HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

3 octombrie 2019*

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

În cauza C-329/18,

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

Valsts ieņēmumu dienests

împotriva

„Altic” SIA,

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul M. Aleksejev, șef de unitate,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru „Altic” SIA, de A. Purmalis, advokāts;

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

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

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

* Limba de procedură: letona.

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

pronunță prezenta

Hotărâre

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

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

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

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

4 Articolul 178 litera (a) din această directivă prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;”.

5 Articolul 273 primul paragraf din directiva menționată prevede:

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

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

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

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

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

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

„De asemenea, statele membre stabilesc normele privind măsurile și penalizările aplicabile pentru încălcarea legislației alimentare și hranei pentru animale. Măsurile și penalizările prevăzute trebuie să fie eficiente, proporționale și cu efect de descurajare.”

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

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

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

[…]”

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

„În special, fiecare operator din sectorul alimentar comunică 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.

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

11 Articolul 31 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 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 (JO 2004, L 165, p. 1, rectificare în JO 2004, L 191, p. 1, Ediție specială, 03/vol. 58, p. 216) prevede:

„(a) Autoritățile competente stabilesc procedurile care trebuie respectate de operatorii din sectorul hranei pentru animale și din sectorul alimentar la depunerea cererilor de înregistrare a unităților acestora în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 852/2004, Directiva 95/69/CE [a Consiliului din 22 decembrie 1995 de stabilire a condițiilor și procedurilor de autorizare și înregistrare a anumitor unități și intermediari din sectorul hranei pentru animale și de modificare a Directivelor 70/524/CEE, 74/63/CEE, 79/373/CEE și 82/471/CEE (JO 1995, L 332, p. 15)] sau cu viitorul regulament privind igiena hranei pentru animale.

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

Dreptul leton

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

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

13 Potrivit articolului 10 alineatul 1^2 din această lege:

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

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

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

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

17 Această din urmă instanță a arătat că nu s-a contestat că semințele de rapiță au fost primite în depozit la datele și în cantitățile indicate în documentele de însoțire ale Vendo. Ea a statuat că, având în vedere aceste împrejurări, Altic a acționat cu bună-credință și s-a bazat pe deplin pe capacitatea Sakorex și a Ulmar de a livra mărfurile prevăzute pe cale contractuală, capacitate a cărei verificare nu era în sarcina Altic. În această privință, administrația fiscală nu ar fi indicat care ar fi acțiunile specifice rezultate din reglementarea relevantă pe care Altic ar fi omis să le întreprindă în vederea unei asemenea verificări.

18 Administrația fiscală a introdus recurs în casație la instanța de trimitere, și anume Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia). Ea arată că, în conformitate cu Regulamentul nr. 178/2002, operatorii din sectorul alimentar trebuie să poată identifica orice substanță destinată sau prevăzută să fie încorporată într-un produs alimentar sau în hrana pentru animale și, în acest scop, trebuie să dispună de sisteme și de proceduri care permit ca aceste informații să fie puse la dispoziția autorităților competente. Totuși, Altic nu ar fi efectuat verificări minime cu privire la cocontractanții săi și nici nu ar fi verificat dacă aceștia erau înregistrați la Agenția Alimentară și Veterinară din Letonia. Din aceste împrejurări ar rezulta că Altic știa sau ar fi trebuit să știe că era implicată într-o utilizare abuzivă a sistemului comun al TVA-ului.

19 Potrivit instanței de trimitere, nu se contestă că există indicii conform cărora Sakorex și Ulmar sunt întreprinderi fictive și că originea mărfurilor în cauză nu poate fi stabilită. În consecință, se ridică problema dacă Altic știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunile în discuție în litigiul principal erau implicate într-o fraudă în materie de TVA.

20 În această privință, instanța de trimitere arată că niciun element de probă nu confirmă că semințele de rapiță cumpărate erau destinate exclusiv utilizării pentru producția de carburant, astfel cum susține Altic, sau cel puțin că nu erau în niciun caz legate de lanțul alimentar. În consecință, ar trebui să se considere că, în ceea ce privește operațiunile respective, Altic trebuia să se conformeze dispozițiilor Regulamentului nr. 178/2002.

21 Această instanță menționează că articolul 18 din acest regulament stabilește principiile generale ale trasabilității produselor alimentare, precum și ale identificării furnizorilor acestora. În ceea ce privește identificarea, ea arată că, deși regulamentul menționat nu precizează în ce măsură o întreprindere trebuie să identifice furnizorul, din Orientările din 26 ianuarie 2010 pentru punerea în aplicare a articolelor 11, 12, 14, 17, 18, 19 și 20 din Regulamentul nr. 178/2002, conținute în concluziile Comitetului permanent al Comisiei Europene pentru lanțul alimentar și sănătatea animală, rezultă că întreprinderile sunt obligate să păstreze informații cu privire la numele și la adresa furnizorului produsului, precum și cu privire la identificarea acestui produs.

22 Instanța de trimitere ridică însă problema dacă obiectivul Regulamentului nr. 178/2002, care constă în garantarea siguranței alimentelor, nu impune proba unei diligențe mai mari a operatorului din sectorul alimentar în ceea ce privește alegerea cocontractantului său, împrejurare care l-ar obliga astfel să efectueze verificări în privința acestuia, în special cu privire la înregistrarea sa la autoritățile competente, și dacă, în lipsa unei asemenea diligențe, operatorului respectiv îi poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA-ului. În această privință, instanța de trimitere solicită să se stabilească, pe de altă parte, dacă, având în vedere același obiectiv, faptul că Altic a verificat calitatea mărfurilor livrate ar putea fi de natură să reducă o asemenea obligație de a efectua o examinare mai aprofundată a cocontractantului.

23 Instanța de trimitere arată, în plus, că, potrivit administrației fiscale, lipsa verificării de către Altic a înregistrării cocontractanților la Agenția Alimentară și Veterinară demonstrează că această societate știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunile în discuție în litigiul principal se încadrau într-o fraudă în materie de TVA. Această instanță apreciază însă că, deși verificarea înregistrării unei întreprinderi din sectorul alimentar prevăzută de dispozițiile Regulamentelor nr. 852/2004 și nr. 882/2004 permite să se asigure că aceasta participă în mod legal la lanțul alimentar, înregistrarea unei întreprinderi nu exclude ca activitatea economică a acesteia să fie fictivă și, invers, lipsa înregistrării nu permite să se afirme în mod automat un asemenea caracter fictiv, astfel încât lipsa verificării nu poate susține în mod decisiv concluzia administrației fiscale.

24 În aceste condiții, Augstākā tiesa (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, luând în considerare obiectivul Regulamentului nr. 178/2002 de garantare a siguranței alimentare (realizat, printre altele, prin asigurarea trasabilității produselor alimentare), trebuie interpretat în sensul că nu se opune refuzului deducerii taxei achitate în amonte în cazul în care persoana impozabilă care participă la lanțul alimentar nu a dat dovadă, la alegerea celuilalt contractant, de o diligență sporită (dincolo de practicile comerciale obișnuite) constând în esență în obligația de a efectua verificări în privința celuilalt contractant, însă a verificat totodată calitatea alimentelor, îndeplinind astfel obiectivul Regulamentului nr. 178/2002?

2) Cerința stabilită la articolul 6 din Regulamentul nr. 852/2004 și la articolul 31 din Regulamentul nr. 882/2004, referitoare la înregistrarea unei întreprinderi din sectorul alimentar, interpretat prin prisma articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112, impune obligația ca partea cocontractantă a respectivei întreprinderi să verifice înregistrarea acesteia și este relevantă această verificare pentru a stabili dacă părții în cauză îi era sau trebuia să îi fie cunoscut faptul că era implicată într-o operațiune cu o întreprindere fictivă, date fiind particularitățile respectivei operațiuni?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

25 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune ca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte să îi fie refuzat unei persoane impozabile care participă la lanțul alimentar pentru motivul că această persoană impozabilă nu a respectat obligațiile referitoare la identificarea furnizorilor săi în vederea trasabilității produselor alimentare, care îi revin în temeiul articolului 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002.

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

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

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

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

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

31 Este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități săvârșite de persoana care a emis factura în discuție să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului acestei facturi verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă în materie de TVA (Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 50 și jurisprudența citată).

32 În ceea ce privește nivelul de diligență pretins unei persoane impozabile care dorește să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului, Curtea a statuat că operatorii care iau toate măsurile care pot fi pretinse în mod rezonabil din partea lor pentru a se asigura că operațiunile lor nu sunt implicate într-o fraudă, indiferent dacă este vorba despre o fraudă în materie de TVA sau despre alte fraude, trebuie să se poată baza pe legalitatea acestor operațiuni fără a risca să piardă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, stabilirea măsurilor care pot, într-un caz concret, să fie pretins în mod rezonabil unei persoane impozabile în acest scop depinzând în mod esențial de împrejurările speței respective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 53 și 59, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 51).

33 În cauza principală, administrația fiscală, prin faptul că a apreciat că furnizorii Altic erau întreprinderi fictive și că se ridica, așadar, problema unei fraude în materia sistemului comun al TVA-ului, a refuzat în privința Altic dreptul la deducere a TVA-ului. Aceasta a considerat în special că Altic, în calitate de operator în sectorul alimentar, avea obligația să efectueze o verificare aprofundată a cocontractanților săi în temeiul articolului 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002. Nerespectarea unei astfel de obligații ar demonstra că Altic știa sau ar fi trebuit să știe că participa la operațiuni implicate în acea fraudă.

34 Or, pe de o parte, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 46 din concluziile sale, refuzarea dreptului de deducere a TVA-ului ca o consecință a nerespectării obligațiilor care decurg din dispoziția menționată din Regulamentul nr. 178/2002 nu are niciun temei juridic în Directiva 2006/112. Obligațiile prevăzute în Regulamentul nr. 178/2002 sunt astfel străine de cerințele sau de condițiile de fond și de formă ale dreptului de deducere prevăzute de această directivă. Nici din elementele de care dispune Curtea nu reiese că motivul menționat de refuz este întemeiat pe legislația națională relevantă în materie de TVA.

35 Pe de altă parte, în ceea ce privește faptul că, potrivit constatărilor instanței de trimitere, Altic participa la lanțul alimentar și trebuia, așadar, să se conformeze dispozițiilor Regulamentului nr. 178/2002, este necesar să se arate că obligația legată de trasabilitatea produselor alimentare prevăzute la articolul 18 alineatul (2) din acest regulament are o finalitate diferită de cea a detectării fraudei în materie de TVA. Astfel, din considerentele (28) și (29) ale regulamentului menționat rezultă că obligația de identificare a furnizorilor de produse alimentare are vocația de a permite retrageri orientate cu precizie și cu un scop bine determinat și informarea consumatorilor sau a oficialilor responsabili cu controlul pentru evitarea unor perturbări majore inutile pe piața internă. Nerespectarea acestei obligații poate determina sancțiuni prevăzute de dreptul național, în conformitate cu articolul 17 alineatul (2) al treilea paragraf din același regulament.

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

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

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

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

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

41 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune ca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte să îi fie refuzat unei persoane impozabile care participă la lanțul alimentar pentru unicul motiv, dacă se presupune că este dovedit corespunzător, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, că această persoană impozabilă nu a respectat obligațiile referitoare la identificarea furnizorilor săi în vederea trasabilității produselor alimentare, care îi revin în temeiul articolului 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 178/2002. Nerespectarea acestor obligații poate să constituie însă un element printre altele care, împreună și în mod concordant, tind să indice că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA, aspect a cărui apreciere este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la a doua întrebare

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

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

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

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

46 În acest context, Curtea a statuat deja că o administrație fiscală nu poate să îi solicite persoanei impozabile care dorește să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului prezentarea unor documente care să provină de la furnizorul său de bovine și care să menționeze crotaliile animalelor supuse sistemului de identificare și înregistrare instituit prin Regulamentul (CE) nr. 1760/2000 al Parlamentului European și al Consiliului din 17 iulie 2000 de stabilire a unui sistem de identificare și înregistrare a bovinelor și privind etichetarea cărnii de vită și mânzat și a produselor din carne de vită

și mânzat și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 820/97 al Consiliului (JO 2000, L 204, p. 1, Ediție specială, 03/vol. 34, p. 186) (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 42).

47 În mod similar, pentru a se stabili dacă o persoană impozabilă care participă la lanțul alimentar știa sau ar fi trebuit să știe că furnizorii săi erau implicați într-o fraudă în materie de TVA, administrația fiscală nu poate obliga această persoană impozabilă să verifice dacă furnizorii s-au conformat obligațiilor lor de înregistrare, astfel cum sunt impuse de dreptul Uniunii în materia reglementării produselor alimentare.

48 În consecință, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că lipsa verificării de către o persoană impozabilă care participă la lanțul alimentar a înregistrării furnizorilor săi la autoritățile competente, în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) din Regulamentul nr. 852/2004 și cu articolul 31 alineatul (1) din Regulamentul nr. 882/2004, nu este relevantă pentru a se stabili dacă persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA.

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 treia) declară:

1) **Articolul 168 litera (a) 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 dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte să îi fie refuzat unei persoane impozabile care participă la lanțul alimentar pentru unicul motiv, dacă se presupune că este dovedit corespunzător, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, că această persoană impozabilă nu a respectat obligațiile referitoare la identificarea furnizorilor săi în vederea trasabilității produselor alimentare, care îi revin în temeiul articolului 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 alimentare, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare. Nerespectarea acestor obligații poate să constituie însă un element printre altele care, împreună și în mod concordant, tind să indice că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA, aspect a cărui apreciere este de competența instanței de trimitere.**

2) **Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45, trebuie interpretat în sensul că lipsa verificării de către o persoană impozabilă care participă la lanțul alimentar a înregistrării furnizorilor săi la autoritățile competente, în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 852/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind igiena produselor alimentare și cu articolul 31 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 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 este relevantă pentru a se stabili dacă persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA.

Semnături