

62018CJ0329

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

3 octombrie 2019 (*1)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Achiziția unor produse alimentare – Deducerea taxei achitate în amonte – Refuzul deducerii – Furnizor eventual fictiv – Fraudă în materie de TVA – Cerințe referitoare la cunoașterea de către cumpărător – Regulamentul (CE) nr. 178/2002 – Obligațiile de trasabilitate a alimentelor și de identificare a furnizorului – Regulamentele (CE) nr. 852/2004 și (CE) nr. 882/2004 – Obligațiile de înregistrare a operatorilor din sectorul alimentar – Incidență asupra dreptului de deducere a TVA-ului”

În cauza C-329/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia), prin decizia din 10 mai 2018, primită de Curte la 17 mai 2018, în procedura

Valsts ieņēmumu dienests

împotriva

„Altic” SIA,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna A. Prechal, președintă de cameră, domnii F. Biltgen (raportor), J. Malenovský și C. G. Fernlund și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul M. Aleksejev, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 martie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru „Altic” SIA, de A. Purmalis, avocați;

—

pentru guvernul leton, de I. Kucina și de V. Šoņeca, în calitate de agenți;

—

pentru guvernul spaniol, de L. Aguilera Ruiz, în calitate de agent;

—

pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de J. Jokubauskaitis și de A. Sauka, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 mai 2019,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumit în continuare „Directiva 2006/112”).

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Valsts ieņēmumu dienests (administrația fiscală letonă, denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și „Altis” SIA, pe de altă parte, în legătură cu solicitarea adresată Altis de plată a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente cumpărării de semințe de rapiță și achitate în amonte, ulterior deduse de Altis, alături de o amendă și de dobânzi de întârziere.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Potrivit articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112:

„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-ului, pe care are obligația de a plăti, următoarele sume:

(a)

TVA datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să îi fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi fi prestate de o altă persoană impozabilă;”

4

Articolul 178 litera (a) din această directivă 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 titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;”.

5

Articolul 273 primul paragraf din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și 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.”

6

În considerentele (28) și (29) ale Regulamentului (CE) nr. 178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor generale ale legislației alimentare, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare (JO 2002, L 31, p. 1, Ediție specială, 15/vol. 8, p. 68) se arată:

„(28)

Experiența a demonstrat că funcționarea pieței interne de produse alimentare și hrană pentru animale poate fi pusă în pericol în cazul în care este imposibil să se asigure trasabilitatea produselor alimentare și a hranei pentru animale. De aceea, este necesar să se stabilească un sistem cuprinzător de trasabilitate în afacerile cu produse alimentare și hrană pentru animale, astfel încât să se poată face retrageri orientate cu precizie și cu un scop bine determinat sau să se ofere informații consumatorilor sau oficialilor responsabili cu controlul, evitându-se astfel perturbări majore în eventualitatea apariției unor probleme în domeniul siguranței produselor alimentare.

(29)

Este necesar să se ia măsuri pentru ca o societate având activități în domeniul produselor alimentare sau hranei pentru animale, inclusiv un importator, să poată identifica cel puțin societatea care a furnizat produsele alimentare, hrana pentru animale, animalele sau substanțele ce pot fi încorporate într-un produs alimentar sau în hrana pentru animale, pentru a se asigura că, în cadrul unei investigații, trasabilitatea acestora se poate face în orice etapă.”

7

În sensul regulamentului menționat, articolul 3 punctul 15 din acesta definește termenul „trasabilitate” ca fiind „capacitatea de a depista și a urmări anumite produse alimentare, hrană pentru animale, un animal de la care se obțin produse alimentare sau o substanță destinată încorporării sau care este de așteptat să fie încorporată în anumite produse alimentare sau hrană pentru animale, pe parcursul tuturor etapelor de producție, prelucrare și distribuție”.

8

Potrivit articolului 17 alineatul (2) al treilea paragraf din regulamentul menționat:

„De asemenea, statele membre stabilesc normele privind măsurile și penalizările aplicabile pentru încălcarea legislației alimentare și hranei pentru animale. Măsurile și penalizările prevăzute

trebuie să fie eficiente, proporționale și cu efect de descurajare.”

9

Articolul 18 din același regulament, intitulat „Trasabilitatea”, are următorul cuprins:

„(1) Trasabilitatea produselor alimentare, a hranei pentru animale, a animalelor de la care se obțin produse alimentare și a oricărei alte substanțe destinat sau prevăzut să fie încorporat într-un produs alimentar sau în hrana pentru animale se stabilește pentru toate etapele producției, prelucrării și distribuției.

(2) Operatorii din sectorul alimentar și operatorii cu activitate în domeniul hranei pentru animale trebuie să poată identifica orice persoană de la care au fost aprovizionați cu un produs alimentar, o hrană pentru animale, un animal de la care se obțin produse alimentare sau orice substanță destinat sau prevăzut să fie încorporat într-un produs alimentar sau hrană pentru animale.

În acest scop, acești operatori dispun de sisteme și proceduri care permit ca aceste informații să fie puse la dispoziția autorităților competente, la cerere.

[...]”

10

Articolul 6 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 852/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind igiena produselor alimentare (JO 2004, L 139, p. 1, Ediție specială, 13/vol. 44, p. 173) prevede:

„În special, fiecare operator din sectorul alimentar comunică autorităților competente, în condițiile solicitate de aceasta, toate unitățile aflate sub controlul său care derulează oricare dintre etapele de producție, prelucrare și distribuție a produselor alimentare, în vederea înregistrării fiecăreia dintre aceste unități.

Operatorii din sectorul alimentar se asigură, de asemenea, că autoritatea competentă dispune de informații la zi cu privire la unități, inclusiv prin notificarea tuturor modificărilor semnificative ale activităților, precum și a eventualei închideri a unor unități existente.”

11

Articolul 31 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 853/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind controalele oficiale efectuate pentru a asigura verificarea conformității cu legislația privind hrana pentru animale și produsele alimentare și cu normele de sănătate animală și de bunăstare a animalelor (JO 2004, L 165, p. 1, rectificare în JO 2004, L 191, p. 1, Ediție specială, 03/vol. 58, p. 216) prevede:

„(a)

Autoritățile competente stabilesc procedurile care trebuie respectate de operatorii din sectorul hranei pentru animale și din sectorul alimentar la depunerea cererilor de înregistrare a unităților acestora în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 853/2004, Directiva 95/69/CE [a Consiliului din 22 decembrie 1995 de stabilire a condițiilor și procedurilor de autorizare și înregistrare a anumitor unități și intermediari din sectorul hranei pentru animale și de modificare a Directivelor 70/524/CEE, 74/63/CEE, 79/373/CEE și 82/471/CEE (JO 1995, L 332, p. 15)] sau cu viitorul regulament privind igiena hranei pentru animale.

(b)

Acestea elaborează și actualizează în permanență o listă a operatorilor din sectorul hranei pentru animale și din sectorul alimentar care au fost înregistrați. În cazul în care există o astfel de listă în alte scopuri, aceasta se poate utiliza în scopul aplicării prezentului regulament.”

Dreptul leton

12

Articolul 10 alineatul 1 punctul 1 din likums par pievienotās vērtības nodokli (Legea privind TVA-ul), în versiunea sa în vigoare la data faptelor din cauza principală, este redactat în următorii termeni:

„Doar o persoană impozabilă înregistrată la [administrația fiscală] are dreptul, în declarația sa de TVA, de a deduce din quantumul impozitului care trebuie plătit Trezoreriei, cu titlu de taxă în amonte, quantumul taxei indicat în facturile primite de la alte persoane impozabile pentru bunurile dobândite sau pentru prestațiile de servicii primite, pentru a asigura propriile sale operațiuni taxabile, inclusiv operațiunile efectuate în străinătate care ar fi fost impozabile dacă ar fi fost efectuate pe teritoriul național.”

13

Potrivit articolului 10 alineatul 12 din această lege:

„Quantumul taxei indicat pe facturile privind bunurile și serviciile primite este deductibil după primirea facturii aferente bunurilor și serviciilor primite respective sau după plata quantumului taxei indicat pe factură cu titlu de avans.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

14

Altic a cumpărat semințe de rapiță de la „Sakorex” SIA în cursul lunilor iulie și august ale anului 2011 și de la „Ulmar” SIA în luna octombrie a anului 2011. Din decizia de trimitere reiese că aceste societăți au contactat Altic când trimitere la anunșurile acestuia în media și pe internet. Semințele de rapiță au fost primite și au fost stocate într-un depozit care aparține „Vendo” SIA. Altic a dedus TVA-ul achitat pentru aceste operațiuni de cumpărare.

15

La capătul unui control efectuat la Altic, administrația fiscală a considerat la rândul său că operațiunile de cumpărare nu au avut loc în mod efectiv. Ea a dispus ca Altic să plătească TVA-ul dedus, precum și o amendă și dobânzi de întârziere.

16

Administrația rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual, Letonia) a admis acțiunea introdusă de Altic pentru anularea deciziei administrației fiscale. Decizia acestei instanțe a fost menținută de Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia).

17

Această din urmă instanță a arătat că nu s-a contestat că semințele de rapiță au fost primite în

depozit la datele ?i în cantit??ile indicate în documentele de înso?ire ale Vendo. Ea a statuat c?, având în vedere aceste împrejur?ri, Altic a ac?ionat cu bun??credin?? ?i s?a bazat pe deplin pe capacitatea Sakorex ?i a Ulmar de a livra m?rfurile prev?zute pe cale contractual?, capacitate a c?rei verificare nu era în sarcina Altic. În această privin??, administra?ia fiscal? nu ar fi indicat care ar fi ac?iunile specifice rezultate din reglementarea relevant? pe care Altic ar fi omis s? le întreprind? în vederea unei asemenea verific?ri.

18

Administra?ia fiscal? a introdus recurs în casa?ie la instan?a de trimitere, ?i anume Augst?k? tiesa (Curtea Suprem?, Letonia). Ea arat? c?, în conformitate cu Regulamentul nr. 178/2002, operatorii din sectorul alimentar trebuie s? poat? identifica orice substan?? destinat? sau prev?zut? s? fie încorporat? într?un produs alimentar sau în hrana pentru animale ?i, în acest scop, trebuie s? dispun? de sisteme ?i de proceduri care permit ca aceste informa?ii s? fie puse la dispozi?ia autorit??ilor competente. Totu?i, Altic nu ar fi efectuat verific?ri minime cu privire la cocontractan?ii s?i ?i nici nu ar fi verificat dac? ace?tia erau înregistra?i la Agen?ia Alimentar? ?i Veterinar? din Letonia. Din aceste împrejur?ri ar rezulta c? Altic ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? era implicat? într?o utilizare abuziv? a sistemului comun al TVA?ului.

19

Potrivit instan?ei de trimitere, nu se contest? c? exist? indicii conform c?rora Sakorex ?i Ulmar sunt întreprinderi fictive ?i c? originea m?rfurilor în cauz? nu poate fi stabilit?. În consecin??, se ridic? problema dac? Altic ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunile în discu?ie în litigiul principal erau implicate într?o fraud? în materie de TVA.

20

În această privin??, instan?a de trimitere arat? c? niciun element de prob? nu confirm? c? semin?ele de rapi?? cump?rate erau destinate exclusiv utiliz?rii pentru produc?ia de carburant, astfel cum sus?ine Altic, sau cel pu?in c? nu erau în niciun caz legate de lan?ul alimentar. În consecin??, ar trebui s? se considere c?, în ceea ce prive?te opera?iunile respective, Altic trebuia s? se conformeze dispozi?iilor Regulamentului nr. 178/2002.

21

Aceast? instan?? men?ioneaz? c? articolul 18 din acest regulament stabile?te principiile generale ale trasabilit??ii produselor alimentare, precum ?i ale identific?rii furnizorilor acestora. În ceea ce prive?te identificarea, ea arat? c?, de?i regulamentul men?ionat nu precizeaz? în ce m?sur? o întreprindere trebuie s? identifice furnizorul, din Orient?rile din 26 ianuarie 2010 pentru punerea în aplicare a articolelor 11, 12, 14, 17, 18, 19 ?i 20 din Regulamentul nr. 178/2002, con?inute în concluziile Comitetului permanent al Comisiei Europene pentru lan?ul alimentar ?i s?n?tatea animal?, rezult? c? întreprinderile sunt obligate s? p?streze informa?ii cu privire la numele ?i la adresa furnizorului produsului, precum ?i cu privire la identificarea acestui produs.

22

Instan?a de trimitere ridic? îns? problema dac? obiectivul Regulamentului nr. 178/2002, care const? în garantarea siguran?ei alimentelor, nu impune proba unei diligen?e mai mari a operatorului din sectorul alimentar în ceea ce prive?te alegerea cocontractantului s?u, împrejurare care l?ar obliga astfel s? efectueze verific?ri în privin?a acestuia, în special cu privire la înregistrarea sa la autorit??ile competente, ?i dac?, în lipsa unei asemenea diligen?e, operatorului respectiv îi poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA?ului. În această privin??, instan?a de

trimitere solicit? s? se stabileasc?, pe de alt? parte, dac?, având în vedere acela?i obiectiv, faptul c? Altic a verificat calitatea m?rfurilor livrate ar putea fi de natur? s? reduc? o asemenea obliga?ie de a efectua o examinare mai aprofundat? a cocontractantului.

23

Instan?a de trimitere arat?, în plus, c?, potrivit administra?iei fiscale, lipsa verific?rii de c?tre Altic a înregistr?rii cocontractan?ilor la Agen?ia Alimentar? ?i Veterinar? demonstreaz? c? aceast? societate ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunile în discu?ie în litigiul principal se încadrau într-o fraud? în materie de TVA. Aceast? instan?? apreciaz? îns? c?, de?i verificarea înregistr?rii unei întreprinderi din sectorul alimentar prev?zut? de dispozi?iile Regulamentelor nr. 852/2004 ?i nr. 882/2004 permite s? se asigure c? aceasta particip? în mod legal la lan?ul alimentar, înregistrarea unei întreprinderi nu exclude ca activitatea economic? a acesteia s? fie fictiv? ?i, invers, lipsa înregistr?rii nu permite s? se afirme în mod automat un asemenea caracter fictiv, astfel încât lipsa verific?rii nu poate sus?ine în mod decisiv concluzia administra?iei fiscale.

24

În aceste condi?ii, Augst?k? tiesa (Curtea Suprem?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1)

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, luând în considerare obiectivul Regulamentului nr. 178/2002 de garantare a siguran?ei alimentare (realizat, printre altele, prin asigurarea trasabilit??ii produselor alimentare), trebuie interpretat în sensul c? nu se opune refuzului deducerii taxei achitate în amonte în cazul în care persoana impozabil? care particip? la lan?ul alimentar nu a dat dovad?, la alegerea celui alt contractant, de o diligen?? sporit? (dincolo de practicile comerciale obi?nuite) constând în esen?? în obliga?ia de a efectua verific?ri în privin?a celui alt contractant, îns? a verificat totodat? calitatea alimentelor, îndeplinind astfel obiectivul Regulamentului nr. 178/2002?

2)

Cerin?a stabilit? la articolul 6 din Regulamentul nr. 852/2004 ?i la articolul 31 din Regulamentul nr. 882/2004, referitoare la înregistrarea unei întreprinderi din sectorul alimentar, interpretat prin prisma articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112, impune obliga?ia ca partea cocontractant? a respectivei întreprinderi s? verifice înregistrarea acesteia ?i este relevant? aceast? verificare pentru a stabili dac? p?r?ii în cauz? îi era sau trebuia s? îi fie cunoscut faptul c? era implicat? într-o opera?iune cu o întreprindere fictiv?, date fiind particularit??ile respectivei opera?iuni?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

25

Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? se opune ca dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte s? îi fie refuzat unei persoane impozabile care particip? la lan?ul alimentar pentru motivul c? aceast? persoan? impozabil? nu a respectat obliga?iile referitoare la identificarea furnizorilor s?i în vederea trasabilit??ii produselor alimentare, care îi revin în temeiul articolului 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002.

În primul rând, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice, cu condiția ca activitățile sale să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctele 35 și 37, precum și jurisprudența citată).

Dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat din moment ce persoanele impozabile care doresc să îl exercite respectă cerințele sau condițiile atât de fond, cât și de formă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctele 36 și 38, precum și jurisprudența citată).

În plus față de aceste cerințe sau față de aceste condiții de fond și de formă care decurg din articolul 168 litera (a) și din articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctele 39 și 40), articolul 273 din această directivă permite statelor membre, în anumite condiții, să impună alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni fraudele.

În al doilea rând, trebuie să se amintească de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 40 și jurisprudența citată).

Dacă o asemenea situație există atunci când o fraudă fiscală este săvârșită chiar de persoana impozabilă, ea există și atunci când o persoană impozabilă ține sau ar fi trebuit să țină că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA (Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48 și jurisprudența citată).

Este sarcina administra?iei fiscale care a constatat fraude sau neregularit??i s?vâr?ite de persoana care a emis factura în discu?ie s? stabileasc?, în raport cu elemente obiective ?i f?r? a solicita din partea destinatarului acestei facturi verific?ri a c?ror sarcin? nu îi revine, c? acest destinatar ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunea invocat? pentru a justifica dreptul de deducere era implicat? într-o fraud? în materie de TVA (Hot?rârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 50 ?i jurispruden?a citat?).

32

În ceea ce prive?te nivelul de diligen?? pretins unei persoane impozabile care dore?te s? î?i exercite dreptul de deducere a TVA?ului, Curtea a statuat c? operatorii care iau toate m?surile care pot fi pretinse în mod rezonabil din partea lor pentru a se asigura c? opera?iunile lor nu sunt implicate într-o fraud?, indiferent dac? este vorba despre o fraud? în materie de TVA sau despre alte fraude, trebuie s? se poat? baza pe legalitatea acestor opera?iuni f?r? a risca s? piard? dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte, stabilirea m?surilor care pot, într-un caz concret, s? fie pretins în mod rezonabil unei persoane impozabile în acest scop depinzând în mod esen?ial de împrejur?rile spe?ei respective (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctele 53 ?i 59, precum ?i Hot?rârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 51).

33

În cauza principal?, administra?ia fiscal?, prin faptul c? a apreciat c? furnizorii Altic erau întreprinderi fictive ?i c? se ridica, a?adar, problema unei fraude în materia sistemului comun al TVA?ului, a refuzat în privin?a Altic dreptul la deducere a TVA?ului. Aceasta a considerat în special c? Altic, în calitate de operator în sectorul alimentar, avea obliga?ia s? efectueze o verificare aprofundat? a cocontractan?ilor s?i în temeiul articolului 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002. Nerespectarea unei astfel de obliga?ii ar demonstra c? Altic ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? participa la opera?iuni implicate în acea fraud?.

34

Or, pe de o parte, astfel cum a ar?tat domnul avocat general la punctul 46 din concluziile sale, refuzarea dreptului de deducere a TVA?ului ca o consecin?? a nerespect?rii obliga?iilor care decurg din dispozi?ia men?ionat? din Regulamentul nr. 178/2002 nu are niciun temei juridic în Directiva 2006/112. Obliga?iile prev?zute în Regulamentul nr. 178/2002 sunt astfel str?ine de cerin?ele sau de condi?iile de fond ?i de form? ale dreptului de deducere prev?zute de această directiv?. Nici din elementele de care dispune Curtea nu reiese c? motivul men?ionat de refuz este întemeiat pe legisla?ia na?ional? relevant? în materie de TVA.

35

Pe de alt? parte, în ceea ce prive?te faptul c?, potrivit constat?rilor instan?ei de trimitere, Altic participa la lan?ul alimentar ?i trebuia, a?adar, s? se conformeze dispozi?iilor Regulamentului nr. 178/2002, este necesar s? se arate c? obliga?ia legat? de trasabilitatea produselor alimentare prev?zute la articolul 18 alineatul (2) din acest regulament are o finalitate diferit? de cea a detect?rii fraudei în materie de TVA. Astfel, din considerentele (28) ?i (29) ale regulamentului men?ionat rezult? c? obliga?ia de identificare a furnizorilor de produse alimentare are voca?ia de a permite retrageri orientate cu precizie ?i cu un scop bine determinat ?i informarea consumatorilor sau a oficialilor responsabili cu controlul pentru evitarea unor perturb?ri majore inutile pe pia?a intern?. Nerespectarea acestei obliga?ii poate determina sanc?iuni prev?zute de dreptul na?ional, în conformitate cu articolul 17 alineatul (2) al treilea paragraf din acela?

regulament.

36

Rezultă că o asemenea obligație nu poate fi considerată, ca atare, o măsură a cărei adoptare de către persoana impozabilă poate fi pretinsă pentru ca acesta să se asigure că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă în materia sistemului comun al TVA-ului. Prin urmare, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 56 din concluziile sale, o încălcare eventuală a acestei obligații nu poate justifica, singură și în mod automat, refuzul deducerii TVA-ului în privința acestei persoane impozabile.

37

În acest context, trebuie să se amintească, în plus, că obligația prevăzută la articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002 constă, potrivit înșiși termenilor acestei dispoziții, în identificarea oricărui furnizor al unui produs alimentar, precum și în instituirea unor sisteme și proceduri care permit ca o asemenea informație să fie pusă la dispoziția autorităților competente, la cerere.

38

În ceea ce privește datele solicitate pentru această identificare, trebuie să se considere că acestea trebuie să permită atingerea obiectivului de trasabilitate, astfel cum este descris la punctul 35 din prezenta hotărâre, într-un mod în care, în principiu, este suficientă identificarea furnizorilor prin numele și prin adresa acestora. Rezultă că argumentul invocat de administrația fiscală în fața instanței de trimitere și de guvernul leton în observațiile sale scrise, potrivit căruia acest regulament impune, ca regulă generală, o verificare aprofundată a cocontractantului, nu poate fi admis.

39

Situația ar fi diferită numai dacă s-ar stabili în mod corespunzător că, din cauza unor împrejurări specifice, cumpărătorul produselor alimentare în cauză ar fi trebuit să aibă îndoieli serioase față de existența reală sau de identitatea reală a furnizorului acestora, în privința căruia Regulamentul nr. 178/2002 îi impune obligația de a le identifica într-un mod în care să garanteze că se asigură în privința acelei identități, aspect care, dacă este cazul, va trebui să fie verificat de instanța de trimitere.

40

Presupunând că situația se prezintă în acest fel, o asemenea împrejurare ar putea constitui un indiciu printre altele care, împreună și în mod concordant, tind să indice că această persoană impozabilă ȳtia sau ar fi trebuit să ȳtie că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA.

41

Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune ca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte să ȳ fie refuzat unei persoane impozabile care participă la lanțul alimentar pentru unicul motiv, dacă se presupune că este dovedit corespunzător, aspect a căruia verificare este de competența instanței de trimitere, că această persoană impozabilă nu a respectat obligațiile referitoare la identificarea furnizorilor și în vederea trasabilității produselor alimentare, care ȳ revin în temeiul articolului 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002.

Nerespectarea acestor obligații poate să constituie însuși un element printre altele care, împreună și în mod concordant, tind să indice că persoana impozabilă a fost sau ar fi trebuit să fie că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA, aspect a cărui apreciere este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la a doua întrebare

42

Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că lipsa verificării de către o persoană impozabilă care participă la lanțul alimentar a înregistrării furnizorilor și la autoritățile competente în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) din Regulamentul nr. 852/2004 și cu articolul 31 alineatul (1) din Regulamentul nr. 882/2004 este relevant pentru a se stabili dacă persoana impozabilă a fost sau ar fi trebuit să fie că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA.

43

În această privință, articolul 6 alineatul (2) din Regulamentul nr. 852/2004 prevede că fiecare operator din sectorul alimentar comunică autorităților competente toate unitățile sale implicate în producția, în prelucrarea și în distribuția produselor alimentare, în vederea înregistrării acestora. Conform articolului 31 alineatul (1) literele (a) și (b) din Regulamentul nr. 882/2004, autoritățile competente au obligația să stabilească procedurile care trebuie respectate de operatori la depunerea cererilor de înregistrare a unităților acestora, precum și să actualizeze în permanență o listă a operatorilor care sunt înregistrați.

44

Trebuie să se constate că Regulamentele nr. 852/2004 și nr. 882/2004 nu conțin nicio obligație pentru un operator în sectorul alimentar să verifice dacă furnizorii și sunt înregistrați în conformitate cu cerințele acestor regulamente. O asemenea obligație de verificare, în scopul deducerii TVA-ului, nu decurge nici din Directiva 2006/112.

45

Or, astfel cum s-a amintit la punctul 31 din prezenta hotărâre, atunci când o administrație fiscală încearcă să stabilească, în urma constatării unor fraude sau neregularități și săvârșite de persoana care a emis factura, că destinatarul acestei facturi a fost sau ar fi trebuit să fie că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă în materie de TVA, nu poate solicita acestui destinatar verificări a căror sarcină nu îi revine (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 50).

46

În acest context, Curtea a statuat deja că o administrație fiscală nu poate să îi solicite persoanei impozabile care dorește să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului prezentarea unor documente care să provină de la furnizorul său de bovine și care să menționeze crotaliile animalelor supuse sistemului de identificare și înregistrare instituit prin Regulamentul (CE) nr. 1760/2000 al Parlamentului European și al Consiliului din 17 iulie 2000 de stabilire a unui sistem de identificare și înregistrare a bovinelor și privind etichetarea cărnii de vită și mânzat și a produselor din carne de vită și mânzat și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 820/97 al Consiliului (JO 2000, L 204, p. 1, Ediție specială, 03/vol. 34, p. 186) (a se vedea în acest sens

47

În mod similar, pentru a se stabili dacă o persoană impozabilă care participă la lanțul alimentar Ția sau ar fi trebuit să Țtie cȚ furnizorii sȚi erau implicaȚi într-o fraudȚ în materie de TVA, administraȚia fiscalȚ nu poate obliga această persoană impozabilă să verifice dacă furnizorii sȚau conformat obligaȚiilor lor de înregistrare, astfel cum sunt impuse de dreptul Uniunii în materia reglementȚrii produselor alimentare.

48

În consecinȚȚ, este necesar să se rȚspundȚ la a doua întrebare cȚ articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul cȚ lipsa verificȚrii de cȚtre o persoană impozabilă care participă la lanțul alimentar a înregistrȚrii furnizorilor sȚi la autoritȚȚile competente, în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) din Regulamentul nr. 852/2004 Ți cu articolul 31 alineatul (1) din Regulamentul nr. 882/2004, nu este relevantȚ pentru a se stabili dacă persoana impozabilă Țtia sau ar fi trebuit să Țtie cȚ participa la o operaȚiune implicatȚ într-o fraudȚ în materie de TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecatȚ

49

ÎntrucȚt, în privinȚa pȚrȚilor 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 judecatȚ. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observaȚii CurȚii, altele decȚt cele ale pȚrȚilor menȚionate, nu pot face obiectul unei rambursȚri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declarȚ:

1)

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adȚugatȚ, astfel cum a fost modificatȚ prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie interpretat în sensul cȚ se opune ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adȚugatȚ (TVA) achitate în amonte să Ți fie refuzat unei persoane impozabile care participă la lanțul alimentar pentru unicul motiv, dacă se presupune cȚ este dovedit corespunȚtor, aspect a cȚrui verificare este de competenȚa instanȚei de trimitere, cȚ această persoană impozabilă nu a respectat obligaȚiile referitoare la identificarea furnizorilor sȚi în vederea trasabilitȚȚii produselor alimentare, care Ți revin în temeiul articolului 18 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 178/2002 al Parlamentului European Ți al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor Ți a cerinȚelor generale ale legislaȚiei alimentare, de instituire a AutoritȚȚii Europene pentru SiguranȚa AlimentarȚ Ți de stabilire a procedurilor în domeniul siguranȚei produselor alimentare. Nerespectarea acestor obligaȚii poate să constituie ȚnsȚ un element printre altele care, ȚmpreunȚ Ți în mod concordant, tind să indice cȚ persoana impozabilă Țtia sau ar fi trebuit să Țtie cȚ participa la o operaȚiune implicatȚ într-o fraudȚ în materie de TVA, aspect a cȚrui apreciere este de competenȚa instanȚei de trimitere.

2)

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificatȚ prin Directiva 2010/45,

trebuie interpretat în sensul că lipsa verificării de către o persoană impozabilă care participă la lanțul alimentar a înregistrării furnizorilor și la autoritățile competente, în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 853/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind igiena produselor alimentare și cu articolul 31 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 853/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind controalele oficiale efectuate pentru a asigura verificarea conformității cu legislația privind hrana pentru animale și produsele alimentare și cu normele de sănătate animală și de bunăstare a animalelor, nu este relevantă pentru a se stabili dacă persoana impozabilă țintă sau ar fi trebuit să țină că participă la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA.

Semnături

(*1) Limba de procedură: letona.