HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

18 mai 2017*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată (TVA) — Directiva 2006/112/CE — Articolul 314 — Regimul marjei de profit — Condiții de aplicare — Refuzul autorităților fiscale naționale de a acorda unei persoane impozabile beneficiul dreptului de a aplica regimul marjei de profit — Mențiuni pe facturi referitoare atât la aplicarea de către furnizor a regimului marjei de profit, cât și la scutirea de TVA — Neaplicarea de către furnizor a regimului marjei de profit livrării — Indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude la livrare”

În cauza C-624/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania), prin decizia din 2 noiembrie 2015, primită de Curte la 23 noiembrie 2015, în procedura

„Litdana” UAB

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

cu participarea:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul E. Juhász, președinte de cameră, domnul C. Vajda (raportor) și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 ianuarie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru „Litdana” UAB, de P. Gruodis, advokatas;

— pentru guvernul lituanian, de K. Dieninis, de D. Stepanienė și de D. Kriaučiūnas, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: lituaniana.

— pentru guvernul cipriot, de K.-K. Kleanthous și de E. Symeonidou, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 226 punctele 11 și 14 și a articolului 314 literele (a) și (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între „Litdana” UAB, pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direcția Națională Fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania, denumită în continuare „Direcția Națională Fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestei autorități de a-i acorda dreptul de a aplica regimul de impozitare a marjei de profit pentru calcularea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente vânzării de vehicule second-hand achiziționate de la o întreprindere daneză.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (51) al Directivei TVA are următorul cuprins:

„Este necesar a se adopta un sistem comunitar de impozitare aplicabil bunurilor second-hand, operelor de artă, antichităților și obiectelor de colecție, cu scopul de a evita dubla impozitare și denaturarea concurenței între persoanele impozabile.”

4 Potrivit articolului 226 din această directivă:

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

[…]

11. în cazul unei scutiri, trimiterile la dispoziția aplicabilă conform prezentei directive sau la dispoziția națională corespondentă sau la orice altă trimitere care indică faptul că livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor [este scutită];

[…]

14. în cazul în care se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunurile second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități, mențiunea «regimul marjei – bunuri second-hand»; «regimul marjei – obiecte de artă» sau «regimul marjei – obiecte de colecție și antichități», după caz;

[…]”

5 Articolul 313 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.”

6 Articolul 314 din aceeași directivă prevede:

„Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate de una dintre următoarele persoane:

(a) o persoană neimpozabilă;

(b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;

(c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

7 Potrivit articolului 315 din Directiva TVA:

„Baza impozabilă pentru livrarea de bunuri prevăzută la articolul 314 este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, din care se scade valoarea TVA aferentă marjei de profit.

Marja de profit a comerciantului persoană impozabilă este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare.”

8 Articolul 323 din Directiva TVA prevede:

„Persoanele impozabile nu pot deduce din TVA pe care au obligația de a o plăti TVA datorată sau achitată pentru bunurile care le-au fost livrate sau urmează să le fie livrate de un comerciant persoană impozabilă, în măsura în care livrarea bunurilor respective de comerciantul persoană impozabilă se supune regimului marjei.”

9 Articolul 325 din această directivă prevede:

„Comerciantul persoană impozabilă nu poate să menționeze, în mod distinct, pe facturile pe care le emite TVA aferentă livrărilor de bunuri cărora le aplică regimul marjei.”

Dreptul lituanian

10 Articolul 106 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nº IX-751 (Legea nr. IX-751 a Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată) din 5 martie 2002 (Žin., 2002, nr. 35-1271), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul"), prevede:

„1. O persoană impozabilă în scopuri de TVA care livrează bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și/sau antichități, în sensul articolului respectiv, trebuie să calculeze TVA-ul pentru bunurile second-hand, pentru obiectele de artă, pentru obiectele de colecție și pentru antichitățile livrate în conformitate cu normele detaliate prevăzute în prezenta secțiune. Dispozițiile acestei secțiuni se aplică persoanelor impozabile în scopuri de TVA care, în cadrul activității lor economice, sunt constant angajate în livrarea de bunuri second-hand, de obiecte de artă, de obiecte de colecție și/sau de antichități. Atunci când o persoană impozabilă în scopuri de TVA livrează propriile active corporale fixe second-hand, se consideră că, în cazul unor asemenea tranzacții, ea îndeplinește cerințele prezentului alineat privind angajarea constantă în livrarea de bunuri second-hand.

2. Dispozițiile acestei secțiuni se aplică atunci când o persoană impozabilă în scopuri de TVA livrează bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și/sau antichități achiziționate pe teritoriul Uniunii Europene fără TVA, bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și/sau antichități la achiziționarea cărora a fost aplicat regimul special în cauză sau vehicule second-hand la achiziționarea cărora în statul membru de expediție au fost aplicate dispozițiile tranzitorii speciale pentru vehicule second-hand aplicabile în statul membru respectiv. […]"

11 Articolul 107 alineatele 1 și 2 din Legea privind TVA-ul prevede:

„1. Atunci când sunt livrate bunurile menționate la articolul 106 alineatul 2 din [Legea privind TVA-ul], suma impozabilă este marja de profit a vânzătorului, calculată în modul prevăzut la alineatul 2 al prezentului articol.

2. Marja de profit a vânzătorului se calculează ca diferență între contraprestația (fără TVA) care a fost sau urmează să fie primită de vânzător pentru bunurile livrate și suma (cu TVA) care a fost sau urmează să fie plătită de el furnizorului său la achiziționarea bunurilor în cauză. Dacă se livrează bunuri importate de persoana impozabilă în scopuri de TVA, se scade și valoarea drepturilor de import, a taxelor la import și a TVA-ului la import pentru bunurile respective."

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Litdana desfășoară în mod constant activitatea de vânzare de vehicule second-hand. În perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 30 octombrie 2012, aceasta a achiziționat de la Handicare Auto A/S, o societate daneză, vehicule second-hand pe care le-a revândut unor persoane fizice și juridice. Toate facturile referitoare la vehiculele second-hand achiziționate făceau trimitere la articolele 69-71 din Legea daneză privind TVA-ul și indicau, în plus, că vehiculele vândute erau scutite de TVA. La revânzare, Litdana a aplicat vehiculelor în cauză regimul marjei de profit prevăzut la articolul 106 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul.

13 Litdana a făcut obiectul unui control fiscal efectuat de Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspecția Fiscală a districtului Klaipeda, Lituania, denumită în continuare „Inspecția Fiscală Regională") pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 30 octombrie 2012 în ceea ce privește calcularea TVA-ului. Acest control a condus la întocmirea unui raport de control din 28 aprilie 2014, în care Inspectoratul regional pentru impozite a constatat că Litdana aplicase în mod neîntemeiat regimul marjei de profit în cazul a 25 de vehicule second-hand pe care le achiziționase de la

Handicare Auto și pe care le revânduse unor persoane fizice și juridice, întrucât aceasta din urmă nu aplicase regimul marjei de profit în cazul vehiculelor vândute. Inspecția Fiscală Regională a solicitat, așadar, societății Litdana să achite suma de 15 745,48 euro reprezentând TVA.

14 La 23 iunie 2014, Inspecția Fiscală Regională a aprobat raportul de control și a obligat Litdana să plătească 15 745,48 euro cu titlu de TVA și 3 141,76 euro cu titlu de dobânzi de întârziere, precum și o amendă care se ridică la 1 574,66 euro. Prin decizia din 21 august 2014, Direcția Națională Fiscală a confirmat această decizie.

15 Litdana a formulat o acțiune la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru Soluționarea Litigiilor Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania, denumită în continuare „Comisia pentru Soluționarea Litigiilor Fiscale”) în vederea anulării deciziilor Inspecției Fiscale Regionale și Direcției Naționale Fiscale.

16 Prin decizia din 31 octombrie 2014, Comisia pentru Soluționarea Litigiilor Fiscale a confirmat decizia Direcției Naționale Fiscale, scutind în același timp Litdana de la plata dobânzilor de întârziere.

17 Litdana a formulat apel împotriva acestor diferite decizii la Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania).

18 Instanța de trimitere precizează că autoritățile fiscale lituaniene au refuzat societății Litdana dreptul de a aplica regimul marjei de profit luând în considerare numai informațiile furnizate de administrația fiscală daneză, potrivit cărora Handicare Auto nu aplicase regimul marjei de profit în cazul livrării vehiculelor în cauză. Procedând astfel, pe de o parte, Direcția Națională Fiscală nu a ținut seama de faptul că facturile prezentate de Handicare Auto indicau că vehiculele vândute erau scutite de TVA și făceau trimitere la articolele 69-71 din Legea daneză privind TVA-ul, iar pe de altă parte, Comisia pentru Soluționarea Litigiilor Fiscale a considerat că Litdana, dând dovadă de diligență, ar fi trebuit să se adreseze societății Handicare Auto pentru a obține confirmarea că aceste vehicule fuseseră vândute potrivit regimului marjei de profit sau să întrebe autoritățile fiscale daneze dacă această societate transmisese către baza de date electronică a sistemului de schimb de informații în materie de TVA (VIES) datele privind livrarea vehiculelor în cauză.

19 Prin urmare, problema care se ridică în fața instanței de trimitere este dacă o persoană impozabilă, care a primit o factură pe care figurează mențiuni referitoare atât la regimul marjei de profit, cât și la scutirea de TVA, are dreptul să aplice regimul menționat, prevăzut la articolul 314 din Directiva TVA, în pofida faptului că dintr-un control ulterior efectuat de autoritățile fiscale rezultă că comerciantul persoană impozabilă care a furnizat bunurile în cauză nu aplicase același regim.

20 În aceste condiții, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) [Articolul] 314 litera (a), [articolul] 226 punctul 11, [articolul] 314 litera (d) și [articolul] 226 punctul 14 din Directiva [TVA] se opun unor norme și/sau practici naționale – întemeiate pe dispozițiile menționate – care împiedică o persoană impozabilă să aplice regimul marjei de profit în materie de TVA pentru motivul că se constată cu ocazia unui control fiscal efectuat de autoritatea fiscală că pe facturile cu TVA pentru bunurile livrate au fost furnizate informații/date inexacte referitoare la aplicarea regimului marjei de profit și/sau privind scutirea de TVA, chiar dacă persoana impozabilă nu a cunoscut și nu ar fi putut să cunoască aceasta?

2) Articolul 314 din Directiva [TVA] trebuie să fie înțeles și interpretat în sensul că, deși factura cu TVA precizează că bunurile sunt scutite de TVA (articolul 226 punctul 11 din Directiva [TVA]) și/sau că vânzătorul a aplicat regimul marjei de profit pentru livrarea bunurilor (articolul 226 punctul 14 din Directiva [TVA]), persoana impozabilă dobândește dreptul de a aplica regimul

marjei de profit în materie de TVA doar atunci când furnizorul bunurilor aplică efectiv regimul marjei de profit și își îndeplinește în mod corespunzător obligațiile legate de plata TVA-ului (plătește TVA în statul său potrivit regimului marjei de profit)?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

21 Este cert că mențiunea *„Sections 69-71”* care face trimitere la dispozițiile relevante din dreptul danez și care figurează pe facturile primite de Litdana trebuie înțeleasă în sensul că corespunde în esență mențiunii „regimul marjei – bunuri second-hand” care, în temeiul articolului 226 punctul 14 din Directiva TVA, trebuie să figureze în mod obligatoriu pe facturi, în cazul în care se aplică regimul special pentru bunurile second-hand. În plus, nu reiese nici din decizia de trimitere, nici din observațiile prezentate în fața Curții de părțile din litigiul principal că în cauza principală se ridică problema conformității facturilor primite de Litdana cu cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA.

Cu privire la întrebări

22 Prin intermediul întrebărilor formulate, care este necesar să fie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 314 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune ca autoritățile competente ale unui stat membru să refuze unei persoane impozabile, care a primit o factură pe care figurează mențiuni referitoare atât la regimul marjei de profit, cât și la scutirea de TVA, dreptul de a aplica regimul marjei de profit, dacă dintr-un control ulterior efectuat de autoritățile menționate rezultă că comerciantul persoană impozabilă care a furnizat bunurile second-hand nu aplicase efectiv acest regim livrării acestor bunuri.

23 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că regimul de impozitare a marjei de profit realizate de comerciantul persoană impozabilă atunci când sunt livrate bunuri second-hand precum cele în discuție în litigiul principal constituie un regim special de TVA, care derogă de la regimul general al Directivei TVA. Prin urmare, articolul 314 din această directivă, care stabilește cazurile de aplicare a acestui regim special, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, punctele 28 și 29, precum și jurisprudența citată).

24 Astfel cum rezultă din cuprinsul articolelor 314 și 315 din Directiva TVA, regimul marjei de profit permite unui comerciant persoană impozabilă să nu aplice TVA-ul decât la marja de profit pe care a realizat-o la revânzarea bunurilor second-hand, a obiectelor de artă, a obiectelor de colecție sau a antichităților, achiziționate de la una dintre persoanele care intră sub incidența articolului 314 literele (a)-(d) din Directiva TVA, marja de profit menționată corespunzând diferenței dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare.

25 Obiectivul regimului marjei de profit este, astfel cum reiese din considerentul (51) al Directivei TVA, de a evita dubla impozitare și denaturarea concurenței între persoanele impozabile în domeniul bunurilor second-hand, al obiectelor de artă, al obiectelor de colecție sau al antichităților (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 47 și jurisprudența citată).

26 Impozitarea, la întregul preț, a livrării unor bunuri second-hand, a unor obiecte de artă, a unor obiecte de colecție sau a unor antichități de către un comerciant persoană impozabilă, în condițiile în care prețul la care acesta din urmă a achiziționat bunurile respective încorporează valoarea TVA-ului care a fost achitat în amonte de o persoană care face parte din una dintre categoriile identificate la

articolul 314 literele (a)-(d) din directiva menționată și pe care nici această persoană, nici comerciantul persoană impozabilă nu a fost în măsură să îl deducă, ar determina, astfel, o asemenea dublă impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 48 și jurisprudența citată).

27 Condițiile care trebuie îndeplinite pentru a permite unei persoane impozabile să aplice regimul marjei de profit sunt prevăzute la articolul 314 din Directiva TVA. Acest articol, în afara faptului că precizează tipurile de bunuri pe care un comerciant persoană impozabilă poate să le livreze sub regimul marjei de profit, indică, la literele (a)-(d), lista persoanelor de la care acest comerciant persoană impozabilă trebuie să achiziționeze aceste bunuri pentru a i se permite astfel să aplice acest regim special. Aceste diferite persoane au în comun faptul că nu au putut deduce în niciun fel taxa achitată în amonte la achiziționarea bunurilor menționate și au suportat, așadar, integral această taxă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, punctul 37).

28 În speță, din decizia de trimitere reiese că pe facturile pe care Litdana le-a primit de la Handicare Auto figurau mențiuni referitoare atât la regimul marjei de profit, cât și la scutirea de TVA. Astfel, pe factura nr. 96681, inclusă în dosarul prezentat Curții și care constituie un exemplu-tip de factură emisă de Handicare Auto pentru livrările de bunuri în discuție în litigiul principal, figurează, în afară de mențiunile referitoare la data de emitere a facturii, la numărul de identificare în scopuri de TVA sub care Handicare Auto a efectuat livrarea bunurilor, la numele complet și la adresa acestei societăți, la cantitatea și la natura bunurilor livrate, la prețul unitar, la prețul „*Total DKK*”, la valoarea TVA-ului egală cu „0” și la valoarea „*Total DKK incl.VAT*”, mențiunile „*Sections 69-71*” și „*Free of VAT*”.

29 Din decizia de trimitere rezultă că indicarea mențiunii care figurează pe facturile emise de Handicare Auto cu privire la aplicarea regimului marjei de profit era incorectă, întrucât s-a dovedit, în urma unui control efectuat de autoritățile fiscale, că Handicare Auto nu aplicase efectiv acest regim livrării vehiculelor second-hand în cauză. Autoritățile menționate au dedus din aceasta că Litdana nu avea dreptul de a aplica regimul marjei de profit, condițiile de aplicare a regimului menționat nefiind îndeplinite, motiv pentru care acestea au solicitat ulterior societății Litdana să achite valoarea TVA-ului aplicabil.

30 În această privință, trebuie să se constate că ipoteza de aplicare a regimului marjei de profit prevăzută la articolul 314 litera (d) din Directiva TVA este supusă condiției ca bunurile prevăzute de acest articol să fie livrate persoanei impozabile de un alt comerciant persoană impozabilă care aplicase acest regim special livrării, condiție care nu era îndeplinită în speță. În plus, nu reiese în niciun fel din indicațiile care figurează în decizia de trimitere că situația din litigiul principal intra sub incidența uneia dintre celelalte ipoteze de aplicare a regimului menționat prevăzut la acest articol 314.

31 Trebuie amintit, în acest context, că Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod abuziv sau fraudulos de normele dreptului Uniunii (Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 43).

32 Curtea a dedus de aici, mai întâi, în cadrul unei jurisprudențe constante privind dreptul de deducere a TVA-ului prevăzut de Directiva TVA, că este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze beneficiul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv. Ea a statuat apoi că consecința unui abuz sau a unei fraude vizează în principiu de asemenea beneficiul dreptului la scutire în temeiul unei livrări intracomunitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54). Curtea a afirmat în sfârșit că, în măsura în care un eventual refuz al beneficiului unui drept conferit de Directiva TVA reflectă principiul general potrivit căruia nicio persoană nu poate beneficia în mod abuziv sau fraudulos de drepturile prevăzute de sistemul juridic al Uniunii, un astfel de refuz constituie în general o obligație a autorităților și a instanțelor naționale, indiferent care ar fi dreptul în materie de TVA afectat de fraudă, inclusiv, în consecință,

dreptul la rambursarea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 46).

33 Potrivit unei jurisprudențe constante, aceasta este situația nu numai atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de însăși persoana impozabilă, ci și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea în cauză, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrare (a se vedea, în materia dreptului de deducere, Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 38-40, în materia dreptului la scutirea unei livrări intracomunitare, Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54, și, în materie de rambursare a TVA-ului, Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctele 49 și 50).

34 Astfel, nu este contrar dreptului Uniunii ca unui operator să i se ceară să acționeze cu bună-credință și să ia toate măsurile care pot fi pretinse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl pune în situația de a participa la o fraudă fiscală (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 48 și jurisprudența citată).

35 În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva TVA să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrări, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul. Astfel, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice (Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 41 și 42, precum și jurisprudența citată).

36 Rezultă din aceasta că, chiar dacă nu erau reunite toate condițiile materiale care conferă dreptul la scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare sau la deducerea TVA-ului, Curtea a statuat că beneficiul dreptului menționat nu poate fi refuzat unei persoane impozabile care a acționat cu bună-credință și care a luat toate măsurile care îi pot fi pretinse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu o pune în situația de a participa la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 68, precum și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctele 47-50 și 55).

37 Considerațiile amintite la punctele 32-35 din prezenta hotărâre sunt relevante în cazul în care autoritățile sau instanțele naționale refuză să acorde beneficiul dreptului de a aplica regimul marjei de profit, prevăzut la articolul 314 din Directiva TVA, aspect cu privire la care sunt de acord ansamblul părților și cel al persoanelor interesate care au prezentat observații în fața Curții.

38 Potrivit jurisprudenței Curții, stabilirea măsurilor care, într-o anumită cauză, pot fi pretinse în mod rezonabil de la o persoană impozabilă care dorește să exercite un drept conferit de Directiva TVA pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în esență de împrejurările acestei cauze (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 53, 54 și 59, precum și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 53).

39 Atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor speței, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 60).

40 Cu toate acestea, administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de a aplica regimul marjei de profit, pe de o parte, să verifice, printre altele, că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept și-a îndeplinit obligațiile referitoare la depunerea de declarații privind TVA-ul și la plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 61).

41 Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare la operatori pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni operatorului care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 62).

42 Astfel, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia, în lumina principiilor cuprinse la punctele 37-41 din prezenta hotărâre, aspectul dacă Litdana a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunile pe care le-a realizat nu erau implicate într-o fraudă fiscală.

43 Elementele și împrejurările de fapt pe care instanța de trimitere poate să le ia în considerare în această privință pot include, printre altele, faptul că nu s-a stabilit că Litdana știa că Handicare Auto nu aplicase efectiv regimul marjei de profit livrărilor în discuție în litigiul principal. În orice caz, acest fapt nu rezultă în niciun fel din decizia de trimitere.

44 În ceea ce privește aspectul dacă Litdana a luat toate măsurile necesare pentru a se asigura că operațiunile pe care le-a realizat nu erau implicate într-o fraudă fiscală, instanța de trimitere va putea, în cadrul aprecierii sale globale, să ia în considerare printre altele faptul că livrările în discuție în litigiul principal se înscriu în cadrul unei relații comerciale de lungă durată între Litdana și Handicare Auto, în contextul căreia Litdana a avut grijă în trecut să verifice, la autoritățile fiscale, semnificația mențiunii „*Sections 69-71*” care figurează pe facturile emise de Handicare Auto și a primit confirmarea autorităților menționate că facturile pe care figura această mențiune furnizau o probă suficientă care îi permitea să aplice regimul marjei de profit. Or, în asemenea împrejurări, ar fi contrar principiului proporționalității să se impună persoanei impozabile să verifice sistematic, pentru fiecare livrare, dacă furnizorul a aplicat efectiv regimul marjei de profit, cel puțin atunci când nu există niciun indiciu care permite să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude în sensul punctului 39 din prezenta hotărâre.

45 În ceea ce privește aspectul dacă, în cauza principală, există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, trebuie arătat că guvernul lituanian a admis, în ședință, în răspunsul la o întrebare adresată de Curte, că simpla indicare a mențiunii „*Sections 69-71*” care figurează pe facturile primite de Litdana nu constituie, prin ea însăși, un indiciu care ar fi trebuit să îi trezească suspiciuni cu privire la existența unor nereguli sau a unei fraude. Pentru acest guvern, ceea ce constituie un indiciu al existenței unor nereguli sau a unei fraude, în sensul punctului 39 din prezenta hotărâre, este înscrierea simultană pe facturi a mențiunilor „*Sections 69-71*” și „*Free of VAT*”.

46 În această privință, deși este adevărat că această dublă mențiune nu este lipsită de orice ambiguitate, întrucât pare să facă trimitere atât la normele de impozitare a livrării pe baza marjei de profit a comerciantului, cât și la cele care o scutesc pe aceasta de TVA, trebuie totuși să se arate, asemenea Comisiei Europene, că nu este evident că dubla mențiune respectivă este de natură să îi creeze suspiciuni unui operator avizat, fără să fie expert în materie de TVA, cu privire la existența unor nereguli sau a unei fraude săvârșite de un operator în amonte. Astfel, nu este exclus ca persoana impozabilă să poată interpreta această dublă mențiune ca o confirmare a faptului că livrarea a fost efectuată, în temeiul articolului 314 litera (d) din Directiva TVA, de un alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA-ul a fost aplicat livrării de către acesta în conformitate cu regimul marjei de profit. Atât mențiunea referitoare la scutirea de TVA, cât și cea referitoare la regimul marjei

de profit care figurează pe facturile în discuție în litigiul principal ar putea fi de asemenea interpretate de persoana impozabilă, astfel cum a arătat Litdana în ședință, ca o confirmare a faptului că numai marja comerciantului este impozitată, valoarea bunurilor în cauză rămânând scutită, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

47 În plus, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, mențiunea „*Free of VAT*” coroborată cu mențiunile „*Sections 69-71*” și „*Total DKK incl. VAT*”, care figurează pe aceste facturi, ar putea fi de asemenea interpretată de persoana impozabilă ca o confirmare a faptului că, în cadrul aplicării regimului marjei de profit, ea nu poate, conform articolului 323 din Directiva TVA, să deducă taxa achitată în amonte la achiziția bunurilor în discuție sau chiar că este vorba despre livrări supuse regimului menționat, în cadrul căruia, în temeiul articolului 325 din această directivă, facturile emise de persoana impozabilă nu pot să menționeze, în mod distinct, TVA-ul aferent livrărilor.

48 Având în vedere considerațiile care precedă, se impune ca la întrebările adresate să se răspundă că articolul 314 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune ca autoritățile competente ale unui stat membru să refuze unei persoane impozabile, care a primit o factură pe care figurează mențiuni referitoare atât la regimul marjei de profit, cât și la scutirea de TVA, dreptul de a aplica regimul marjei de profit, chiar dacă dintr-un control ulterior efectuat de autoritățile menționate rezultă că comerciantul persoană impozabilă care a furnizat bunurile second-hand nu aplicase efectiv acest regim livrării acestor bunuri, cu excepția cazului în care autoritățile competente stabilesc că persoana impozabilă nu a acționat cu bună-credință sau că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu o pune în situația de a participa la o fraudă fiscală, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

Articolul 314 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie interpretat în sensul că se opune ca autoritățile competente ale unui stat membru să refuze unei persoane impozabile, care a primit o factură pe care figurează mențiuni referitoare atât la regimul marjei de profit, cât și la scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA), dreptul de a aplica regimul marjei de profit, chiar dacă dintr-un control ulterior efectuat de autoritățile menționate rezultă că comerciantul persoană impozabilă care a furnizat bunurile second-hand nu aplicase efectiv acest regim livrării acestor bunuri, cu excepția cazului în care autoritățile competente stabilesc că persoana impozabilă nu a acționat cu bună-credință sau că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu o pune în situația de a participa la o fraudă fiscală, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Semnături