

Downloaded via the EU tax law app / web

Edi?ie provizorie

HOT?R?AREA CUR?II (Camera a opta)

30 ianuarie 2024(*)

„Trimitere preliminar? – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 203 – Obliga?ie de plat? – Persoan? care men?ioneaz? TVA?ul pe o factur? – Persoan? obligat? la plata TVA?ului – Facturi false emise de un angajat care men?ioneaz? datele angajatorului s?u, f?r? ?tirea ?i f?r? consim??mântul acestuia – Diligen?a angajatorului”

În cauza C?442/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny S?d Administracyjny (Curtea Suprem? Administrativ?, Polonia), prin decizia din 26 mai 2022, primit? de Curte la 5 iulie 2022, în procedura

P sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

cu participarea:

Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przedsi?biorców,

CURTEA (Camera a opta),

compus? din domnul N. Piçarra, pre?edinte de camer?, doamna K. Jürimäe (raportoare), pre?edint? a Camerei a treia, ?i domnul M. Safjan, judec?tor,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru P sp. z o.o., de B. Przeciechowski, avocat, ?i I. Skrok, doradca podatkowy;
 - pentru Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, de B. Ko?odziej ?i T. Wojciechowski;
 - pentru Rzecznik Ma?ych i ?rednich Przedsi?biorców, de P. Chrupek, radca prawny;
 - pentru Comisia European?, de J. Jokubauskait? ?i M. Rynkowski, în calitate de agen?i,
- dup? ascultarea concluziilor avocatei generale în ?edin?a din 21 septembrie 2023,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea Directivei 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, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între P sp. z o.o. (denumit? în continuare „societatea P.”), pe de o parte, ?i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (directorul Camerei Administra?iei Fiscale din Lublin, Polonia) (denumit? în continuare „administra?ia fiscal?”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu datorii privind taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) corespunz?toare unor facturi false emise de P. K., o angajat? a societ??ii P.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 9 din Directiva TVA prevede:

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

Orice activitate a produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii, inclusiv activit??ile miniere ?i agricole ?i activit??ile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerat? «activitate economic?». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul ob?inerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerat? activitate economic?.

(2) Pe lâng? persoanele prev?zute la alineatul (1), orice persoan? care, în mod ocazional, livreaz? un mijloc de transport nou, expedit sau transportat clientului de c?tre vânz?tor sau client sau în numele vânz?torului sau al clientului la o destina?ie situat? în afara teritoriului unui stat membru, dar pe teritoriul Comunit??ii [Europene], este considerat? o persoan? impozabil?.”

4 Potrivit articolului 167 din aceast? directiv?:

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

5 Articolul 203 din directiva men?ionat? prevede:

„TVA este datorat? de orice persoan? ce men?ioneaz? aceast? tax? pe o factur?.”

6 Articolul 205 din aceea?i directiv? are urm?torul cuprins:

„În situa?iile prev?zute la articolele 193-200 ?i articolele 202, 203 ?i 204, statele membre pot prevedea ca o alt? persoan? decât persoan? obligat? la plata TVA s? fie ?inut? r?spunz?toare în mod solidar pentru plata TVA.”

Dreptul polonez

7 Articolul 108 alineatul 1 din ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Legea privind TVA-ul”), care transpune articolul 203 din Directiva TVA, prevede:

„Orice persoană juridică, entitate organizațională lipsită de personalitate juridică sau persoană fizică ce emite o factură în care menționează valoarea TVA-ului este obligată la plata acestuia.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 În perioada cuprinsă între anii 2001 și 2014, societatea P., persoană impozabilă în scopuri de TVA, desfășura printre altele o activitate de vânzare cu amănuntul de carburanți într-o benzinărie gestionată din luna noiembrie 2005 de P. K., angajat a acestei societăți.

9 În urma unui control fiscal, s-a constatat că, în perioada cuprinsă între luna ianuarie a anului 2010 și luna aprilie a anului 2014, societatea respectivă a emis 1 679 de facturi care indicau un cuantum al TVA-ului ce nu reflecta vânzări reale de bunuri, în valoare totală de 1 497 847 de zloți polonezi de TVA (aproximativ 319 254 de euro), către entități care au dedus TVA-ul indicat pe aceste facturi. Facturile respective nu au fost înregistrate în contabilitatea societății P., iar TVA-ul aferent nu a fost plătit la bugetul de stat și nici nu a fost inclus în declarațiile fiscale ale acestei societăți.

10 Facturile în litigiu erau legate în mod fictiv de vânzări efective realizate de benzinăria gestionată de P. K. și înregistrate de casele de înregistrare ale societății P. Astfel, aceste facturi erau însoțite de bonuri de casă autentice, corespunzătoare unor operațiuni efectiv realizate cu alte entități decât cele indicate în facturile menționate, și au fost emise și vândute de P. K., fără consimțământul și fără știrea conducerii acestei societăți, în scopul obținerii frauduloase a unei rambursări a TVA-ului de către entitățile care erau destinatarele acelor facturi.

11 Aceste bonuri de casă erau recuperate de angajații ai benzinăriei, care i le transmiteau lui P. K. în schimbul unui avantaj financiar. Facturile în litigiu erau înregistrate pe calculatorul benzinăriei într-un format diferit de cel al facturilor obișnuite emise de societatea P. și nu puteau fi consultate fără ca acest calculator să fie deblocat. P. K. utiliza datele societății P., menționându-le ca emitentă a facturilor în litigiu și indicând pe acestea codul de identificare fiscală (CIF) al societății respective.

12 La 24 mai 2014, P. K. a fost concediat pentru abateri disciplinare.

13 Naczelnik Urzędu Skarbowego (directorul Administrației Fiscale, Polonia) a emis, în urma controlului fiscal, o decizie de stabilire a cuantumului TVA-ului datorat de societatea P. pentru facturile în litigiu emise între luna ianuarie a anului 2010 și luna aprilie a anului 2014.

14 Prin decizia din 31 octombrie 2017, administrația fiscală a confirmat această decizie. Aceasta a considerat că societatea P. nu a dat dovadă de diligență necesară pentru a evita emiterea facturilor în litigiu. Astfel, niciun document nu specifică responsabilitățile precise ale lui P. K., care, având în vedere funcțiile sale, putea să emită facturi corespunzătoare veniturilor benzinăriei, în afara sistemului informatic de contabilitate al acestei societăți și fără acordul conducerii sale. Dat fiind că președintele consiliului de administrație al societății menționate știa că erau emise facturi în legătură cu bonurile de casă eliberate de benzinărie, fără un control contabil, el ar fi avut posibilitatea și obligația să prevadă că aceste modalități de funcționare vor facilita emiterea de facturi în scopuri frauduloase. Tocmai din cauza lipsei de supraveghere și a unei organizări inadecvate, președintele consiliului de administrație al societății P. nu ar fi

descoperit faptele în litigiu decât cu ocazia controlului efectuat de administrația fiscală. Ar rezulta că P. K. nu poate fi considerat un terț în raport cu societatea P.

15 În plus, riscul de pierdere bugetară pentru administrația fiscală nu ar fi fost înlăturat, astfel încât articolul 108 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul ar fi aplicabil.

16 Prin decizia din 23 februarie 2018, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Lublin, Polonia) a respins acțiunea introdusă de societatea P. împotriva deciziei administrației fiscale. Această societate a formulat atunci recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), instanța de trimitere în prezenta cauză.

17 Potrivit acestei instanțe, două linii jurisprudențiale naționale sunt în dezacord în ceea ce privește interpretarea articolului 108 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, care transpune articolul 203 din Directiva TVA.

18 Potrivit unei prime interpretări, pentru ca această dispoziție să se aplice, nu ar fi necesar să se țină seama de faptul că o angajată este cea care a emis facturile în litigiu utilizând numele și CIF-ul angajatorului său. Astfel, ar fi suficient să se constate că această angajată era abilitată să emită facturi și că, prin urmare, societatea angajatoare trebuie să își asume riscurile legate de selectarea angajaților. A scuti angajatorul în cazul emiterii de facturi de către angajatul său ar echivala cu a transfera această răspundere către statul membru, ceea ce nu ar fi acceptabil. O asemenea interpretare ar implica totuși să se stabilească dacă această răspundere este o răspundere obiectivă sau bazată pe culpă. În această din urmă ipoteză, societatea ale cărei date sunt indicate pe factura în litigiu nu ar fi supusă obligației de plată a TVA-ului decât în cazul în care ar fi săvârșit o culpă sau o neglijență ori și-ar fi încălcat obligația de supraveghere.

19 Potrivit unei a doua interpretări, o entitate ale cărei date au fost uzurpate în mod nelegal de o altă entitate nu ar fi considerată emitentă a unei facturi în litigiu și nu ar fi, așadar, obligată la plata TVA-ului pe care această factură îl indică, în temeiul articolului 108 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul. Această dispoziție ar enunța în mod clar că este obligată la plata TVA-ului entitatea care „emite factura”, iar nu cea ale cărei date au fost uzurpate. Instanța de trimitere adaugă că o astfel de interpretare ar putea reieși și din modul de redactare a articolului 203 din Directiva TVA.

20 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 203 din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că, în situația în care angajatul unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA a emis o factură falsă în care figurează TVA-ul și în care a menționat datele angajatorului ca persoană impozabilă, fără știrea și fără consimțământul acestuia din urmă, „persoana care menționează TVA-ul pe factură”, obligată la plata TVA-ului, trebuie să fie considerată:

– persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA ale cărei date au fost utilizate în mod nelegal în factură sau

– angajatul care a menționat în mod nelegal TVA-ul în factură utilizând datele unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA?

2) Pentru a stabili cine trebuie considerat, în sensul articolului 203 din Directiva TVA, ca fiind persoana care menționează TVA-ul pe o factură și care este obligată la plata TVA-ului în circumstanțele prevăzute la [prima întrebare], este relevant dacă persoana impozabilă înregistrată

în scopuri de TVA care angajează un salariat ce înscrie în mod nelegal într-o factură TVA datele persoanei impozabile care îl angajează poate fi acuzat de lipsă de diligență în supravegherea angajatului?”

Cu privire la întrebările preliminare

21 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în situația în care un angajat al unei persoane impozabile în scopuri de TVA a emis o factură falsă în care menționează TVA-ul utilizând identitatea angajatorului său ca persoană impozabilă, fără țirarea și fără consimțământul acestuia din urmă, angajatul respectiv trebuie considerat ca fiind persoana care menționează TVA-ul, în sensul acestui articol.

22 Articolul 203 din Directiva TVA prevede că orice persoană care menționează TVA-ul pe o factură este obligat la plata taxei menționate pe această factură.

23 În ceea ce privește, în primul rând, domeniul de aplicare al acestui articol 203, Curtea a precizat că TVA-ul menționat pe o factură este datorat de emitentul acestei facturi, inclusiv în lipsa oricărei operațiuni impozabile reale [a se vedea în acest sens Hotărârea din 31 ianuarie 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 38, și Hotărârea din 8 decembrie 2022, *Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 19].

24 Astfel, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă că articolul menționat urmărește eliminarea oricărui risc de pierdere a unor venituri fiscale care ar putea fi generat de dreptul de deducere prevăzut de Directiva TVA [Hotărârea din 31 ianuarie 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 32, și Hotărârea din 8 decembrie 2022, *Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 20]. Acesta are, prin urmare, vocație să se aplice atunci când TVA-ul a fost facturat în mod eronat și există un risc de pierdere a unor venituri fiscale din cauza faptului că destinatarul facturii în discuție este susceptibil să invoce dreptul său de deducere a unui asemenea TVA [a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2022, *Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 21].

25 Așadar, emitentul unei facturi care indică o valoare a TVA-ului este obligat la plata acestei sume independent de orice culpă, din moment ce există un risc de pierdere a unor venituri fiscale. Dacă, în schimb, un astfel de risc de pierdere este înlăturat, articolul 203 din Directiva TVA nu are vocație să se aplice [a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2022, *Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 24].

26 În speță, din decizia de trimitere reiese că facturile în litigiu au fost emise în scopuri de fraudă. Astfel, au fost facturate fictiv quantumuri ale TVA-ului pentru a permite destinatarilor acestor facturi să obțină în mod fraudulos un drept de deducere a acestui TVA. Instanța de trimitere arată că riscul de pierdere a unor venituri fiscale nu este înlăturat în măsura în care dreptul de deducere de care s-ar putea prevala destinatarii facturilor menționate nu ar fi compensat prin plata sumei corespunzătoare de către emitentul acelor facturi. Prin urmare, este adevărat că o astfel de situație intră în principiu în domeniul de aplicare al articolului 203 din Directiva TVA atât timp cât există un astfel de risc.

27 În ceea ce privește, în al doilea rând, identificarea destinatarului obligației enunțate la acest articol 203, trebuie precizat că utilizarea expresiei „orice persoană” indică faptul că acest destinatar nu este în mod necesar o persoană impozabilă, în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

O persoană fizică neimpozabilă poate fi, așadar, supusă în principiu obligației prevăzute la articolul 203 din această directivă din moment ce menționează TVA-ul pe o factură.

28 Cu toate acestea, modul de redactare a acestui articol 203 nu permite să se răspundă la problema de a ști cine este „persoana care menționează TVA-ul”, în sensul articolului 203 amintit, atunci când emitentul aparent al facturii, persoană impozabilă în scopuri de TVA, a utilizat datele sale de identificare în calitate de persoană impozabilă la plata acestei taxe iar această factură este o factură falsă emisă în scopuri de fraudă în materie de TVA de un angajat al persoanei impozabile respective. Astfel, expresia „orice persoană”, ca urmare a caracterului său general și nediferențiat, ar putea face referire atât la persoana impozabilă, cât și la angajat.

29 În acest sens, trebuie subliniat că, potrivit unei jurisprudențe constante, lupta împotriva fraudei și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA și că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-77/02, EU:C:2004:263, punctul 76, precum și Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 38).

30 Or, ar fi contrar acestui obiectiv să se interpreteze articolul 203 din Directiva TVA în sensul că emitentul aparent al unei facturi frauduloase care menționează TVA-ul, căruia i s-a uzurpat identitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA, este „persoana care menționează TVA-ul”, în sensul acestui articol 203, atunci când acest emitent aparent este de bună credință, iar administrația fiscală cunoaște identitatea persoanei care a emis efectiv această factură falsă. Într-o asemenea situație, această din urmă persoană este, așadar, cea care trebuie considerată ca fiind „persoana care menționează TVA-ul”, în sensul respectivului articol 203.

31 În speță, o angajată a utilizat datele angajatorului său, fără știrea și fără consimțământul acestuia, pentru a emite facturi false care menționau TVA-ul și prezentându-l pe acesta ca fiind persoana impozabilă, în scopul de a le vinde în mod nelegal pentru ca cumpărătorii să poată beneficia în mod nejustificat de un drept de deducere a TVA-ului nedatorat.

32 În decizia de trimitere, instanța de trimitere precizează însă că angajatorul nu ar fi dat dovadă de toată diligența necesară pentru a evita emiterea de facturi frauduloase. Astfel, această angajată era responsabilă de facturare și ar fi dispus în special de competența de a emite facturi cu TVA în afara sistemului informatic de facturare, fără a fi necesar să obțină consimțământul suplimentar al angajatorului său. Administrația fiscală ar fi considerat, așadar, că acest angajator nu și-a îndeplinit obligația de supraveghere și că neglijența sa l-ar fi împiedicat să descopere și să prevină practicile frauduloase ale angajatei sale. Această administrație a apreciat, așadar, că angajatorul menționat trebuia considerat ca fiind persoana care a menționat TVA-ul, în sensul articolului 203 din Directiva TVA, și că, prin urmare, era obligat la plata TVA-ului menționat pe facturile în litigiu, în temeiul dispoziției naționale de transpunere a acestui articol 203.

33 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dezvoltată însă în împrejurări diferite de cele din cauza principală, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă privind TVA-ul (Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 65, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 54).

34 Din această perspectivă, Curtea a statuat deja că, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unei nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la

care inten?ioneaz? s? achizi?ioneze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia (Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 60).

35 Or, ?inând seama de obiectivul amintit la punctul 29 din prezenta hot?râre, o obliga?ie de diligen?? similar? trebuie, în cadrul articolului 203 din Directiva TVA, s? revin? unui angajator fa?? de angajatul s?u, în special atunci când acest angajat este îns?rcinat s? emit? facturi care men?ioneaz? TVA?ul în numele ?i pe seama angajatorului s?u. Astfel, un asemenea angajator, persoan? impozabil? în scopuri de TVA, nu poate fi considerat de bun??credin?? dac? nu a dat dovad? de diligen?a necesar? în mod rezonabil pentru a controla ac?iunile angajatului s?u ?i pentru a evita astfel ca acesta din urm? s? îi poat? utiliza datele de identificare în calitate de persoan? impozabil? în scopuri de TVA pentru a emite facturi false în scopuri de fraud?. Într-o asemenea situa?ie, ac?iunile frauduloase ale angajatului s?u îi pot fi imputate, astfel încât el trebuie considerat ca fiind persoana care a men?ionat TVA?ul pe facturile în litigiu, în sensul acestui articol 203.

36 A?adar, în asemenea împrejur?ri, revine administra?iei fiscale sau instan?ei sesizate sarcina de a efectua o apreciere global? a tuturor elementelor pertinente pentru a stabili dac? persoana impozabil? ale c?rei date de identificare în scopuri de TVA au fost uzurpate de angajatul s?u pentru a emite facturi false în scopuri de fraud? a dat dovad? de diligen?a necesar? în mod rezonabil pentru a controla ac?iunile acestui angajat. În caz contrar, aceast? persoan? impozabil? datoreaz? TVA?ul men?ionat pe facturile respective, în temeiul articolul 203 din Directiva TVA.

37 Având în vedere considera?iile care preced?, este necesar s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c?, în situa?ia în care un angajat al unei persoane impozabile în scopuri de TVA a emis o factur? fals? în care men?ioneaz? TVA?ul utilizând identitatea angajatorului s?u ca persoan? impozabil?, f?r? ?tirea ?i f?r? consim??mântul acestuia din urm?, angajatul respectiv trebuie considerat ca fiind persoana care men?ioneaz? TVA?ul, în sensul acestui articol 203, cu excep?ia cazului în care aceast? persoan? impozabil? nu a dat dovad? de diligen?a necesar? în mod rezonabil pentru a controla ac?iunile angajatului respectiv.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

38 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declar?:

Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?

trebuie interpretat în sensul c?

În situația în care un angajat al unei persoane impozabile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) a emis o factură falsă în care menționează TVA-ul utilizând identitatea angajatorului său ca persoană impozabilă, fără știrea și fără consimțământul acestuia din urmă, angajatul respectiv trebuie considerat ca fiind persoana care menționează TVA-ul, în sensul acestui articol 203, cu excepția cazului în care această persoană impozabilă nu a dat dovadă de diligența necesară în mod rezonabil pentru a controla acțiunile angajatului respectiv.

Semnături

* Limba de procedură: polona.