA-ului.
- 50 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară că articolul 168 și articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, în împrejurări precum cele din cauza principală, TVA-ul

aferent intrărilor achitat nu poate fi dedus de o societate atunci când factura, emisă înainte de înregistrarea și de identificarea societății menționate în scopuri de TVA, a fost emisă în numele viitorilor asociați ai acesteia din urmă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 51 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

- 1) **Articolele 9, 168 și 169 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite nici asociaților unei societăți, nici acesteia din urmă să valorifice un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor achitate pentru cheltuieli de investiții efectuate de acești asociați înainte de constituirea și de înregistrarea respectivei societăți în scopul activității economice a acesteia.**
- 2) **Articolul 168 și articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, în împrejurări precum cele din cauza principală, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor achitată nu poate fi dedusă de o societate atunci când factura, emisă înainte de înregistrarea și de identificarea societății menționate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, a fost emisă în numele viitorilor asociați ai acesteia din urmă.**

Semnături