

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

18 mai 2017(1)

„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, avocat;
- pentru guvernul lituanian, de K. Dieninis, de D. Stepanienė și de D. Kriaušėnas, în calitate de agenți;
- pentru guvernul cipriot, de 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 f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 226 punctele 11 ?i 14 ?i a articolului 314 literele (a) ?i (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost prezentat? în cadrul unui litigiu între „Litdana” UAB, pe de o parte, ?i Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Direc?ia Na?ional? Fiscal? din cadrul Ministerului Finan?elor al Republicii Lituania, denumit? în continuare „Direc?ia Na?ional? Fiscal?”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu refuzul acestei autorit??i de a?i acorda dreptul de a aplica regimul de impozitare a marjei de profit pentru calcularea taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) aferente vânz?rii de vehicule second?hand achizi?ionate de la o întreprindere danez?.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (51) al Directivei TVA are urm?torul cuprins:

„Este necesar a se adopta un sistem comunitar de impozitare aplicabil bunurilor second?hand, operelor de art?, antichit??ilor ?i obiectelor de colec?ie, cu scopul de a evita dubla impozitare ?i denaturarea concuren?ei între persoanele impozabile.”

4 Potrivit articolului 226 din aceast? directiv?:

„F?r? a aduce atingere dispozi?iilor speciale prev?zute de prezenta directiv?, este necesar s? se men?ioneze doar urm?toarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 ?i 221:

[...]

11. În cazul unei scutiri, trimiterile la dispozi?ia aplicabil? conform prezentei directive sau la dispozi?ia na?ional? corespondent? sau la orice alt? trimitere care indic? faptul c? livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor [este scutit?];

[...]

14. În cazul în care se aplic? unul dintre regimurile speciale pentru bunurile second?hand, obiecte de art?, obiecte de colec?ie ?i antichit??i, men?iunea «regimul marjei – bunuri second?hand»; «regimul marjei – obiecte de art?» sau «regimul marjei – obiecte de colec?ie ?i antichit??i», dup? caz;

[...]”

5 Articolul 313 alineatul (1) din directiva men?ionat? prevede:

„În ceea ce prive?te livrarea de bunuri second?hand, obiecte de art?, articole de colec?ie sau

antichități efectuate 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 aplicat 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 cîrora 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

activitățile 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 (Inspekția Fiscală a districtului Klaipėda, Lituania, denumită în continuare „Inspekția 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. Inspekția Fiscală Regională a solicitat, așadar, societății Litdana să achite suma de 15 745,48 euro reprezentând TVA.

14 La 23 iunie 2014, Inspekția 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 Mokestinų ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru Soluționarea Litigiilor Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii

Lituania, denumit? în continuare „Comisia pentru Solu?ionarea Litigiilor Fiscale”) în vederea anul?rii deciziilor Inspec?iei Fiscale Regionale ?i Direc?iei Na?ionale Fiscale.

16 Prin decizia din 31 octombrie 2014, Comisia pentru Solu?ionarea Litigiilor Fiscale a confirmat decizia Direc?iei Na?ionale Fiscale, scutind în acela?i 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 Instan?a de trimitere precizeaz? c? autorit??ile fiscale lituaniene au refuzat societ??ii Litdana dreptul de a aplica regimul marjei de profit luând în considerare numai informa?iile furnizate de administra?ia fiscal? danez?, potrivit c?rora Handicare Auto nu aplicase regimul marjei de profit în cazul livr?rii vehiculelor în cauz?. Procedând astfel, pe de o parte, Direc?ia Na?ional? Fiscal? nu a ?inut seama de faptul c? facturile prezentate de Handicare Auto indicau c? vehiculele vândute erau scutite de TVA ?i f?ceau trimitere la articolele 69-71 din Legea danez? privind TVA?ul, iar pe de alt? parte, Comisia pentru Solu?ionarea Litigiilor Fiscale a considerat c? Litdana, dând dovad? de diligen??, ar fi trebuit s? se adreseze societ??ii Handicare Auto pentru a ob?ine confirmarea c? aceste vehicule fuseser? vândute potrivit regimului marjei de profit sau s? întrebe autorit??ile fiscale daneze dac? aceast? societate transmisese c?tre baza de date electronic? a sistemului de schimb de informa?ii în materie de TVA (VIES) datele privind livrarea vehiculelor în cauz?.

19 Prin urmare, problema care se ridic? în fa?a instan?ei de trimitere este dac? o persoan? impozabil?, care a primit o factur? pe care figureaz? men?iuni referitoare atât la regimul marjei de profit, cât ?i la scutirea de TVA, are dreptul s? aplice regimul men?ionat, prev?zut la articolul 314 din Directiva TVA, în pofida faptului c? dintr?un control ulterior efectuat de autorit??ile fiscale rezult? c? comerciantul persoan? impozabil? care a furnizat bunurile în cauz? nu aplicase acela?i regim.

20 În aceste condi?ii, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) [Articolul] 314 litera (a), [articolul] 226 punctul 11, [articolul] 314 litera (d) ?i [articolul] 226 punctul 14 din Directiva [TVA] se opun unor norme ?i/sau practici na?ionale – întemeiate pe dispozi?iile men?ionate – care împiedic? o persoan? impozabil? s? aplice regimul marjei de profit în materie de TVA pentru motivul c? se constat? cu ocazia unui control fiscal efectuat de autoritatea fiscal? c? pe facturile cu TVA pentru bunurile livrate au fost furnizate informa?ii/date inexacte referitoare la aplicarea regimului marjei de profit ?i/sau privind scutirea de TVA, chiar dac? persoana impozabil? nu a cunoscut ?i nu ar fi putut s? cunoasc? aceasta?

2) Articolul 314 din Directiva [TVA] trebuie s? fie în?eles ?i interpretat în sensul c?, de?i factura cu TVA precizeaz? c? bunurile sunt scutite de TVA (articolul 226 punctul 11 din Directiva [TVA]) ?i/sau c? vânz?torul a aplicat regimul marjei de profit pentru livrarea bunurilor (articolul 226 punctul 14 din Directiva [TVA]), persoana impozabil? dobânde?te dreptul de a aplica regimul marjei de profit în materie de TVA doar atunci când furnizorul bunurilor aplic? efectiv regimul marjei de profit ?i î?i îndepline?te în mod corespunz?tor obliga?iile legate de plata TVA?ului (pl?te?te TVA în statul s?u potrivit regimului marjei de profit)?”

Cu privire la întreb?rile 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 pârțile 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 prevăzută 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 prevăzută de Directiva TVA, că este de competența autorităților și a

instanțelor naționale să refuze beneficiul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, să 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 pe 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 și ea sau ar fi trebuit să și-o facă, 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 bunăcredință 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 și-a și nu ar fi putut să și-o facă 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 ulterioară 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 Rezultat 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 bunăcredință 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 Considera?iile amintite la punctele 32-35 din prezenta hot?r?re sunt relevante în cazul în care autorit??ile sau instan?ele na?ionale refuz? s? acorde beneficiul dreptului de a aplica regimul marjei de profit, prev?zut la articolul 314 din Directiva TVA, aspect cu privire la care sunt de acord ansamblul p?r?ilor ?i cel al persoanelor interesate care au prezentat observa?ii în fa?a Cur?ii.

38 Potrivit jurispruden?ei Cur?ii, stabilirea m?surilor care, într?o anumit? cauz?, pot fi pretinse în mod rezonabil de la o persoan? impozabil? care dore?te s? exercite un drept conferit de Directiva TVA pentru a se asigura c? opera?iunile sale nu sunt implicate într?o fraud? s?vâr?it? de un operator în amonte depinde în esen?? de împrejur?rile acestei cauze (a se vedea prin analogie Hot?r?rea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctele 53, 54 ?i 59, precum ?i Hot?r?rea din 6 septembrie 2012, Mecsek?Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punctul 53).

39 Atunci când exist? indicii care permit s? se presupun? existen?a unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejur?rilor spe?ei, s? se vad? obligat s? ob?in? informa?ii cu privire la un alt operator de la care inten?ioneaz? s? achizi?ioneze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia (a se vedea prin analogie Hot?r?rea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 60).

40 Cu toate acestea, administra?ia fiscal? nu poate impune în general persoanei impozabile care dore?te s? exercite dreptul de a aplica regimul marjei de profit, pe de o parte, s? verifice, printre altele, c? emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicit? exercitarea acestui drept ?i?a îndeplinit obliga?iile referitoare la depunerea de declara?ii privind TVA?ul ?i la plata TVA?ului pentru a se asigura c? nu exist? nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de alt? parte, s? dispun? de documente în aceast? privin?? (a se vedea prin analogie Hot?r?rea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 61).

41 Astfel, în principiu, este de competen?a autorit??ilor fiscale s? efectueze controalele necesare la operatori pentru a detecta nereguli ?i fraude privind TVA?ul, precum ?i s? aplice sanc?iuni operatorului care a s?vâr?it aceste nereguli sau aceste fraude (a se vedea prin analogie Hot?r?rea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 62).

42 Astfel, revine instan?ei de trimitere sarcina de a aprecia, în lumina principiilor cuprinse la punctele 37-41 din prezenta hot?r?re, aspectul dac? Litdana a ac?ionat cu bun??credin?? ?i a luat toate m?surile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura c? opera?iunile pe care le?a realizat nu erau implicate într?o fraud? fiscal?.

43 Elementele ?i împrejur?rile de fapt pe care instan?a de trimitere poate s? le ia în considerare în aceast? privin?? pot include, printre altele, faptul c? nu s?a stabilit c? Litdana ?tia c? Handicare Auto nu aplicase efectiv regimul marjei de profit livr?rilor în discu?ie în litigiul principal. În orice caz, acest fapt nu rezult? în niciun fel din decizia de trimitere.

44 În ceea ce prive?te aspectul dac? Litdana a luat toate m?surile necesare pentru a se asigura c? opera?iunile pe care le?a realizat nu erau implicate într?o fraud? fiscal?, instan?a de trimitere va putea, în cadrul aprecierii sale globale, s? ia în considerare printre altele faptul c? livr?rile în discu?ie în litigiul principal se înscriu în cadrul unei rela?ii comerciale de lung? durat? între Litdana ?i Handicare Auto, în contextul c?reia Litdana a avut grij? în trecut s? verifice, la autorit??ile fiscale, semnifica?ia men?iunii „Sections 69-71” care figureaz? pe facturile emise de Handicare Auto ?i a primit confirmarea autorit??ilor men?ionate c? facturile pe care figura aceast? men?iune furnizau o prob? suficient? care îi permitea s? aplice regimul marjei de profit. Or, în

asemenea împrejurări, ar fi contrar principiului proporționalității și se impun 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 2014, 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 2014, 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 preced, 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 modificat 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

1 Limba de procedură: lituaniana.