

62018CC0329

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL MICHAL BOBEK

prezentate la 22 mai 2019 (1)

Cauza C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

împotriva

SIA „Altic”

[cerere de decizie preliminară formulată de Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere a TVA-ului – Refuz – Furnizare din partea unor cocontractanți implicați în fraudă fiscală – Obligația de diligență a persoanei impozabile – Pertinența respectării de către persoana impozabilă a obligațiilor sectoriale – Regulamentul (CE) nr. 178/2002 – Obligația de trasabilitate – Regulamentul (CE) nr. 852/2004 – Regulamentul (CE) nr. 882/2004 – Înregistrarea operatorilor din sectorul alimentar”

I. Introducere

1.

SIA Altic a cumpărat semințe de rapiță de la alte două societăți și a dedus taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată în amonte aferentă operațiunilor menționate. O inspecție ulterioară efectuată de autoritățile fiscale letone a evidențiat că respectivele societăți erau întreprinderi fictive. Prin urmare, autoritățile fiscale au considerat că operațiunile nu avuseser loc și a impus SIA Altic să plătească TVA-ul aferent. SIA Altic a solicitat anularea respectivei decizii. Atât în prima instanță, cât și în apel, instanțele naționale s-au pronunțat în favoarea sa.

2.

Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia), sesizată cu recurs, exprimă îndoieli cu privire la interpretarea corectă a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (2) coroborată cu obligațiile prevăzute de legislația sectorială din domeniul dreptului produselor alimentare. Aceste îndoieli se referă la argumentul prezentat de autoritățile fiscale letone potrivit căruia SIA Altic ar fi trebuit să aibă cunoștințe despre implicarea cocontractanților și într-o fraudă privind TVA-ul, deoarece activa în sectorul produselor alimentare și era, prin urmare, obligată să își verifice partenerii comerciali la standardul mai ridicat aplicabil în acest sector, în conformitate cu obligațiile impuse de Regulamentele (CE) nr. 178/2002 (3), (CE) nr. 852/2004 (4) și (CE) nr. 882/2004 (5).

3.

Prezenta cauză oferă Curții posibilitatea de a-și rafina jurisprudența referitoare la criteriile folosite pentru a stabili, în scopul refuzării dreptului de deducere, dacă un operator „avea sau

trebuia să aibă cunoștințe?” c? participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. În special, Curții i se solicită să stabilească în ce măsură, dacă este cazul, obligațiile sectoriale specifice aplicabile operatorilor economici care își desfășoară activitatea în anumite domenii, cum ar fi cele aferente legislației privind produsele alimentare, sunt pertinente în evaluarea din perspectiva obligațiilor fiscale generale a chestiunii dacă un operator avea sau trebuia să aibă cunoștințe c? participa într-o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul.

II. Cadrul juridic

A. Directiva TVA

4.

Potrivit articolului 168 din Directiva TVA, „[î]n măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a)

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

[...]”

5.

Potrivit articolului 178, „[p]entru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a)

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

[...]”

6.

Articolul 220 din Directiva TVA prevede că „orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și în contul său, în următoarele cazuri:

(1)

pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;

[...]”

7.

Potrivit articolului 226 din Directiva TVA:

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

[...]

(4)

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

(5)

numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;

(6)

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

[...]”

8.

Articolul 273 din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

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

B. Regulamentul nr. 178/2002

9.

Considerentele (28) și (29) ale Regulamentului nr. 178/2002 sunt redactate în următorii termeni:

„(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 s? se ia m?suri pentru ca o societate având activit??i în domeniul produselor alimentare sau hranei pentru animale, inclusiv un importator, s? poat? identifica cel pu?in societatea care a furnizat produsele alimentare, hrana pentru animale, animalele sau substan?ele ce pot fi încorporate într?un produs alimentar sau în hrana pentru animale, pentru a se asigura c?, în cadrul unei investiga?ii, trasabilitatea acestora se poate face în orice etap?.”

10.

Potrivit articolului 3 din Regulamentul nr. 178/2002:

„[...]

2.

«întreprindere cu profil alimentar» înseamn? orice întreprindere, indiferent dac? are sau nu drept scop ob?inerea de profit ?i indiferent dac? este public? sau privat?, care desf??oar? oricare dintre activit??ile legate de orice etap? de produc?ie, prelucrare ?i distribu?ie a produselor alimentare;

3.

«operator în sectorul alimentar» înseamn? persoanele fizice sau juridice care r?spund de îndeplinirea cerin?elor legisla?iei alimentare în cadrul întreprinderii cu profil alimentar aflate sub controlul lor;

[...]

15.

«trasabilitate» înseamn? capacitatea de a depista ?i a urm?ri anumite produse alimentare, hran? pentru animale, un animal de la care se ob?in produse alimentare sau o substan?? destinat? încorpor?rii sau care este de a?teptat s? fie încorporat? în anumite produse alimentare sau hran? pentru animale, pe parcursul tuturor etapelor de produc?ie, prelucrare ?i distribu?ie;

16.

«etapele de produc?ie, prelucrare ?i distribu?ie» înseamn? oricare etap?, inclusiv importul, începând cu ?i incluzând produc?ia primar? a unui produs alimentar ?i terminând cu ?i incluzând depozitarea, transportul, vânzarea sau furnizarea sa c?tre consumatorul final ?i, atunci când este cazul, importul, produc?ia, fabricarea, depozitarea, transportul, distribu?ia, vânzarea ?i furnizarea hranei pentru animale;

[...]”

11.

Articolul 18 din Regulamentul nr. 178/2002 prevede:

„(1) Trasabilitatea produselor alimentare, a hranei pentru animale, a animalelor de la care se ob?in produse alimentare ?i a oric?rei alte substan?e destinat? sau prev?zut? a fi încorporat? într?un produs alimentar sau în hrana pentru animale se stabile?te pentru toate etapele produc?iei, prelucr?rii ?i distribu?iei.

(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 destinată sau prevăzută să fie încorporată 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.

(3) Operatorii din sectorul alimentar și operatorii cu activitate în domeniul hranei pentru animale dispun de sisteme și proceduri pentru identificarea celorlalte societăți către care au fost furnizate produsele lor. Aceste informații sunt puse la dispoziția autorităților competente la cerere.

(4) Produsele alimentare sau hrana pentru animale care sunt introduse pe piață sau este de așteptat să fie introduse pe piață în Comunitate sunt etichetate sau identificate în mod corespunzător pentru facilitarea trasabilității lor, prin documentație sau informații adecvate, în conformitate cu cerințele relevante ale dispozițiilor mai speciale.

(5) În conformitate cu procedura stabilită la articolul 58 alineatul (2), pot fi adoptate dispoziții pentru aplicarea cerințelor prezentului articol în sectoare specifice.”

C. Regulamentul nr. 852/2004

12.

Articolul 6 din Regulamentul nr. 852/2004 (intitulat „Controlurile oficiale, înregistrarea și aprobarea”) are următorul cuprins:

„(1) Operatorii din sectorul alimentar colaborează cu autoritățile competente în conformitate cu alte legi comunitare aplicabile sau, în absența acestora, cu legislația internă.

(2) În special, fiecare operator din sectorul alimentar comunică autorității 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.

[...]”

D. Regulamentul nr. 882/2004

13.

Articolul 31 alineatul (1) din Regulamentul nr. 882/2004 prevede următoarele:

„(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. 852/2004, Directiva 95/69/CE 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.”

III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

14.

SIA Altic (denumit în continuare „intimată”) a cumpărat semințe de rapiță de la SIA Sakorex (în lunile iulie și august 2011) și de la SIA Ulmar (în luna octombrie 2011). Semințele de rapiță au fost primite în mod corespunzător și au fost stocate într-un depozit (siloz) care aparține societății SIA Vendo. Intimata și-a dedus TVA-ul achitat în amonte aferent operațiunilor menționate.

15.

O inspecție efectuată de Valsts ieņēmumu dienests (Administrația Fiscală a Statului, Letonia, denumit în continuare „VID”) a evidențiat că SIA Sakorex și SIA Ulmar erau societăți fictive. Prin urmare, VID a decis că tranzacțiile dintre intimată și societățile respective nu avuseser loc și, printr-o decizie din 14 septembrie 2012, a impus intimei plată TVA-ului dedus anterior, o amendă și dobânzi de întârziere.

16.

Intimata a formulat o acțiune în contencios administrativ cu scopul de a obține anularea respectivei decizii administrative. În primă instanță și în apel, instanțele naționale s-au pronunțat în favoarea sa. În special, Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia) a declarat, printre altele, că nu exista nicio îndoială că produsele vizate fuseser depozitate în silozul societății SIA Vendo în cantitatea și la datele menționate în documentele relevante. În plus, documentele anexate la dosar și explicațiile oferite de intimată au demonstrat că aceasta a acționat cu bunăcredință. De asemenea, tipul operațiunii nu impunea verificarea capacității celorlalți contractanți de a furniza serviciul, întrucât vânzătorul a efectuat livrarea bunurilor în locul de livrare menționat în contract. În conformitate cu contractul încheiat între intimată și SIA Vendo, această societate era răspunzătoare pentru exactitatea informațiilor înscrise în scrisoarea de transport și pentru consecințele acestora. În sfârșit, instanța menționată a statuat că VID nu a indicat care sunt acțiunile specifice, care decurg direct din cerințe legale, pe care intimata trebuia să le fi realizat, însă nu le-a efectuat, pentru a verifica capacitatea celorlalți contractanți de a efectua operațiunea de livrare de bunuri. Astfel, Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională) a concluzionat că probele prezentate la dosar nu au demonstrat o acțiune deliberată a intimei de a obține un avantaj sub forma deducerii TVA-ului achitat în amonte.

17.

VID a formulat recurs împotriva acestei hotărâri în fața Augstākā tiesa (Curtea Supremă), instanța de trimitere. VID susține că Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională) a comis o eroare prin faptul că a considerat că nicio cerință legală nu obligă la stabilirea provenienței bunurilor achiziționate. Potrivit Regulamentului nr. 178/2002, operatorii din sectorul alimentar trebuie să poată identifica orice substanță destinat sau prevăzut să fie încorporat în produse alimentare sau în hrana pentru animale. În acest scop, operatorii dispun de sisteme și proceduri care permit ca aceste informații să fie puse la dispoziția autorităților competente, la cerere. Prin urmare, intimata avea obligația, în temeiul Regulamentului nr. 178/2002, de a realiza o verificare amănunțită a celorlalți cocontractanți, dat fiind că participau la un lanț alimentar. Intimata nu a verificat dacă ceilalți cocontractanți sunt înregistrați la Pārtikas un veterinārajā dienests (Autoritatea Alimentară și Veterinară, Letonia), astfel încât nu a efectuat nici măcar o verificare minimă a celorlalți contractanți. Acest fapt demonstrează, potrivit VID, că

intimată?tia sau ar fi trebuit să? ?tie c? respectivele opera?iuni f?ceau parte dintr?o fraud? privind TVA?ul.

18.

Intimată sus?ine c? normele invocate de VID nu sunt aplicabile întrucât semin?ele achizi?ionate erau destinate producerii de combustibil, f?r? nicio leg?tur? cu vreun fel de produse alimentare. Prin urmare, nu se justific? aplicarea legisla?iei care vizeaz? operatorii din sectorul alimentar în privin?a intimei.

19.

În acest context, Augst?k? tiesa (Curtea Suprem?) a hot?rât să suspende judecarea cauzei ?i să adreseze Cur?ii de Justi?ie urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1)

Articolul 168 litera (a) din Directiva [TVA], luând în considerare obiectivul Regulamentului (CE) nr. 178/2002 de garantare a siguran?ei alimentare (realizat, printre altele, prin asigurarea trasabilit??i 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 dovadă, 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 totodată calitatea alimentelor, îndeplinind astfel obiectivul Regulamentului (CE) nr. 178/2002?

2)

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

20.

Guvernele leton ?i spaniol, precum ?i Comisia European? au depus observa?ii scrise. Aceste p?r?i interesate ?i intimată au participat la ?edin?a care a avut loc la 6 martie 2019.

IV. Analiz?

21.

Prezentele concluzii sunt structurate după cum urmează. După câteva considera?ii introductive (A), vom men?iona jurispruden?a privind diligen?a necesară în domeniul TVA?ului în situa?iile în care se constată s?vâr?irea de fraude de către cocontractan?i (B). Vom examina în continuare prima întrebare, referitoare la aspectul dacă nerespectarea obliga?iilor sectoriale ce revin unei persoane impozabile, dar care nu au leg?tur? cu TVA?ul, precum obliga?ia de trasabilitate prev?zută la articolul 18 din Regulamentul nr. 178/2002, ar trebui să duc? la refuzarea dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte (C). Vom aborda apoi a doua întrebare, care î?i propune în esen?? să afle dacă omisiunea de a verifica dacă cocontractan?ii î?i respect? obliga?ia de înregistrare prev?zută de Regulamentul nr. 882/2004 este pertinent? atunci când analizăm dacă?

persoana impozabil? ar fi trebuit s? ?tie c? particip? la o opera?iune implicat? într-o fraud? privind TVA?ul (D).

A. Considera?ii introductive

22.

Problemele ridicate de prezenta cauz? privesc în mod exclusiv întrebarea dac? o persoan? impozabil? ar trebui s? fie privat? de dreptul de deducere în temeiul pretensei sale lipse de diligen??, apreciat? în func?ie de comportamentul acesteia în ceea ce prive?te obliga?iile sale ?i ale cocontractan?ilor s?i conform normelor sectoriale ce nu ?in de materia fiscal?. Prin urmare, se consider? de la sine în?eles c?, în caz contrar, condi?iile materiale ?i formale pentru dreptul de deducere ar fi îndeplinite.

23.

Exist? înc? dou? declara?ii factuale constatate de instan?a de trimitere pe care le vom considera certe.

24.

În primul rând, nu se contest? faptul c? cocontractan?ii intimatei s?au dovedit a fi întreprinderi fictive. De?i nu a fost posibil s? se confirme originea m?rfurilor, acestea au fost totu?i livrate ?i, aparent, de bun? calitate.

25.

În al doilea rând, instan?a de trimitere a constatat c? nu exist? nicio dovad? în sprijinul sus?inerii intimatei c? semin?ele în cauz? ar fi fost destinate produc?iei de combustibil. În contractele încheiate de intimat? cu ambii cocontractan?i exist? o clauz? potrivit c?reia produsele trebuie s? îndeplineasc? cerin?ele stabilite de Autoritatea Alimentar? ?i Veterinar?. În plus, întreprinderile identificate de c?tre intimat? ca fiind partenerii s?i comerciali nu sunt active în domeniul produc?iei de combustibil. Prin urmare, în urma evalu?rii probelor prezentate în fa?a sa, instan?a de trimitere a ajuns la concluzia c? livrarea în cauz? (?i, prin urmare, ?i intimata, în rela?ie cu livrarea respectiv?) face obiectul obliga?iilor prev?zute de Regulamentul nr. 178/2002.

B. Jurispruden?a privind fraudarea ?i dreptul de deducere a TVA?ului

26.

Importan?a dreptului de deducere a fost subliniat? de Curte în mai multe rânduri. Acesta a fost descris ca fiind un „principiu fundamental al sistemului comun de TVA” (6) ?i o „parte integrant? a mecanismului TVA?ului”, care, în principiu, nu poate fi limitat (7). Acesta este un element central al neutralit??ii sistemului TVA?ului, deoarece urm?re?te s? degreveze în întregime operatorul de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor sale economice. Prin urmare, sistemul comun de TVA garanteaz? neutralitatea în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie, în principiu, ele însele supuse TVA?ului (8).

27.

Astfel se explic? ?i motivul pentru care dreptul de deducere nu poate fi afectat de împrejurarea c? în lan?ul de aprovizionare o alt? tranzac?ie anterioar? sau ulterioar? este viciat? de o fraud? privind TVA?ul f?r? ca respectiva persoan? impozabil? s? ?tie sau s? aib? posibilitatea de a ?ti (9

).

28.

Cu toate acestea, în conformitate cu obligația generală a autorităților naționale de a preveni și de a combate fraudă privind TVA-ul, aceste autorități pot să refuze exercitarea dreptului de deducere (și, în cele din urmă, de solicitare a rambursării) în cazul în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept este invocat în scop fraudulos sau abuziv (10).

29.

Acest lucru este valabil nu numai atunci când persoana impozabilă s-a vădit o fraudă fiscală, ci și atunci când persoana impozabilă „știa sau ar fi trebuit să știe că prin achiziția sa participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul” (11). În aceste condiții, persoana impozabilă este considerată „ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor” (12), întrucât, într-o astfel de situație, persoana impozabilă ajută autorii fraudei și devine complicele acestora (13).

30.

Cu toate acestea, refuzul dreptului de deducere rămâne încă o excepție de la regula, indispensabilă, a dreptului de deducere. Autoritatea fiscală trebuie, prin urmare, să stabilească „corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă s-a vădit de furnizor sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrare” (14).

31.

Curtea a subliniat în mai multe rânduri faptul că responsabilitatea de a efectua controale revine autorităților competente, avertizând în privința transferului efectiv al obligației de a efectua controale și verificări către persoanele impozabile (15). Este, într-adevăr, sarcina administrației fiscale înseși care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis o factură și stabilească dacă destinatarul știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă. Acest lucru trebuie realizat în raport cu elemente obiective „și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine” (16).

32.

Curtea a clarificat de asemenea faptul că administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile să verifice că și emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor în discuție a respectat obligațiile care îi revin în ceea ce privește declararea și plata TVA-ului și deținerea de documente (17). Totodată, Curtea a constatat că administrația fiscală nu poate solicita unei persoane impozabile să prezinte documente care să ateste că furnizorul și-a respectat obligațiile sectoriale impuse de legislația Uniunii (18).

33.

Diligența persoanelor impozabile constituie factorul determinant. Aceasta pentru că „operatorii care iau toate măsurile care pot fi pretinse în mod rezonabil de la un operator pentru a se asigura că operațiunile lor nu sunt implicate într-o fraudă, indiferent dacă este vorba despre o fraudă privind TVA-ul sau despre alte fraude, trebuie să se poartă baza pe legalitatea acestor operațiuni fără a risca să piardă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte” (19).

34.

Nivelul de diligen?? solicitat depinde de situa?ie. Jurispruden?a Cur?ii a ar?tat în mod constant c? m?surile care pot fi pretinse în mod rezonabil de la o persoan? impozabil? depind de împrejur?rile cauzei (20). Într?adev?r, cadrul factual specific poate fi de natur? s? impun? un grad ridicat de diligen?? persoanei impozabile (de exemplu cu referire la valoarea bunurilor în contextul unei achizi?ii) (21). Atunci când exist? indicii care permit s? se presupun? existen?a unor nereguli sau a unei fraude, ?i în func?ie de circumstan?ele specifice, li se poate solicita comercian?ilor s? ob?in? informa?ii cu privire la partenerii lor de afaceri pentru a se asigura de fiabilitatea acestora (22).

35.

Cu toate acestea, exist? dou? elemente care trebuie precizate. În primul rând, pân? în prezent, aspectul contextual al nivelului de diligen?? a vizat situa?ii de fapt diferite, dar întotdeauna în cadrul domeniului de aplicare al Directivei TVA ?i al regimului s?u juridic. În al doilea rând, jurispruden?a Cur?ii referitoare la nivelul de diligen?? necesar precizeaz? de asemenea c?, chiar ?i atunci când exist? indicii privind o neregul?, administra?ia fiscal? nu poate impune în general persoanelor impozabile, pe de o parte, s? verifice dac? emiten?ii facturilor dispuneau de bunuri sau erau în m?sur? s? le livreze ?i dac? ?i?au îndeplinit propriile obliga?ii în materie de TVA, pentru a se asigura c? nu exist? nereguli sau, pe de alt? parte, s? dispun? de documenta?ia corespunz?toare (23).

36.

În concluzie, dreptul de deducere poate fi refuzat numai în cazul în care autorit??ile competente pot stabili c? persoana impozabil? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? participa la o opera?iune implicat? într?o fraud? privind TVA?ul. Nivelul de diligen?? impus persoanei impozabile pentru a îndeplini obliga?ia de diligen?? poate varia în func?ie de circumstan?e. Cu toate acestea, autorit??ile trebuie s? se bazeze pe elemente obiective pentru a determina dac? respectiva persoan? impozabil? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? participa la o opera?iune implicat? într?o fraud? privind TVA?ul. Acestea nu sunt autorizate s? transfere în sarcina destinatarului facturii efectuarea unor verific?ri care nu sunt responsabilitatea sa.

C. Prima întrebare: dreptul de deducere ?i Regulamentul nr. 178/2002

37.

Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere ridic? problema relevan?ei respect?rii obliga?iei de trasabilitate impuse prin articolul 18 din Regulamentul nr. 178/2002 pentru a aprecia dac? o persoan? impozabil? care este un operator în sectorul alimentar ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? participa la o opera?iune implicat? într?o fraud? privind TVA?ul pentru a refuza dreptul de deducere.

38.

În opinia noastră, nerespectarea obliga?iilor sectoriale ce revin unei persoane impozabile, dar care nu sunt impuse de normele în materie de TVA, cum ar fi obliga?ia de trasabilitate prev?zut? de articolul 18 din Regulamentul nr. 178/2002, nu este, în sine, decisiv? pentru refuzarea dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte. Cu alte cuvinte, o posibil? nerespectare a unor astfel de obliga?ii sectoriale nu poate fi asimilat? în mod automat cu constatarea c? persoana impozabil? ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunea a fost implicat? într?o fraud? privind TVA?ul (1). În condi?iile în

care legislația sectorială impune într-adevăr unei persoane impozabile o obligație legală clară și mai extinsă de a identifica cocontractanții, nerespectarea acestor obligații sectoriale poate face parte din analiza generală care urmează să fie efectuată de instanța de trimitere, ca unul dintre elementele obiective avute în vedere pentru a stabili ce măsuri pot fi solicitate unei astfel de persoane impozabile, pentru a se convinge că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă privind TVA-ul și să verifice de unul dintre furnizorii săi (2).

1. Nerespectarea obligației de a garanta trasabilitatea nu este echivalentă cu „ar fi trebuit să știe” despre o fraudă privind TVA-ul

39.

Guvernul leton consideră că, chiar dacă nu există nicio dovadă în speță că intimata știa că participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, numeroase elemente indică faptul că aceasta ar fi trebuit să fie conștientă de acest fapt. Intimata nu a avut inițiativa contactării cocontractanților săi. Dimpotrivă, această din urmă a contactat intimata, răspunzând la anunșurile publicate de aceasta în mass-media. Produsele nu au fost recepționate direct de intimată, ci printr-un intermediar, care nu a verificat informațiile referitoare la furnizori.

40.

În pofida faptului că, potrivit jurisprudenței naționale, nu există nicio obligație generală de a verifica partenerii de afaceri, situația este diferită în sectorul alimentară. Guvernul leton susține că, în baza obligației de trasabilitate impuse prin Regulamentul nr. 178/2002, întreprinderile care își desfășoară activitatea în sectorul alimentară au obligația de a efectua verificări amănunțite în ceea ce privește cocontractanții lor. În plus, declarând că semințele erau destinate producției de combustibil, intimata a arătat că avea cunoștințe despre cerințele mai stricte aplicabile industriei alimentare și că a încercat să se sustragă de la acestea. În cadrul țedinței, guvernul leton a explicat în continuare că, în opinia sa, obligația de trasabilitate prevăzută la articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002 include obligația de a verifica dacă cocontractanții sunt înregistrați corespunzător la Autoritatea Alimentară și Veterinară.

41.

Guvernul spaniol susține că intimata nu și-a respectat obligația de a identifica întreprinderile care au furnizat semințele de rapiță. Această obligație rezultă din articolul 18 din Regulamentul nr. 178/2002. Neidentificarea furnizorilor a avut două consecințe: un risc pentru siguranța alimentară și faptul că intimata nu a luat cunoștință de caracterul fictiv al furnizorilor săi și de existența unor fraude în cadrul lanțului TVA-ului. Această încălcare a condițiilor materiale pe care trebuie să le respecte persoana impozabilă, deși nu este de natură fiscală, a avut consecințe negative pentru colectarea TVA-ului datorat.

42.

Ne vedem obligați să nu fim de acord, atât în plan structural (și anume cu faptul că o eventuală nerespectare a obligațiilor sectoriale ar avea în mod necesar drept consecință refuzarea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte), cât și în ceea ce privește obligația specifică pe care ar conține-o articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002. În prezenta secțiune vom explica de ce propunerea avansată de ambele guverne este incorectă din punct de vedere structural. În secțiunea care urmează vom explica motivele pentru care considerăm că interpretarea dată de acestea domeniului de aplicare al obligației specifice impuse prin articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002 este de asemenea problematică.

43.

Cu titlu introductiv la discuția generală, este important de menționat că jurisprudența Curții a confirmat în mod constant că principiul neutralității fiscale nu permite nicio distincție între tranzacțiile licite și cele ilicite în scopuri de TVA, deoarece faptul că activitățile în cauză sunt ilegale nu modifică natura lor economică (24). Această constatare se aplică activităților care sunt, în sine, ilegale și de asemenea în cazul în care există o proximitate între bunurile livrate sau serviciile prestate și activități ilegale. Astfel, de exemplu, în *Hotărârea Coffeeshop Siberië* (25) Curtea a concluzionat că închirierea unei mese unei terțe părți pentru a vinde canabis într-un coffeeshop din Amsterdam se încadrează în domeniul de aplicare al normelor privind TVA-ul, chiar dacă în temeiul legislației naționale acea activitate constituie complicitate la infracțiunea de trafic de „droguri ușoare”.

44.

A fortiori, în împrejurări precum cele din prezenta cauză, faptul că o operațiune (în mod evident legală din punctul de vedere al obiectului său) este realizată într-un context în care se afirmă că ar fi fost încălcate una sau mai multe obligații legale sectoriale este mult mai îndepărtat de vreo ilegalitate și, prin urmare, lipsit de relevanță din punct de vedere economic în ceea ce privește aplicarea TVA-ului. Aadar, nu există nicio îndoială că operațiunea în discuție intră sub incidența normelor privind TVA-ul, inclusiv a dreptului de deducere.

45.

Există cel puțin trei argumente de principiu pentru care, în general, nu poate fi adoptată interpretarea prezentată de guvernul leton și de cel spaniol: imperativul legalității, diferențele în ceea ce privește logica și obiectivele fiecărui regim și problema (cumulării potențiale a) sancțiunilor.

46.

În primul rând, pur și simplu nu există niciun temei juridic, nici în legislația Uniunii, nici, aparent, în dreptul național, pentru includerea automată a cerințelor sectoriale (diverse) în regimul general al TVA-ului. Potrivit articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, exercitarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea unei facturi și, potrivit articolului 220 alineatul (1) din directiva menționată, o astfel de factură trebuie emisă pentru orice livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuată de o persoană impozabilă către altă persoană impozabilă. Articolul 226 din Directiva TVA enumeră (în mod exhaustiv) elementele care trebuie să apară în mod obligatoriu pe factură, printre care se menționează numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului. Obligația de a include aceste date revine emitentului facturii și trebuie considerată una dintre cerințele formale ale unei facturi valabile.

47.

În speță, rezultă din cele prezentate de intimată în cadrul procedurii că aceste condiții au fost îndeplinite în mod corespunzător și că, în plus, intimata a verificat înregistrarea furnizorilor și în registrul TVA-ului.

48.

În afară de acea obligație clar menționată în ceea ce privește TVA-ul, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă, pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și

pentru a preveni evaziunea fiscală, în măsura în care aceste obligații nu impun obligații de facturare suplimentare și numai dacă astfel de obligații nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite (26).

49.

Independent de problema dacă obligațiile suplimentare legate de trasabilitate ce le revin comercianților activi în sectorul alimentar ar fi astfel compatibile cu articolul 273 din Directiva TVA, reiese din răspunsurile guvernului leton la întrebările adresate de Curte în cursul procedurii, de fapt, legislația națională nu stabilea nicio astfel de obligație suplimentară.

50.

Astfel, ceea ce se sugerează pare a fi doar o „chestiune de interpretare creativă”, fără niciun temei juridic explicit în legislația națională și nici în dreptul Uniunii. În ceea ce privește cerințele specifice și explicite care decurg din dreptul Uniunii, vom reveni în secțiunea următoare la cerințele specifice prevăzute la articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002 (27).

51.

În al doilea rând, este destul de clar că fiecare regim, atât sistemul general de TVA, pe de o parte, cât și diferitele instrumente de reglementare a produselor alimentare pe piața internă, pe de altă parte, urmăresc un obiectiv și o logică de reglementare diferite. Un regim nu există ca să îl consolideze pe celălalt. Acest aspect este reflectat și de problematica sancțiunilor pentru nerespectarea oricăruia dintre cele două instrumente, acestea fiind de asemenea distincte.

52.

În al treilea rând, miezul problemei în cele două aspecte anterioare nu este numai chestiunea privind posibila sancțiune sub forma refuzului de a permite deducerea TVA-ului achitat în amonte fără un temei juridic corespunzător, ci și pericolul cumulării efective de sancțiuni prevăzute de regimuri juridice diferite. Într-adevăr, interpretarea susținută de guvernele letonă și spaniolă ar transforma refuzul dreptului de deducere într-o sancțiune suplimentară pentru o neregulă comisă de o persoană impozabilă într-o sferă de reglementare diferită (28). Există deja consecințe specifice în cazul nerespectării obligațiilor impuse prin Regulamentul nr. 178/2002, astfel cum rezultă în mod clar din articolul 17 alineatul (2), conform căruia statele membre stabilesc normele privind penalizările aplicabile pentru încălcarea legislației alimentare și a hranei pentru animale.

53.

În plus, există un argument sistemic care, în opinia noastră, face imposibilă acceptarea argumentelor invocate de guvernele spaniolă și letonă. Dreptul de deducere a TVA-ului ar trebui condiționat de existența și de conținutul reglementărilor sectoriale și a obligațiilor specifice care nu au nicio legătură cu materia TVA-ului. Ar trebui să se aplice automat criterii diferite privind diligența, de facto, în funcție de ceea ce se vinde în cadrul fiecărui contract. Ar fi atunci posibil ca, în unele sectoare cerințele să fie chiar mai mici decât cele prevăzute de Directiva TVA?

54.

Consecințele sistemice ale unei astfel de abordări ar transforma într-adevăr dreptul de deducere într-un drept à géométrie variable, deoarece condițiile pentru un astfel de drept ar depinde de existența altor obligații sectoriale suplimentare legate de obligația de a verifica cocontractanții.

55.

În sfârșit, în sprijinul argumentației sale, guvernul leton face trimitere la jurisprudența Curții potrivit căreia „refuzul unui drept sau al unui avantaj ca urmare a unor fapte abuzive sau frauduloase nu este decât simpla consecință a constatării că, în caz de fraudă sau de abuz de drept, condițiile obiective necesare pentru obținerea avantajului urmărit nu sunt în realitate îndeplinite și că, în consecință, un asemenea refuz nu necesită un temei legal specific” (29). Este suficient să se arate, ca răspuns la acest argument, că această jurisprudență se referă la condițiile obiective cuprinse în normele fiscale, iar nu în instrumente legislative fără legătură cu reglementarea în materie de TVA, precum Regulamentul nr. 178/2002.

56.

În concluzie, o potențială încălcare a Regulamentului nr. 178/2002 nu are nicio consecință directă și automată asupra dreptului de deducere a TVA-ului. Expresia „știa sau ar fi trebuit să știe” este utilizată în jurisprudența Curții pentru a stabili un standard general de diligență în materia TVA-ului. Aceasta nu permite echivalarea nerespectării oricăreia dintre obligațiile impuse unei persoane impozabile prin oricare dintre instrumentele de reglementare cu neîndeplinirea obligației de diligență necesară în materie de TVA.

2. Un potențial element de care trebuie să se țină seama

57.

Cu toate acestea, sectorul specific în care funcționează o persoană impozabilă, precum și obligațiile sectoriale ce îi revin pot juca un rol în aprecierea aspectului dacă o persoană impozabilă ar fi trebuit să știe că participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, ținând cont în mod corespunzător de toate circumstanțele specifice pertinente ale unui caz dat.

58.

Așa cum susține în mod întemeiat Comisia, nerespectarea obligațiilor care decurg din normele sectoriale din legislația în domeniul alimentar poate fi considerată doar un element printre alți factori obiectivi în cadrul analizei efectuate pentru a stabili dacă persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. Astfel, după cum a subliniat Comisia, în cadrul operațiunilor care implică lanțul alimentar se impune un nivel deosebit de ridicat de diligență.

59.

În acest context, autoritățile naționale ar putea să se bazeze, coroborat cu alte elemente pertinente, pe comportamentul unei persoane impozabile prin raportare la obligațiile specifice care sunt corespunzătoare în contextul normativ în care își desfășoară activitatea economică persoana respectivă.

60.

Acestea fiind spuse, încă nu ne este pe deplin clar în ce fel ar putea să fie utilă o astfel de afirmație generală pentru autoritatea fiscală națională în contextul prezentei cauze, dintr-un motiv foarte simplu: în opinia noastră, domeniul de aplicare precis al obligației de trasabilitate stabilite prin articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002 este mai restrâns decât cel sugerat de guvernul leton.

61.

Articolul 18 din Regulamentul nr. 178/2002 ?i obliga?ia de trasabilitate prev?zut? la acesta au fost introduse astfel încât „s? se poat? face retrageri orientate cu precizie ?i cu un scop bine determinat sau s? se ofere informa?ii consumatorilor sau oficialilor responsabili cu controlul, evitându-se astfel perturb?ri majore în eventualitatea apari?iei unor probleme în domeniul siguran?ei produselor alimentare” (30). În acest scop, articolul 18 alineatul (2) stabile?te obliga?ia operatorilor din sectorul alimentar ?i a operatorilor cu activitate în domeniul hranei pentru animale de a putea identifica orice persoan? de la care au fost aproviziona?i cu un produs alimentar, o hran? pentru animale, un animal de la care se ob?in produse alimentare sau orice substan?? destinat? sau prev?zut? s? fie încorporat? într?un produs alimentar sau hran? pentru animale. În acest scop, respectiva dispozi?ie stabile?te faptul c? ace?ti operatori dispun de sisteme ?i proceduri care permit ca aceste informa?ii s? fie puse la dispozi?ia autorit??ilor competente, la cerere.

62.

Cu toate acestea, astfel cum în mod corect subliniaz? instan?a de trimitere, obliga?ia de identificare impus? prin articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002 nu este detaliat? mai mult. Aceast? dispozi?ie nu precizeaz? modul în care trebuie s? se asigure trasabilitatea ?i nu precizeaz? nici m?surile pe care trebuie s? le ia comercian?ii sau ce informa?ii trebuie verificate.

63.

Prin urmare, domeniul de aplicare al obliga?iei trebuie interpretat literal: obliga?ia de a identifica orice persoan? de la care au fost aproviziona?i înseamn?, în opinia noastră?, obliga?ia de a fi în m?sur? s? identifice, la cerere, furnizorul individual imediat de la care comerciantul a achizi?ionat produsul alimentar. Nici mai mult, nici mai pu?in. În mod normal, capacitatea de a identifica se refer? la numele ?i la adresa persoanei respective (31). Dincolo de acest aspect, în mod categoric nu se poate afirma c? articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002 instituie vreo obliga?ie sistematic? de a verifica în mod specific înregistrarea la autorit??ile competente.

64.

O astfel de nerespectare a obliga?iei de trasabilitate impuse prin articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002, în?eleas? ca obliga?ia de a identifica furnizorii imedia?i prin nume ?i adres?, ar putea, într?adev?r, s? fie luat? în considerare, printre alte elemente relevante, în cadrul analizei globale a diligen?ei impuse unei persoane impozabile (32).

65.

Este adev?rat c? informa?iile care trebuie incluse de emitent în factur? în scopuri de TVA corespund, în ceea ce prive?te numele ?i adresa, cu elementele esen?iale care ar trebui s? fie verificate în conformitate cu obliga?ia de trasabilitate prev?zut? la articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002 pentru a identifica furnizorul imediat în cadrul lan?ului alimentar.

66.

Cu toate acestea, trebuie subliniat, în conformitate cu considera?iile expuse în sec?iunea anterioar? a prezentelor concluzii, c? aceast? coresponden?? nu permite comasarea celor dou? seturi de obliga?ii.

67.

Ca o observație finală, în unele cazuri ar putea fi plauzibil să sugerăm că un operator din sectorul alimentar diligent ar fi trebuit să efectueze verificări suplimentare pentru identificarea partenerului său contractual în scopul îndeplinirii cerinței de trasabilitate și, prin urmare, neefectuarea acestora ar putea fi luată în considerare ca unul dintre elementele care conduc, în cele din urmă, împreună cu alte constatări factuale, la concluzia că un astfel de comerciant avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștințe despre fraudă privind TVA-ul. Cu toate acestea, în alte împrejurări, în special în absența oricăror alte indicații factuale, o astfel de constatare va avea o valoare limitată sau chiar nulă: obligația de trasabilitate în sine nu are nimic în comun cu fraudă privind TVA-ul. Fraudă privind TVA-ul poate fi comisă de o întreprindere care respectă pe deplin toate cerințele de trasabilitate. Dimpotrivă, chiar și o întreprindere care, indiferent de motiv, nu îndeplinește unele cerințe de trasabilitate într-un anumit caz, poate, din punctul de vedere al TVA-ului, să desfășoare o operațiune legală și legitimă.

68.

Prin urmare, nerespectarea nivelului de diligență impus în conformitate cu obligația de trasabilitate în Regulamentul nr. 178/2002 poate fi pertinentă în contextul refuzului dreptului de deducere a TVA-ului numai în cazul în care, ținând seama de circumstanțele specifice, acesta constituie unul dintre elementele obiective care indică faptul că persoana impozabilă ția sau ar fi trebuit să ție că, în pofida faptului că operațiunea în cauză îndeplinea criteriile obiective pentru o „livrare de bunuri”, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul (33).

3. Concluzie intermediară

69.

În consecință, considerăm că nerespectarea obligației de trasabilitate prevăzute la articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002 nu poate conduce în mod automat și ca unic criteriu decisiv la concluzia că un contribuabil „ar fi trebuit să ție” că participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul.

70.

Propunem, așadar, Curții să răspundă la prima întrebare în sensul că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA împiedică autoritățile naționale să refuze deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru unicul motiv că o persoană impozabilă implicată în lanțul alimentar nu a reușit să efectueze verificări în ceea ce privește cocontractantul său în conformitate cu obligația de trasabilitate prevăzută la articolul 18 din Regulamentul (CE) nr. 178/2002. Nerespectarea obligațiilor impuse de această dispoziție poate fi luată în considerare, împreună cu alți factori relevanți pentru circumstanțele cazului, în cadrul aprecierii globale care trebuie efectuată de instanța de trimitere pentru ca aceasta să evalueze diligența unei persoane impozabile.

D. A doua întrebare: o obligație de a verifica înregistrarea?

71.

Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 6 din Regulamentul nr. 852/2004 și articolul 31 din Regulamentul nr. 882/2004 impun ca partea care încheie contracte cu un operator din sectorul alimentar să verifice dacă acesta este înregistrat în mod corespunzător. În plus, instanța de trimitere dorește să afle dacă această verificare este pertinentă pentru a stabili dacă partea respectivă ția sau ar fi trebuit să ție că

participa la o opera?iune cu o întreprindere fictiv?, în scopul deducerii TVA?ului.

72.

Guvernul leton afirm? c? participan?ii din sectorul alimentar trebuie s? respecte un standard mai ridicat de diligen?ă, care cuprinde obliga?ia de a verifica dac? partenerii lor de afaceri sunt înregistra?i în mod corespunz?tor. Potrivit acestui guvern, articolul 6 din Regulamentul nr. 852/2004 și articolul 31 din Regulamentul nr. 882/2004 impun această obliga?ie persoanelor impozabile din sectorul alimentar. În consecin?ă, o astfel de verificare este pertinent? pentru a stabili dac? o persoan? impozabil? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? are de?a face cu o societate fictiv?.

73.

Comisia consider? c? este de neconceput supunerea dreptului de deducere condi?iei ca persoanele impozabile s? verifice înregistrarea partenerilor lor comerciali în registrele na?ionale specifice în domeniul siguran?ei produselor alimentare. Comisia subscrie la opinia, exprimat? de instan?a de trimitere, potrivit c?reia absen?a unei astfel de înregistr?ri nu conduce în mod automat la concluzia c? activitatea economic? este fictiv? sau c? opera?iunea nu a fost desf??urat? cu persoana care figureaz? în documentele furnizate. Verificarea înregistr?rii adecvate a unui partener de afaceri nu ofer? nicio garan?ie c? opera?iunea nu este de natur? frauduloas?, deoarece fraudă nu este în exclusivitate apanajul societ??ilor neînregistrate. Cu toate acestea, în cazul în care o persoan? impozabil? intr? într-o rela?ie contractual? cu o alt? parte dup? ce a descoperit c? aceasta nu este înregistrat? în mod corespunz?tor, acest element poate fi luat în considerare de c?tre autorit??ile competente și de c?tre instan?ele na?ionale.

74.

Nu putem decât s? fim de acord cu Comisia.

75.

Indiferent de utilitatea – îndoielnic? – a verific?rii unui astfel de registru în vederea prevenirii sau a identific?rii fraudei (34), pozi?ia guvernului leton este pur și simplu neconving?toare. Argumentele aduse de guvernul leton se bazeaz? pe o pretins? neefectuare de c?tre intimat? a verific?rii cocontractan?ilor și pentru a constata dac? ace?tia au respectat obliga?ia privind înregistrarea în registrul întreprinderilor care desf??oar? activit??i în domeniul alimentar. Cu toate acestea, și dincolo de faptul c? verificarea faptului c? partenerii comerciali î?i respect? propriile obliga?ii sectoriale de înregistrare dep??ește practicile comerciale obi?nuite, pur și simplu nu exist? niciun temei juridic pentru impunerea acestei obliga?ii.

76.

Într?adev?r, o astfel de obliga?ie nu are temei juridic nici în Regulamentul nr. 852/2004, nici în Regulamentul nr. 882/2004. Potrivit articolului 6 din Regulamentul nr. 852/2004, fiecare operator din sectorul alimentar comunic? autorit??ii competente, în condi?iile solicitate de aceasta, toate unit??ile aflate sub controlul său care deruleaz? oricare dintre etapele de produc?ie, prelucrare și distribu?ie a produselor alimentare, în vederea înregistr?rii fiec?reia dintre aceste unit??i. În contextul prezentei cauze, această obliga?ie ar reveni partenerilor de afaceri ai intimatei, nu intimatei.

77.

Regulamentul nr. 882/2004 se refer? la controalele oficiale pe care trebuie s? le efectueze

autoritățile naționale în vederea verificării respectării legislației în domeniul alimentar. Articolul 31 din acest regulament impune obligații exclusiv în sarcina autorităților naționale, referitoare la procedurile de înregistrare care trebuie stabilite pentru operatorii din sectorul hranei pentru animale și din sectorul alimentar.

78.

În plus, după cum s-a arătat în secțiunea C din prezentele concluzii, obligația de a verifica dacă partenerii comerciali își respectă propriile obligații de înregistrare conform legislației alimentare sectoriale specifice nu rezultă nici din obligația de trasabilitate impusă de articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002.

79.

În consecință, nu numai că această obligație nu se regăsește niciieri în Directiva TVA, dar este de asemenea complet absentă din reglementările sectoriale specifice în domeniul legislației alimentare. Astfel, spre deosebire de interpretarea articolului 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002, în care, deși limitate, ar putea exista anumite discuții cu privire la domeniul de aplicare exact al obligației impuse prin această dispoziție în ceea ce privește prima întrebare, nimic nu ar putea justifica interpretarea propusă de guvernul Letoniei cu privire la întrebarea 2.

80.

Nu putem decât să reiterăm faptul că jurisprudența Curții precizează că obligația de prudență și standardul de diligență pretinse din partea comercianților nu pot conduce la un transfer al responsabilității autorităților de a efectua controale și verificări cu privire la obligațiile de înregistrare sectoriale către întreprinderile din acest sector, impunându-le acestora sarcina de a asigura că emitentii de facturi respectă aceste obligații. Într-adevăr, atunci când autoritățile fiscale naționale, în urma constatării unor nereguli și/vârșite de furnizor, urmăresc să stabilească faptul că destinatarul ția sau ar fi trebuit să ție că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, nu pot să solicite destinatarului să efectueze verificări care nu sunt responsabilitatea sa (35).

81.

În ceea ce privește situația, invocată de Comisie, în care o persoană imposibilă efectuează verificări din proprie inițiativă și decide să colaboreze cu un partener de afaceri în pofida faptului că a descoperit o neregulă, această considerație poate face parte din evaluarea de ansamblu a situației de fapt concrete de către autoritățile și instanțele naționale în scopul de a determina dacă persoana imposibilă avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștințe despre o fraudă.

82.

Prin urmare, articolul 6 din Regulamentul nr. 852/2004 și articolul 31 din Regulamentul nr. 882/2004 nu impun unui operator din sectorul alimentar să verifice înregistrarea partenerilor și comerciali în registrul relevant din sectorul alimentar. A fortiori, neefectuarea verificării unei astfel de înregistrări este lipsită de relevanță pentru a stabili, în contextul dreptului de deducere a TVA-ului, dacă partea respectivă ția sau ar fi trebuit să ție că participa la o operațiune cu o întreprindere fictivă.

V. Concluzie

83.

Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia) după cum urmează:

„1)

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată împiedică autoritățile naționale să refuze deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru unicul motiv că o persoană impozabilă implicată în lanțul alimentar nu a reușit să efectueze verificări în ceea ce privește cocontractantul său în conformitate cu obligația de trasabilitate prevăzută la articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor generale ale legislației în domeniul alimentar, de înființare a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentelor și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței alimentelor. Cu toate acestea, nerespectarea obligațiilor impuse de această dispoziție poate fi, în cele din urmă, luată în considerare, împreună cu alți factori relevanți pentru circumstanțele cazului, în cadrul aprecierii globale care trebuie efectuată de instanța de trimitere pentru ca aceasta să evalueze diligența unei persoane impozabile.

2)

Articolul 6 din Regulamentul (CE) nr. 852/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind igiena produselor alimentare și articolul 31 din Regulamentul (CE) nr. 882/2004 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 impun unui operator din sectorul alimentar să verifice înregistrarea partenerilor săi comerciali în registrul relevant din sectorul alimentar. Faptul că persoana impozabilă nu a verificat dacă un cocontractant este înregistrat în conformitate cu articolul 6 din Regulamentul nr. 852/2004 nu este pertinent atunci când se analizează, în contextul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112, dacă o întreprindere reală sau ar fi trebuit să participe la o operațiune cu o întreprindere fictivă.”

(1) Limba originală: engleza.

(2) Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

(3) Regulamentul 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, denumit în continuare „Regulamentul nr. 178/2002”).

(4) Regulamentul Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind igiena produselor alimentare (JO 2004, L 139, p. 1, rectificare în JO 2004, L 226, p. 3, Ediție specială, 13/vol. 44, p. 173, denumit în continuare „Regulamentul nr. 852/2004”).

(5) Regulamentul 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, denumit în continuare „Regulamentul nr. 882/2004”).

(6) Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 26 și jurisprudența citată).

(7) Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 24 și jurisprudența citată).

(8) Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 27 și jurisprudența citată).

(9) Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 45 și 46 și jurisprudența citată).

(10) Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 55 și jurisprudența citată), sau Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 43).

(11) Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 40 și jurisprudența citată).

(12) Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 56).

(13) Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 57).

(14) Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 49).

(15) A se vedea în acest sens Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 50), sau Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 51 și jurisprudența citată).

(16) Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 50 și jurisprudența citată).

(17) Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 61), și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 61).

(18) Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 42), cu privire la relevanța, în scopul dreptului de deducere, a incapacității de a prezenta documente care s-au provenit de la emitentul facturii și care s-au menționează 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 cernelor 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), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1791/2006 al Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 2006, L 363, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 7, p. 15).

(19) Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 53 și jurisprudența citată).

(20) Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 59).

(21) Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punctul 74).

(22) Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 60).

(23) Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 52 și jurisprudența citată).

(24) A se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 1999, Coffeeshop Siberië (C-158/98, EU:C:1999:334, punctele 21 și 22), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 50 și jurisprudența citată).

(25) Hotărârea din 29 iunie 1999 (C-158/98, EU:C:1999:334).

(26) A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctele 49 și 50, precum și jurisprudența citată).

(27) Punctele 60-63 de mai jos.

(28) Argumentum ad absurdum: de fapt, de ce ne-am opri în acest punct? Nu ar trebui ca o pretinsă lipsă de diligență din partea unei întreprinderi într-unul din sectoarele sau domeniile sale de activitate (furnizare de produse alimentare) să stabilească de asemenea dacă respectiva întreprindere a acționat ca un „operator diligent” și sub alte regimuri juridice care implică fonduri publice sau chiar pe cele private?

(29) Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 32).

(30) Considerentul (28) al Regulamentului (CE) nr. 178/2002.

(31) Această interpretare este confirmată de Orientările privind punerea în aplicare a articolelor 11, 12, 14, 17, 18, 19 și 20 din Regulamentul (CE) nr. 178/2002 cu privire la legislația alimentară generală, adoptate de Comitetul permanent pentru lanțul alimentar și sănătatea animală al Comisiei. Cu privire la articolul 18, aceste orientări indică faptul că operatorii din sectorul alimentar trebuie să dispună de un sistem care le permite să identifice furnizorul (furnizorii) imediat (imediate) și clientul (clienții) imediat (imediate) al (ai) produselor lor. În ceea ce privește informațiile care trebuie înregistrate, orientările menționează numele și adresa furnizorului.

(32) Pe de altă parte, obligațiile mai stricte privind trasabilitatea, care sunt cuprinse în Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 931/2011 al Comisiei din 19 septembrie 2011 privind cerințele în materie de trasabilitate a alimentelor de origine animală stabilite în Regulamentul (CE) nr. 178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului (JO 2011, L 242, p. 2), care se referă la obligația de a identifica de asemenea proprietarul produselor, nu pot fi pertinente pentru a evalua dacă persoana impozabilă a acționat în speță cu diligența necesară, având în vedere că aceste obligații se referă doar la produsele alimentare de origine animală.

(33) Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 59).

(34) În condițiile în care observația finală în ceea ce privește cerința în materie de trasabilitate

de la punctul 67 de mai sus se aplică a fortiori în acest caz.

(35) A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 50 și jurisprudența citată).