



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

22 octombrie 2015 *

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată — A șasea directivă — Drept de deducere — Refuz — Vânzare efectuată de o entitate considerată drept inexistentă”

În cauza C-277/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 6 martie 2014, primită de Curte la 5 iunie 2014, în procedura

PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte al Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea și domnii D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász și D. Šváby, C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, de P. Szczerbiak și de T. Szymański, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru guvernul austriac, de G. Eberhard, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

* Limba de procedură: polona.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea celei de A șasea directive 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002 (JO L 128, p. 41, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (denumită în continuare „PPUH Stehcemp”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (directorul Camerei Fiscale din Łódź), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a recunoaște dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte de PPUH Stehcemp pentru unele operațiuni considerate suspecte.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 În temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. [traducere neoficială]
- 4 Articolul 4 alineatele (1) și (2) din această directivă prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.” [traducere neoficială]
- 5 Potrivit articolului 5 alineatul (1) din directiva menționată, „[l]ivrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.
- 6 Articolul 10 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă prevede:

„(1)

 - (a) «Fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă;
 - (b) Taxa devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoană obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(2) Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. [...]” [traducere neoficială]

7 Conform articolului 17 alineatul (1) din A șasea directivă, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”. [traducere neoficială]

8 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din respectiva directivă, în versiunea rezultată din articolul 28f punctul 1 din aceasta, prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul] datorat[...] sau plătit[...] pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează a-i fi furnizate de către o altă persoană impozabilă plătitoare de taxă pe teritoriul țării.”

9 Articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, în versiunea rezultată din articolul 28f punctul 2 din aceasta, prevede că, pentru a putea exercita dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din respectiva directivă, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din directiva menționată.

10 Acest articol 22, care figurează în titlul XIII din aceeași directivă, intitulat „Obligațiile plătitorului de taxă”, prevede la alineatul (1) litera (a), la alineatul (3) litera (b), la alineatul (4) litera (a) și la alineatul (5), în versiunea rezultată din articolul 28h din A șasea directivă:

„(1)

(a) Fiecare persoană impozabilă declară începerea, modificarea sau încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Statele membre permit sau chiar solicită depunerea acestei declarații de către persoana impozabilă prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.

[...]

(3) [...]

(b) Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul literei (a) primul, al doilea și al treilea paragraf:

— data emiterii;

— un număr de ordine, bazat pe una sau mai multe serii, care identifică în mod unic factura;

— numărul de identificare în scopuri de TVA prevăzut la alineatul (1) litera (c), pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

— numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului, prevăzut la alineatul (1) litera (c), pe baza căruia clientul a beneficiat de o livrare de bunuri sau de o prestare de servicii pentru care are obligația de a plăti taxa sau a beneficiat de o livrare de bunuri prevăzută la articolul 28c litera A;

— numele și adresa completă ale persoanei impozabile și ale clientului;

— cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

— data la care s-a efectuat sau s-a încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii sau data la care s-a efectuat plata avansului prevăzut la litera (a) al doilea paragraf, în măsura în care se poate determina respectiva dată, iar aceasta diferă de data emiterii facturii;

- baza impozabilă pentru fiecare cotă sau scutire, prețul unitar fără TVA și orice reduceri de preț și rabaturi, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- cota TVA-ului aplicată;
- valoarea taxei care trebuie plătită, cu excepția cazului în care se aplică un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune;

[...]

(4)

(a) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație în termenul care urmează a fi stabilit de statele membre. Acest termen nu poate depăși două luni de la sfârșitul fiecărei perioade fiscale. Perioada fiscală poate fi stabilită de fiecare stat membru ca fiind de o lună, de două luni sau de un trimestru. Totuși, statele membre pot stabili perioade diferite, cu condiția ca acestea să nu depășească un an. Statele membre permit sau chiar solicită depunerea declarației fiscale de către persoana impozabilă prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.[...]

(5) Orice persoană impozabilă are obligația de a plăti valoarea netă a taxei pe valoarea adăugată cu ocazia depunerii declarației periodice. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.” [traducere neoficială]

Dreptul polonez

11 Articolul 5 alineatul 1 punctul 1) din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (Ustawa r. o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede că baza de impozitare a taxei pe bunuri și servicii constă în livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național.

12 Potrivit articolului 7 alineatul 1 din această lege, prin „livrare de bunuri”, în sensul articolului 5 alineatul 1 punctul 1 menționat, se înțelege transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar.

13 Articolul 15 alineatele 1 și 2 din legea amintită prevede:

„1. Sunt considerate persoane impozabile persoanele juridice, entitățile organizaționale fără personalitate juridică și persoanele fizice care desfășoară în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, indiferent de scopurile și de rezultatele acestei activități.

2. Orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale sau al celor asimilate acestora, este considerată activitate economică, chiar dacă activitatea nu a fost efectuată decât o singură dată, însă reiese din împrejurările sale intenția de a o efectua în mod repetat. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

14 Potrivit articolului 19 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, obligația fiscală ia naștere la momentul livrării mărfurilor sau al prestării serviciilor.

- 15 Conform articolului 86 alineatul 1 din această lege, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, persoana impozabilă menționată la articolul 15 din legea respectivă are dreptul să deducă din valoarea taxei datorate valoarea taxei în amonte. Alineatul 2 al acestui articol 86 prevede că valoarea taxei în amonte este egală cu suma valorilor TVA-ului din facturile primite de persoana impozabilă pentru achiziția de bunuri și de servicii.
- 16 Articolul 14 alineatul 2 punctul 1 litera a) din Ordinul ministrului de finanțe din 27 aprilie 2004 de aplicare a anumitor dispoziții din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (Dz. U. nr. 97, poziția 970), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „Ordinul din 27 aprilie 2004”), prevede că, în cazul în care la vânzarea de bunuri sau de servicii se emit facturi sau facturi rectificative de către un operator inexistent sau care nu are dreptul să emită facturi sau facturi rectificative (denumit în continuare „operator inexistent”), aceste facturi și documentele vamale nu dau dreptul nici la o diminuare a taxei datorate, nici la rambursarea unui credit fiscal, nici la rambursarea taxei plătite în amonte.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 17 În cursul anului 2004, PPUH Stehcamp a efectuat mai multe achiziții de motorină, pe care a utilizat-o în cadrul activității sale economice. Facturile aferente acestor achiziții de carburant au fost emise de Finnet sp. z o.o. (denumită în continuare „Finnet”). PPUH Stehcamp a procedat la deducerea TVA-ului achitat pentru aceste achiziții de carburant.
- 18 În urma unui control fiscal, administrația fiscală, prin decizia din 5 aprilie 2012, nu i-a recunoscut dreptul de deducere a acestui TVA pentru motivul că facturile referitoare la achizițiile de carburant menționate fuseseră emise de un operator inexistent.
- 19 Directorul Camerei Fiscale din Łódź a confirmat această decizie, prin decizia din 29 mai 2012, pentru motivul că Finnet trebuia să fie considerată, având în vedere criteriile prevăzute de Ordinul din 27 aprilie 2004, un operator inexistent care nu poate efectua livrări de bunuri. Constatarea referitoare la inexistența Finnet a fost întemeiată pe un ansamblu de elemente, printre care faptul că această societate nu era înregistrată în scopuri de TVA, nu depunea declarații fiscale și nu plătea taxe. În plus, societatea menționată nu și-ar publica conturile anuale și nu ar dispune de o concesiune pentru vânzarea de combustibili lichizi. Imobilul desemnat drept sediul său social în registrul comerțului ar fi într-o stare precară, făcând imposibilă orice activitate economică. În sfârșit, orice încercare de a intra în contact cu Finnet sau cu persoana înscrisă în registrul comerțului ca director al acesteia s-ar fi dovedit infructuoasă.
- 20 PPUH Stehcamp a formulat o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Tribunalul Administrativ Voievodal din Łódź) împotriva deciziei directorului camerei fiscale din Łódź din 29 mai 2012. Această acțiune a fost respinsă pentru motivele că Finnet era un operator inexistent la data operațiunilor în discuție în litigiul principal și că PPUH Stehcamp nu a dat dovadă de o diligență rezonabilă prin faptul că nu a verificat dacă aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă.
- 21 PPUH Stehcamp a declarat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă), invocând încălcarea articolului 86 alineatul 1 și alineatul 2 punctul 1 litera a) din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă.
- 22 În susținerea recursului, PPUH Stehcamp arată că privarea unei persoane impozabile de bună-credință de dreptul de deducere ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului. Or, ea ar fi primit de la Finnet documente privind înregistrarea din care reieșea că societatea respectivă era un operator care își desfășura activitatea în mod legal, și anume un extras din registrul comerțului, atribuirea unui număr de identificare fiscală și un certificat privind atribuirea unui număr de identificare statistică.

- 23 Instanța de trimitere ridică problema importanței pe care jurisprudența Curții o acordă bunei-credințe a persoanei impozabile în contextului dreptului de deducere a TVA-ului (a se vedea printre altele Hotărârea Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, precum și Ordonanța Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 și Ordonanța Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). Aceasta apreciază că buna-credință a persoanei impozabile nu poate da naștere unui drept de deducere a TVA-ului în cazul în care condițiile de fond ale acestui drept nu sunt îndeplinite. Printre altele, instanța de trimitere ridică problema dacă o achiziție de bunuri poate fi calificată drept livrare de bunuri atunci când facturile aferente acestei operațiuni menționează un operator inexistent și când este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor în cauză. Astfel, un operator inexistent nu ar putea nici să transfere dreptul de a dispune de mărfuri ca un proprietar, nici să primească plata. În aceste condiții, autoritățile fiscale nu ar dispune nici de o creanță fiscală exigibilă, astfel încât nu ar exista o taxă datorată.
- 24 Având în vedere aceste considerații, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 2 punctul 1, articolul 4 alineatele (1) și (2), articolul 5 alineatul (1) și articolul 10 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă [...] trebuie interpretate în sensul că o operațiune realizată în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care nici persoana impozabilă, nici autoritățile fiscale nu pot să stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, reprezintă o livrare de bunuri?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 17 alineatul (2) litera (a), articolul 18 alineatul (1) litera (a) și articolul 22 alineatul (3) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care, în împrejurări precum cele din litigiul principal, interzic persoanei impozabile să deducă taxa întrucât factura a fost emisă de un operator care nu este adevăratul furnizor al bunurilor și nu sunt posibile stabilirea identității adevăratului furnizor și obligarea acestuia la plata taxei sau nu este posibilă identificarea persoanei obligate la plata taxei în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă ca urmare a faptului că a emis factura?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 25 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile celei de A șasea directive trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor.
- 26 Potrivit unei jurisprudențe consacrate, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 37 și 38, precum și jurisprudența citată, Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 25 și 26, precum și Hotărârea Petroma Transports și alții, C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 22).

- 27 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 24, Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 25, precum și Ordonanța Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, punctul 27, și Ordonanța Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 25).
- 28 În ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere, reiese din textul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă că, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 52, Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, și Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 29, precum și Ordonanța Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 27).
- 29 În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, articolul 18 alineatul 1 litera (a) din A șasea directivă dispune că persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din această directivă. În temeiul respectivului articol 22 alineatul (3) litera (b), factura trebuie să menționeze în mod distinct printre altele numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile, numele și adresa completă ale acesteia, precum și cantitatea și natura bunurilor livrate.
- 30 În ceea ce privește cauza principală, din decizia de trimitere reiese că PPUH Stehcamp, care intenționează să își exercite dreptul de deducere, are calitatea de persoană impozabilă în sensul celei de A șasea directive, că a primit și a plătit în mod efectiv bunurile în cauză, și anume carburant, indicate pe facturile emise de Finnet și că a utilizat aceste bunuri în aval în scopul operațiunilor sale taxabile.
- 31 Instanța de trimitere pleacă însă de la premisa că operațiunea menționată pe factura în discuție în litigiul principal nu poate da naștere unui drept de deducere a TVA-ului plătit în amonte, din moment ce, chiar dacă Finnet era înregistrată în registrul comerțului, această societate trebuie considerată, având în vedere criteriile prevăzute de reglementarea în discuție în litigiul principal, drept un operator inexistent la data respectivelor livrări de carburant. În opinia instanței menționate, această inexistență rezultă printre altele din faptul că Finnet nu era înregistrată în scopuri de TVA, nu depunea declarații fiscale, nu plătea taxe și nu dispunea de o concesiune pentru vânzarea de combustibili lichizi. În plus, starea precară a imobilului desemnat ca sediu social al acesteia ar face imposibilă orice activitate economică.
- 32 Apreciind că un astfel de operator inexistent nu poate nici să efectueze o livrare de bunuri, nici să întocmească o factură aferentă unei asemenea livrări conform dispozițiilor relevante din A șasea directivă, instanța de trimitere concluzionează că nu există o livrare de bunuri în sensul acestei directive, din moment ce nici adevăratul furnizor al bunurilor respective nu a putut fi identificat.
- 33 În această privință, trebuie arătat, în primul rând, că criteriul privind existența furnizorului bunurilor sau a dreptului acestuia de a emite facturi, astfel cum rezultă din reglementarea în discuție în litigiul principal, după cum a fost interpretată de instanța națională, nu figurează printre condițiile dreptului de deducere menționate la punctele 28 și 29 din prezenta hotărâre. În schimb, articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă prevede că acest furnizor trebuie să aibă calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 4 alineatele (1) și (2) din această directivă. Astfel, criteriile în funcție de care reglementarea națională în discuție în litigiul principal, astfel cum a fost interpretată de

instanța națională, condiționează existența furnizorului sau dreptul acestuia de a emite facturi nu trebuie să fie contrare cerințelor care rezultă din calitatea de persoană impozabilă în sensul dispozițiilor amintite.

- 34 Potrivit articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară activități economice de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, indiferent de scopul sau de rezultatele activităților respective. Rezultă că noțiunea „persoană impozabilă” este definită în mod larg, întemeindu-se pe circumstanțe de fapt (a se vedea Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 30).
- 35 În ceea ce privește Finnet, o astfel de activitate economică nu este exclusă ținând seama de împrejurările în care s-au efectuat livrările de carburant în discuție în litigiul principal. Această concluzie nu este repusă în discuție de împrejurarea, menționată de instanța de trimitere, că starea precară a imobilului în care se situează sediul social al Finnet nu permitea nicio activitate economică, din moment ce o asemenea constatare nu exclude ca această activitate să se fi putut desfășura în alte locuri decât sediul social. În special, atunci când activitatea economică în cauză constă în livrări de bunuri efectuate în cadrul mai multor vânzări succesive, primul cumpărător și revânzător al acestor bunuri se poate limita să ceară primului vânzător să transporte bunurile în cauză direct celui de al doilea cumpărător (a se vedea Ordonanța Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, punctul 34, și Ordonanța Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 32), fără a dispune în mod necesar el însuși de mijloacele de stocare și de transport indispensabile pentru efectuarea livrării bunurilor în cauză.
- 36 De asemenea, eventuala imposibilitate de a stabili un contact cu Finnet sau cu persoana înscrisă ca director al acesteia în registrul comerțului în cadrul unor proceduri administrative nu permite, din moment ce aceste încercări de contactare au avut loc într-o perioadă anterioară sau posteroară livrărilor în discuție în litigiul principal, să se constate în mod automat inexistența unei activități economice la data respectivelor livrări.
- 37 În plus, din articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă nu rezultă că calitatea de persoană impozabilă depinde de vreo autorizație sau de vreo licență acordată de administrație în vederea exercitării unei activități economice (a se vedea în acest sens Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 30).
- 38 Desigur, articolul 22 alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede că orice persoană impozabilă declară când începe, se modifică sau încetează activitatea sa ca persoană impozabilă. Cu toate acestea, în pofida importanței pentru buna funcționare a sistemului al TVA-ului a unei astfel de declarații, ea nu ar putea constitui o condiție suplimentară necesară pentru recunoașterea calității de persoană impozabilă în sensul articolului 4 din aceeași directivă, dat fiind că acest articol 22 figurează sub titlul XIII din aceasta, intitulat „Obligațiile plătitorului de taxă” (a se vedea în acest sens Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 31).
- 39 În consecință, această calitate nu poate depinde nici de respectarea obligațiilor persoanei impozabile, rezultate din alineatele (4) și (5) ale articolului 22 menționat, de a depune o declarație fiscală și de a plăti TVA-ul. *A fortiori*, recunoașterea calității de persoană impozabilă nu poate fi supusă obligației de a publica conturi anuale sau de a dispune de o concesiune pentru vânzarea de carburant, aceste obligații nefiind prevăzute de A șasea directivă.
- 40 În acest context, Curtea a statuat de asemenea că o eventuală neîndeplinire de către furnizorul bunurilor a obligației de a declara când începe activitatea ca persoană impozabilă nu poate repune în discuție dreptul de deducere al destinatarului bunurilor livrate în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru acestea. Prin urmare, destinatarul menționat beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă furnizorul bunurilor este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la bunurile livrate conțin toate informațiile impuse de articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, în special pe cele necesare pentru identificarea persoanei

care a întocmit facturile menționate și a naturii respectivelor bunuri (a se vedea în acest sens Hotărârea Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punctele 33, 36 și 38, precum și Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 32).

- 41 Curtea a concluzionat de aici că autoritățile fiscale nu pot refuza dreptul de deducere pentru motivul că emitentul facturii nu mai dispune de o autorizație de întreprinzător individual și că, în consecință, nu mai are dreptul de a-și utiliza numărul de înregistrare fiscală atunci când această factură cuprinde toate informațiile prevăzute la articolul 22 alineatul (3) litera (b) menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 33).
- 42 În speță, reiese din dosarul prezentat Curții că facturile referitoare la operațiunile în discuție în litigiul principal menționau, în conformitate cu dispoziția amintită, printre altele natura bunurilor livrate și valoarea TVA-ului datorat, precum și numele Finnet, numărul său de identificare fiscală și adresa sediului social al acesteia. Astfel, împrejurările reținute de instanța de trimitere și rezumate la punctul 31 din prezenta hotărâre nu permit nici să se constate inexistența calității de persoană impozabilă a Finnet, nici, prin urmare, să se refuze PPUH Stehcemp dreptul de deducere.
- 43 Trebuie adăugat, în al doilea rând, că, în ceea ce privește livrările de carburant în discuție în litigiul principal, celelalte condiții de fond ale dreptului de deducere, menționate la punctul 28 din prezenta hotărâre, erau de asemenea îndeplinite, în pofida eventualei inexistențe a Finnet în raport cu Ordinul din 27 aprilie 2004.
- 44 Astfel, întrucât noțiunea „livrare de bunuri”, prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă, nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci la orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun (a se vedea printre altele Hotărârea Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 7, precum și Hotărârea Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 20 și jurisprudența citată), eventuala lipsă a dreptului Finnet de a dispune din punct de vedere juridic de bunurile în discuție în litigiul principal nu poate exclude o livrare a acestor bunuri în sensul dispoziției respective, din moment ce bunurile amintite au fost remise în mod efectiv către PPUH Stehcemp, care le-a utilizat în scopul operațiunilor sale taxabile.
- 45 În plus, TVA-ul pe care PPUH Stehcemp l-a plătit efectiv pentru livrările de carburant în discuție în litigiul principal, potrivit indicațiilor care figurează în dosarul prezentat Curții, era de asemenea „datorat sau achitat”, în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă. Astfel, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că TVA-ul se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (a se vedea în special Hotărârea Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 54, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 49, precum și Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 28). În consecință, problema dacă furnizorul bunurilor în discuție în litigiul principal a plătit sau nu a plătit TVA-ul datorat pentru operațiunile de vânzare respective către trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 54, precum și Hotărârea Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punctul 25).
- 46 Or, reiese din cererea de decizie preliminară că, având în vedere împrejurările din cauza principală, instanța de trimitere consideră că operațiunile în discuție în litigiul principal nu au fost efectuate de Finnet, ci de un alt operator, a cărui identificare a fost imposibilă, astfel încât autoritățile fiscale nu au putut recupera taxa aferentă acestor operațiuni.
- 47 În această privință, trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă,

având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 35 și 37, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 26).

- 48 Această situație, care se regăsește atunci când o fraudă fiscală este săvârșită chiar de persoana impozabilă, există și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. În astfel de împrejurări, în scopul celei de A șasea directive, persoana impozabilă în cauză trebuie să fie considerată participant la o asemenea fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27).
- 49 În schimb, atunci când condițiile de fond și de formă prevăzute de A șasea directivă pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt întrunite, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de această directivă să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctele 51, 52 și 55, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 44-46 și 60, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 44, 45 și 47).
- 50 Este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 45, și Hotărârea LVK- 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 64).
- 51 Determinarea măsurilor care, într-o anumită cauză, pot fi pretinse în mod rezonabil din partea unei persoane impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în mod esențial de circumstanțele respectivei cauze (a se vedea Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 59, precum și Ordonanța Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 37).
- 52 Deși o astfel de persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia, administrația fiscală nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 60 și 61, Hotărârea Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 49, precum și Ordonanța Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punctele 38 și 39).
- 53 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că dispozițiile celei de A șasea directive trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de

deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 54 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 a cincea) declară:

Dispozițiile celei de A șasea directive 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Semnături