

Cauza C-438/09

Bogusław Juliusz Dankowski

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Naczelny Sąd Administracyjny)

„A șasea directivă TVA — Dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte — Servicii prestate — Persoană impozabilă neînscrisă în registrul TVA-ului — Mențiuni obligatorii pe factură în scopuri de TVA — Reglementare fiscal națională — Excluderea de la dreptul de deducere în temeiul articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă TVA”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte — Deducere de către o persoană impozabilă care a achitat această taxă pentru prestări de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă neînregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată — Condiție — Întocmirea de către prestatorul menționat a unei facturi care cuprinde toate informațiile cerute*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 18 alin. (1) lit. (a) și art. 22 alin. (3) lit. (b)]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte — Excluderi de la dreptul de deducere — Posibilitatea statelor membre de a continua să aplice excluderile existente la momentul intrării în vigoare a celei de A șasea directive — Reglementare națională care exclude dreptul la deducerea taxei plătite de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile din cauza neînregistrării acesteia din urmă în scopul acestei taxe — Inadmisibilitate*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17 alin. (6)]

1. Articolul 18 alineatul (1) litera (a) și articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18, trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată achitată pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul articol 22 alineatul (3) litera (b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate.

Astfel, din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili dacă persoana impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept.

Astfel, o eventuală neîndeplinire de către un prestator de servicii a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din această directivă.

(a se vedea punctele 35, 36 și 38 și dispozitiv 1)

2. Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată plătite de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, posibilitatea acordată statelor membre prin articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă nu constituie o putere discreționară absolută de a exclude toate bunurile și serviciile sau cvasitotalitatea acestora de la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și de a lipsi astfel de conținut regimul instituit prin dispozițiile acestei directive. Prin urmare, această posibilitate nu se referă la excluderi generale și nu dispensează statele membre de obligația de a preciza în mod suficient bunurile și serviciile pentru care dreptul de deducere este exclus.

(a se vedea punctele 41 și 47 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

22 decembrie 2010(*)

„A șasea directivă TVA – Dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Servicii prestate – Persoană impozabilă neînscrisă în registrul TVA-ului – Mențiuni obligatorii pe factură în scopuri de TVA – Reglementare fiscală națională – Excluderea de la dreptul de deducere în temeiul articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă TVA”

În cauza C-438/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 14 iulie 2009, primită de Curte la 9 noiembrie 2009, în procedura

Bogusław Juliusz Dankowski

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edinte de camer?, domnul D. Šváby, doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), domnii E. Juhász ?i T. von Danwitz, judec?tori,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 11 noiembrie 2010,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Bogusław Juliusz Dankowski, de R. Grzejszczak, J. Skrzydło, T. Grzejszczak ?i A. Kania, avokaci;
- pentru guvernul polonez, de doamna A. Kramarczyk, precum ?i de domnii M. Szpunar ?i B. Majczyna, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul german, de domnii C. Blaschke ?i J. Möller, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul elen, de doamnele Z. Chatzipavlou ?i D. Tsagkaraki, precum ?i de domnul K. Georgiadis, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de domnul D. Triantafyllou, precum ?i de doamnele A. Stobiecka-Kuik ?i K. Herrmann, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 17 alineatele (2) ?i (6), precum ?i a articolelor 18 ?i 22 din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1), în versiunea sa în vigoare la momentul faptelor în litigiu.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între domnul Dankowski, pe de o parte, ?i Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (directorul administra?iei fiscale din Łódź), pe de alt? parte, privind limitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 din A 7 asea directiv?:

„Sunt supuse taxei pe valoarea ad?ugat?:

1. livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;

[...]” [traducere neoficial?]

4 Articolul 4 din această directiv? prevede:

„(1) «Persoan? impozabil?» înseamn? orice persoan? care, în mod independent, desf??oar? în orice loc orice activitate economic? men?ionat? la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activit??ii respective.

(2) Activit??ile economice men?ionate la alineatul (1) cuprind toate activit??ile produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii, inclusiv activit??ile miniere ?i activit??ile agricole ?i activit??ile prestate în cadrul profesiunilor liberale. [...]

[...]” [traducere neoficial?]

5 Potrivit articolului 17 din A 7 asea directiv?:

„(1) Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?.

(2) În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate pentru tranzac?iile sale impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din taxa pe care o datoreaz?:

(a) taxa pe valoarea ad?ugat? datorat? sau pl?tit? pentru bunurile sau serviciile care i?au fost sau urmeaz? a?i fi furnizate de c?tre o alt? persoan? impozabil? pl?titoare de tax? pe teritoriul ??rii;

[...]

(6) În termen de cel mult patru ani de la data intr?rii în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hot?rând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabile?te cheltuielile care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat?. În niciun caz, nu se acord? dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economic? desf??urat?, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Pân? la intrarea în vigoare a normelor men?ionate anterior, statele membre pot continua s? aplice toate excluderile prev?zute de legisla?iile lor na?ionale la intrarea în vigoare a prezentei directive.

[...]” [traducere neoficial?]

6 Articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A 7 asea directiv? prevede:

„(1) Pentru a??i exercita dreptul de deducere, o persoan? impozabil? trebuie:

(a) s? de?in? o factur? emis? în conformitate cu articolul 22 alineatul (3), pentru deducerile prev?zute la articolul 17 alineatul (2) litera (a) [...]

7 Potrivit articolului 22 alineatul (1) din directiva men?ionat?:

(a) Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă. [...]

[...]

(c) statele membre adoptă măsurile necesare pentru identificarea prin intermediul unui număr individual:

— a oricărei persoane impozabile [...] care efectuează pe teritoriul țării livrări de bunuri sau prestări de servicii ce îi conferă un drept de deducere, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care taxa este datorată numai de către client sau de către beneficiar [...]" [traducere neoficială]

8 Articolul 22 alineatul (3) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„(a) Fiecare persoană impozabilă emite o factură [...] pentru prestările de servicii pe care aceasta le efectuează pentru o altă persoană impozabilă [...]

(b) Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopurile taxei pe valoarea adăugată pe facturile emise în aplicarea dispozițiilor de la litera (a) [...]:

- data eliberării;
- un număr secvențial [...];
- numărul de identificare TVA prevăzut la alineatul (1) litera (c) cu care persoana impozabilă a furnizat [...] serviciile;
- numărul de identificare TVA prevăzut la alineatul (1) litera (c) sub care clientului i s-au prestat servicii [...];
- numele și adresa completă ale persoanei impozabile și ale clientului ei;
- cantitatea și natura [...] serviciilor prestate;
- data la care s-a efectuat sau încheiat [...] prestarea de servicii [...];

[...]" [traducere neoficială]

9 Articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale. [...]

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi utilizată pentru a impune obligații suplimentare față de cele stabilite la alineatul (3)." [traducere neoficială]

Reglementarea națională

10 Articolul 96 din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004, în versiunea aplicabilă faptelor din acțiunea principală, prevede că, înaintea primei zile de desfășurare a activității, persoanele impozabile sunt obligate să depună la autoritatea fiscală competentă o declarație de înregistrare.

11 Articolul 88 alineatul 3a punctul 1 litera a) a din legea menționată prevede că facturile nu pot servi drept temei pentru deducerea taxei aferente intrărilor și pentru rambursarea diferenței de taxă ori pentru rambursarea taxei aferente intrărilor, atunci când vânzarea este dovedită prin facturi întocmite de un operator inexistent sau neautorizat să întocmească facturi.

12 Dispozițiile unui decret de punere în aplicare a acestei legi, adoptate de Ministerul Finanțelor, prevăd că persoanele impozabile înregistrate ca persoane supuse efectiv TVA-ului și care posedă un număr de identificare fiscală întocmesc facturi pe care figurează mențiunea „factură TVA”.

13 Articolul 48 alineatul 4 punctul 1 litera a) din acest decret prevede că, atunci când vânzarea de mărfuri sau servicii este dovedită prin facturi întocmite de un operator inexistent sau neautorizat să întocmească facturi, acestea din urmă nu pot servi drept temei pentru deducerea taxei datorate și pentru rambursarea diferenței de taxă sau pentru rambursarea taxei aferente intrărilor.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

14 Domnul Dankowski, reclamant în acțiunea principală, deține întreprinderea DanTrak. Între anii 2004 și 2006, domnul Pacek, directorul întreprinderii ArtemStudio, i-a furnizat un anumit număr de servicii comerciale taxabile. Cu toate acestea, domnul Pacek nici nu și-a îndeplinit obligația de a se înscrie în registrul taxei pe bunuri și servicii, nici nu a plătit TVA-ul, deși a emis facturi care atestă serviciile furnizate și care menționează taxa datorată.

15 Prin decizia din 23 martie 2007, Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, fărâ a contesta prestarea serviciilor în discuție, i-a refuzat domnului Dankowski dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, care figurează pe facturile întocmite de domnul Pacek.

16 În motivarea acestei decizii, s-a arătat că emitentul facturilor în litigiu nu fusese înregistrat ca persoană plătitoare de TVA și că, din cauza neexecutării obligației de înregistrare impuse de dispozițiile naționale aplicabile, facturile întocmite de acest operator nu dădeau dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

17 În aceste condiții, domnul Dankowski a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Tribunalul administrativ din Łódź). În susținerea acțiunii sale, domnul Dankowski a arătat, printre altele, că înregistrarea unui operator ca persoană plătitoare de TVA nu este decât un act tehnic care nu ar putea să aibă influență asupra dreptului de deducere a taxei plătite în amonte.

18 Prin hotărârea din 4 decembrie 2007, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi a respins acțiunea.

19 În recursul formulat la Naczelny Sąd Administracyjny, domnul Dankowski a invocat, printre altele, neconformitatea aplicării dispozițiilor de drept fiscal polonez cu dreptul Uniunii, precum și o interpretare eronată a articolului 17 alineatul (6) din Așasea directivă.

20 În aceste condiții, Naczelny Sad Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Normele sistemului comun al [TVA], în special dispozițiile articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă [...], se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia o persoană impozabilă nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei achitate în amonte, care rezultă dintr-o factură TVA întocmită de un operator neînregistrat în registrul taxei pe bunuri și servicii?

2) Este relevant pentru răspunsul la prima întrebare:

a) dacă este neîndoielnic faptul că operațiunile indicate în factura TVA sunt supuse TVA-ului și dacă au fost efectiv executate;

b) dacă factura conține toate informațiile impuse de dreptul comunitar;

c) dacă restricționarea dreptului persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte ce rezultă dintr-o factură întocmită de un operator neînregistrat a fost aplicabilă în ordinea juridică națională înainte de aderarea Republicii Polone la Comunitate?

3) Răspunsul la prima întrebare este condiționat de îndeplinirea unor criterii suplimentare (de exemplu, dovada că persoana impozabilă a acționat cu bună credință)?”

Cu privire la întrebările preliminare

21 Prin intermediul celor trei întrebări adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă în împrejurările specifice ale acțiunii principale și ținând seama de articolul 18 alineatul (1) litera (a) și de articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă articolul 17 alineatul (6) din această directivă se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere atunci când serviciile au fost furnizate de o astfel de persoană impozabilă.

Cu privire la prima parte a întrebărilor preliminare

22 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, că dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler, C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 42, precum și Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 33).

23 Dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, Rep., p. I-1597, punctul 24, Hotărârea din 4 iunie 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Rep., p. I-4629, punctul 70, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 55).

24 Prin urmare, regimul deducerilor, astfel stabilit, urmează să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în acest mod, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Faxworld, C-137/02, Rec., p. I-5547, punctul 37, și Hotărârea SKF, citată anterior, punctul 56).

25 În ceea ce privește acțiunea principală, este cert că serviciile în discuție au fost realizate

de un operator situat în amonte și c? serviciile men?ionate au fost utilizate de reclamantul din ac?iunea principal? în scopul opera?iunilor sale taxate.

26 În consecin??, condi?iile materiale referitoare la na?terea dreptului de deducere, prev?zute la articolul 17 alineatul (2) din A ?asea directiv?, sunt îndeplinite.

27 În ceea ce prive?te modalit??ile de exercitare a dreptului de deducere, articolul 18 alineatul 1 litera (a) din A ?asea directiv? prevede c? persoana impozabil? trebuie s? de?in? o factur? întocmit? în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din această directiv?.

28 Această din urm? dispozi?ie precizeaz? la litera (b) men?iunile care trebuie s? figureze în mod obligatoriu, în scopuri de TVA, pe facturile emise în temeiul dispozi?iilor prev?zute la articolul 22 alineatul (3) litera (a) din A ?asea directiv?, acest din urm? punct prev?zând obliga?ia fiec?rei persoane impozabile de a emite o factur? pentru prest?rile de servicii pe care le efectueaz? pentru o alt? persoan? impozabil?.

29 În ceea ce prive?te men?iunile prev?zute la articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A ?asea directiv?, instan?a de trimitere a constatat c? facturile prezentate de reclamantul din ac?iunea principal? con?ineau toate informa?iile cerute de această dispozi?ie. Din dosarul prezentat Cur?ii, precum ?i din indica?iile furnizate de guvernul polonez cu ocazia ?edin?ei reiese în special c? facturile respective con?ineau num?rul de identificare fiscal? al prestatorului de servicii în cauz?, un astfel de num?r fiind atribuit din oficiu operatorilor de autorit??ile fiscale poloneze, independent de introducerea unei cereri de înregistrare din partea lor.

30 Chiar dac? dispozi?ia men?ionat? prevede men?iunea „num?rul de identificare TVA”, este necesar s? se considere c? num?rul de identificare fiscal? atribuit în spe?? asigur? identificarea persoanei impozabile vizate ?i este, a?adar, de natur? s? îndeplineasc? cerin?ele articolului 22 alineatul (3) litera (b) a treia liniu?? din A ?asea directiv?.

31 Cu toate acestea, astfel cum a remarcat instan?a de trimitere, prestatorul respectiv, de?i a emis facturi referitoare la serviciile furnizate pentru reclamantul din ac?iunea principal?, nu s?a înregistrat la autoritatea na?ional? competent? în scopuri de TVA.

32 Astfel, articolul 22 alineatul (1) din A ?asea directiv? prevede c? fiecare persoan? impozabil? declar? când începe activitatea ca persoan? impozabil?.

33 Or, în pofida importan?ei unei astfel de înregistr?ri pentru buna func?ionare a sistemului TVA?ului, o neîndeplinire a acestei obliga?ii de c?tre o persoan? impozabil? nu poate pune în discu?ie dreptul de ducere conferit prin articolul 17 alineatul (2) din A ?asea directiv? unei alte persoane impozabile.

34 Astfel, articolul 22 alineatul (1) din A ?asea directiv? prevede numai obliga?ia persoanelor impozabile de a declara când încep, î?i modific? sau î?i înceteaz? activit??ile, dar nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul neprezent?rii unei declara?ii, s? reporteze exercitarea dreptului de deducere până la începutul efectiv al realiz?rii obi?nuite a opera?iunilor taxate sau s? priveze persoana impozabil? de exercitarea acestui drept (a se vedea Hot?rârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa ?i al?ii, C?110/98-C?147/98, Rec., p. I?1577, punctul 51, ?i Hot?rârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C?385/09, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 48).

35 Din moment ce administra?ia fiscal? competent? dispune de informa?iile necesare pentru a stabili c? persoana impozabil?, în calitate de destinatar al tranzac?iilor comerciale, este obligat? la plata TVA?ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce prive?te dreptul persoanei impozabile de a

deduce taxa achitat? în amonte, condi?ii suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercit?rii acestui drept (a se vedea Hot?rârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C?95/07 ?i C?96/07, Rep., p. I?3457, punctul 64, precum ?i Hot?rârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépít?, C?392/09, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 40).

36 Astfel, o eventual? neîndeplinire de c?tre prestatorul serviciilor a obliga?iei prev?zute la articolul 22 alineatul (1) din A ?asea directiv? nu poate repune în discu?ie dreptul de deducere de care beneficiaz? destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din aceast? directiv?.

37 Aceea?i este situa?ia articolului 22 alineatul (8) din A ?asea directiv?, în temeiul c?ruia statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru colectarea corect? a taxei ?i pentru prevenirea evaziunii fiscale. Astfel, de?i aceast? dispozi?ie permite statelor membre s? adopte anumite m?suri, acestea nu trebuie, totu?i, s? dep?easc? ceea ce este necesar în acest scop ?i, prin urmare, nu pot fi utilizate astfel încât s? repun? în discu?ie în mod sistematic dreptul de deducere a TVA?ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA (a se vedea Hot?rârea din 18 decembrie 1997, Molenheide ?i al?ii, C?286/94, C?340/95, C?401/95 ?i C?47/96, Rec., p. 7281, punctul 47, Hot?rârea Gabalfrisa ?i al?ii, citat? anterior, punctul 52, precum ?i Hot?rârea Ecotrade, citat? anterior, punctele 65 ?i 66).

38 Din aceste considera?ii rezult? c? articolul 18 alineatul (1) litera (a) ?i articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A ?asea directiv? trebuie interpretate în sensul c? o persoan? impozabil? beneficiaz? de dreptul de deducere în ceea ce prive?te TVA?ul achitat pentru prest?rile de servicii furnizate de o alt? persoan? impozabil? care nu este înregistrat? în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea con?in toate informa?iile impuse de respectivul articol 22 alineatul (3) litera (b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile men?ionate ?i a naturii serviciilor furnizate.

Cu privire la a doua parte a întreb?rilor preliminare

39 Întrucât reclamantul beneficiaz?, a?adar, de dreptul de deducere în temeiul celei de A ?asea directive, instan?a de trimitere ridic? problema dac? articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care exclude dreptul de deducere a TVA?ului pl?tit de o persoan? impozabil? unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urm? nu este înregistrat? în scopuri de TVA.

40 În aceast? privin?, trebuie s? se aminteasc? faptul c? aceast? dispozi?ie constituie o m?sur? cu caracter derogatoriu care permite, în anumite condi?ii, statelor membre s? men?in? legisla?ia existent? în materie de nedeductibilitate, la data intr?rii în vigoare a celei de A ?asea directive pentru statul membru vizat, pân? la momentul adopt?rii de c?tre Consiliu a dispozi?iilor prev?zute la acest articol (a se vedea Hot?rârea din 11 decembrie 2008, Danfoss ?i AstraZeneca, C?371/07, Rep., p. I?9549, punctul 28, precum ?i Hot?rârea din 15 aprilie 2010, X Holding ?i Oracle Nederland, C?538/08 ?i C?33/09, Rep., p. I?3129, punctul 38).

41 În ceea ce prive?te domeniul de aplicare al acestei dispozi?ii, Curtea a hot?rât c? posibilitatea acordat? statelor membre prin articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? nu constituie o putere discre?ionar? absolut? de a exclude toate bunurile ?i serviciile sau cvasitotalitatea acestora de la dreptul de deducere a TVA?ului ?i de a lipsi astfel de con?inut regimul instituit prin dispozi?iile acestei directive. Prin urmare, posibilitatea respectiv? nu se refer? la excluderi generale ?i nu dispenseaz? statele membre de obliga?ia de a preciza în mod suficient bunurile ?i serviciile pentru care dreptul de deducere este exclus (a se vedea Hot?rârea din 5 octombrie 1999, Royscot ?i al?ii, C?305/97, Rec., p. I?6671, punctele 22 ?i 24, Hot?rârea din 14 iulie 2005, Charles ?i Charles?Tijmens, C?434/03, Rec., p. I?7037, punctele 33 ?i 35, precum ?i

Hotărârea din 30 septembrie 2010, Oasis East, C-395/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 23).

42 În plus, în ceea ce privește un regim care constituie o derogare de la principiul dreptului de deducere a TVA-ului, acesta este de strictă interpretare (a se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, Rep., p. I-10921, punctul 28, și Hotărârea Oasis East, citată anterior, punctul 24).

43 În ceea ce privește acțiunea principală și eventuala aplicabilitate în speță a regimului derogatoriu prevăzut la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, este necesar să se arate că directiva respectivă a intrat în vigoare în Polonia la data aderării acestui stat membru la Uniune, și anume la 1 mai 2004. Prin urmare, această dată este relevantă în scopul aplicării dispoziției menționate mai sus în ceea ce privește acest stat membru (a se vedea Hotărârea Oasis East, citată anterior, punctul 25).

44 Pentru a aprecia reglementarea națională în discuție în acțiunea principală în raport cu articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă și cu jurisprudența menționată mai sus, este necesar să se constate că această reglementare constituie o măsură de natură generală care exclude dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru orice operațiune realizată de o persoană impozabilă care nu și-a îndeplinit obligația de înregistrare în scopuri de TVA.

45 Or, o astfel de reglementare conține o limitare a dreptului de deducere a TVA-ului care o depășește pe cea autorizată prin articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

46 Astfel, Curtea a precizat că statele membre nu sunt abilitate să mențină excluderi de la dreptul de deducere a TVA-ului care se aplică în general oricărei cheltuieli legate de achiziționarea de bunuri sau de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Rep., p. I-3459, punctele 28 și 29, precum și Hotărârea Oasis East, citată anterior, punctul 30).

47 Din ansamblul considerațiilor anterioare rezultă că articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA-ului plătit de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 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 a treia) declară:

1) Articolul 18 alineatul (1) litera (a) și articolul 22 alineatul (3) litera (b) 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006, trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată achitată pentru prestațiile de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul articol 22 alineatul (3) litera (b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate.

2) Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată plătite de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Semnături

* Limba de procedură: poloneza.