Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 21 septembrie 2023 [1]

Cauza C-442/22

P sp. z o.o.
împotriva
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
cu participarea:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia)]

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Debitorul taxei în conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA – Factură privind operațiuni fictive (factură fictivă) – Determinarea emitentului facturii – Emiterea unei facturi de către un terț neautorizat – Emiterea unei facturi fictive de către un angajat fără știrea angajatorului – Imputarea activității infracționale a unui terț – Criteriul bunei-credințe – Culpa unei persoane impozabile în alegerea și supravegherea unui angajat”

I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară se încadrează în contextul combaterii fraudei, o temă care predomină de mulți ani privind TVA-ul. Este vorba, din nou, despre „răspunderea unei întreprinderi” care a fost implicată într-un anumit mod în frauda în materie de TVA săvârșită de o altă persoană impozabilă. După cum se știe, este suficient în acest sens ca întreprinderea să fi trebuit să știe că a participat, prin operațiunea sa, la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA [2]. În acest caz, i se poate refuza deducerea TVA-ului sau o scutire de aceasta ori, poate, și una, și cealaltă [3].

[1] Limba originală: germana.

[2] Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului) (C-596/21, EU:C:2022:921, punctul 25), Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punctele 46 și 47), Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 94), Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 39) și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 56).

[3] Cu privire la problema care rezultă din aceasta, referitoare la supracompensarea prejudiciului creat, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, punctul 39 și urm.).

2. În speță, se adaugă o a treia posibilitate: o obligație fiscală suplimentară ca urmare a unei menționări nejustificate a TVA-ului. Este vorba, în ultimă analiză, despre răspunderea unei întreprinderi pentru angajații săi care, fără știrea sa, au ajutat, cu intenție și într-un mod organizat și infracțional, alte persoane impozabile să săvârșească o fraudă în materie de TVA (probabil concomitent cu o fraudă privind impozitul pe profit). Astfel, angajații stației de benzină au strâns bonurile de casă care fuseseră aruncate și au emis apoi, prin intermediul unui al doilea „sistem contabil", noi facturi pentru cantitățile de carburanți menționate în acestea, pe care le-au vândut persoanelor interesate. Aceste persoane au folosit sumele aferente livrărilor de carburanți (care nu au avut loc astfel niciodată) pentru deducere în declarația privind TVA-ul, precum și pentru deducerea cheltuielilor de operare în declarația de impozit pe profit. Statul polonez a descoperit frauda, însă nu a mai fost posibilă recuperarea întregului prejudiciu suferit în materie de TVA. Prin urmare, administrația fiscală se îndreaptă din nou împotriva întreprinderii care, deși plătește corespunzător impozitele datorate pe operațiuni, a emis în aparență ea însăși facturile fictive.

3. Prin urmare, chestiunea decisivă din speță este aceea dacă obligațiile în materie de TVA ale unei întreprinderi se modifică în cazul în care angajații săi au sprijinit, prin emiterea de facturi fictive pe numele întreprinderii, frauda în materie de TVA săvârșită de un terț. Este vorba, așadar, despre o „sancționare" în materie de TVA (sub formă de răspundere) a persoanei impozabile (angajatorul) pentru comportamentul infracțional al propriilor angajați, care au participat la frauda în materie de TVA săvârșită de un terț. În această privință, situația este inedită, întrucât răspunderea pentru obligațiile fiscale rezultate din facturi incorecte s-a raportat mereu la comportamentul culpabil propriu întreprinderii. „Răspunderea" pentru participarea la o fraudă în materie de TVA săvârșită de un terț a fost în schimb condiționată până în prezent de lipsa diligenței necesare pentru efectuarea de operațiuni în cadrul unui lanț de operațiuni. Or, în speță, întreprinderii nu i se poate reproșa nimic în ceea ce privește operațiunile realizate efectiv.

4. Într-adevăr, combaterea fraudei fiscale este una dintre cele mai mari provocări în cadrul unui sistem de impozitare indirect cu posibilitate de deducere a TVA-ului. Toată lumea este de acord cu privire la importanța acestei combateri a fraudei. Cu toate acestea, având în vedere drepturile fundamentale ale întreprinderii vizate, trebuie să existe limite. Curtea are acum ocazia de a preciza aceste limite.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Cadrul juridic al Uniunii este constituit de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA")[4]. Articolul 203 din Directiva TVA reglementează obligația fiscală prin intermediul mențiunii pe o factură și are următorul conținut:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură."

[4] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea în vigoare în anii în litigiu (2010-2014).

B. Dreptul polonez

6. Polonia a transpus Directiva TVA prin Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”). Articolul 108 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

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

III. Situația de fapt și procedura preliminară

7. Societatea reclamantă, P sp. z o.o. (denumită în continuare „P”), a desfășurat între anii 2001 și 2015 activități comerciale în domeniul vânzării de carburanți, activități editoriale, activități de închiriere de spații comerciale și activități de dezvoltare imobiliară. Aceasta ținea o contabilitate completă și era înregistrată în scopuri de TVA, având în medie 14 angajați.

8. În urma unui control fiscal efectuat de administrația fiscală, s-a constatat că pe numele P, în perioada ianuarie 2010-aprilie 2014, au fost emise 1 679 de facturi fiscale false (așa-numite facturi „în alb”, care nu reflectau vânzările reale de bunuri) cu o valoare totală a TVA-ului menționat de 1 497 847 de zloți (PLN) (la acel moment, echivalentul a aproximativ 335 000 de euro) către entități care au decontat TVA-ul menționat în aceste facturi. Aceste facturi false nu au fost înregistrate în registrul de vânzări al P. TVA-ul nu a fost nici plătit la bugetul de stat și nici declarat de P.

9. În urma constatărilor controlului fiscal, președintele consiliului de administrație al P a efectuat propria anchetă internă în această privință. În urma acestei anchete, s-a dovedit că așa-numitele facturi „în alb” au fost emise și comercializate de un angajat al societății (denumit în continuare „P. K.”), fără știrea și fără acordul consiliului de administrație al societății.

10. P. K. a fost angajată ca manager într-o stație de benzină a P în perioada 25 noiembrie 2005-24 mai 2014, când a fost concediată din cauza încălcării obligațiilor de serviciu. Printre acestea se numărau gestionarea casei de marcat, emiterea de facturi și pregătirea documentelor pentru contabila-șefă.

11. Din declarațiile lui P. K. rezultă că, începând din anul 2010, a emis facturi centralizatoare pentru bonurile fiscale colectate de angajații benzinăriei pe care o administra. Bonurile fiscale proveneau din coșul de gunoi. Pentru fiecare factură au fost păstrate în sala centralei termice bonuri fiscale ordonate în funcție de anul emiterii, pentru a se asigura că facturile emise pe numele stației de benzină pentru operațiunile fictive nu cuprindeau cantități de carburanți mai mari decât cele vândute în realitate de stație. Prin această procedură nu se urmărea prejudicierea P. Facturile false au fost salvate pe un calculator din birou (într-un fișier securizat cu parolă).

12. P. K. emitea aceste facturi într-un format diferit de cel al facturilor corecte, întotdeauna în absența adjunctului său. Ea nu tipărea copii ale facturilor pentru a nu crea o „arhivă pe hârtie”. De asemenea, nu transmitea facturile la contabilitate. Ea utiliza datele P, identificând-o ca fiind emitentul facturii și utiliza codul unic de identificare al P. Facturile poartă semnătura și ștampila lui P. K. și, din anul 2014, numai o semnătură electronică fără ștampilă. Toți angajații participanți care lucrau în stație de benzină ca subalterni ai lui P. K. au obținut beneficii financiare. Angajații

primeau bani pentru numărul de litri de combustibil menționat pe bonurile fiscale furnizate, care erau folosite pentru emiterea facturilor false. Nu se știe exact cum și unde au fost emise aceste facturi. Potrivit observațiilor prezentate de P, facturile nu erau probabil emise pe calculator și nici în incinta stației de benzină.

13. Ca urmare a constatărilor în urma controlului fiscal, administrația fiscală a impus prin decizie în sarcina P o obligație de plată a TVA-ului pentru perioada cuprinsă între ianuarie 2010 și aprilie 2014. P a contestat această decizie. Autoritatea de soluționare a contestației (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej) a confirmat obligația fiscală stabilită prin decizia din 31 octombrie 2017.

14. Pe baza faptelor constatate, ambele autorități au convenit, iar părțile nu au negat acest lucru, că facturile false atestau o livrare de bunuri și servicii care nu fusese efectuată în realitate. Aceste facturi simulau realizarea efectivă a operațiunilor în scopul obținerii frauduloase de către terți a rambursării impozitului.

15. Autoritățile au considerat că P, în calitate de angajator, nu a depus diligența necesară pentru a împiedica emiterea facturilor fiscale false. P. K. nu avea o fișă a postului clar definită în scris. Sfera sa de răspundere în sens larg includea dreptul de a emite facturi fiscale pentru bonurile fiscale din afara sistemului BOS în format Excel, fără o aprobare suplimentară din partea angajatorului. Întrucât președintele consiliului de administrație al P știa că la stația de benzină erau emise facturi aferente bonurilor fiscale, altfel spus fără control contabil, acesta putea și ar fi trebuit, prin urmare, să prevadă că acest lucru facilitează emiterea de facturi false. Din cauza lipsei unei supravegheri și organizări adecvate, administratorul societății a descoperit practica în cauză abia după controlul autorității fiscale.

16. În opinia autorităților administrative, P. K. nu era un terț în raport cu P, ci manager al unei stații de benzină deținute de P și, prin urmare, o angajată cu atribuții de conducere autorizată să emită facturi. Autoritățile au mai constatat că, în pofida acțiunilor menite să excludă din contabilitate contractanții care au utilizat aceste facturi fiscale false, au existat pierderi fiscale care nu au fost evitate în timp util.

17. Prin hotărârea din 23 februarie 2018, Wojewódzki Sąd Administracyjny (Tribunalul Administrativ al Voievodatului, Polonia) a respins acțiunea P împotriva deciziei Dyrektor Izby Administracji Skarbowej din Lublin, preluând motivarea autorității care a soluționat contestația. Împotriva acestei hotărâri, P a declarat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia). Aceasta a suspendat judecata în cauză și a adresat Curții două întrebări preliminare în temeiul articolului 267 TFUE:

„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 sau consimțământul angajatorului, persoana care menționează TVA-ul în factură, obligată la plata TVA, 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 punctul 1), 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 acuzată de lipsă de diligență în supravegherea angajatului?

18. În procedura desfășurată în fața Curții, au prezentat observații scrise P, administrația fiscală poloneză, Mediatorul pentru Întreprinderi Mici și mijlocii (Polonia), precum și Comisia Europeană. În temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, Curtea a decis să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

IV. Apreciere juridică

A. Cu privire la întrebările preliminare și la desfășurarea analizei

19. Cele două întrebări preliminare, care trebuie examinate împreună, ridică în esență chestiunea privind riscurile pe care trebuie să le suporte o întreprindere impozabilă în materie de TVA în situația în care a fost înșelată de angajații săi. În speță, aceștia au emis facturi fictive pe numele întreprinderii, dar fără știrea acesteia, pe care le-au vândut terților în nume propriu în vederea evaziunii fiscale.

20. Se ridică din nou [5] problema interpretării articolului 203 din Directiva TVA. Acesta are scopul de a preveni riscul deducerii nejustificate a taxei de către destinatarul facturii prin intermediul unei obligații fiscale corespunzătoare a emitentului facturii. Prin urmare, este necesar să se clarifice, în primul rând, cine este emitentul facturii în sensul acestei dispoziții – persoana care emite factura sau persoana menționată pe factură ca fiind emitentul (secțiunea B). În cazul în care nu este vorba decât de persoana care a emis de asemenea factura, se pune problema condițiilor privind răspunderea pentru comportamentul (infracțional) al altei persoane (terț) față de emitentul aparent al facturii (secțiunea C).

B. Emitentul unei facturi în sensul articolului 203 din Directiva TVA

1. Sensul și finalitatea articolului 203 din Directiva TVA

21. În conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA, TVA-ul este datorat de orice persoană care menționează această taxă pe o factură. Astfel cum a hotărât deja Curtea [6] în acest sens, articolul 203 din Directiva TVA vizează „numai” TVA-ul facturat în mod nejustificat, cu alte cuvinte un TVA care nu este datorat prin lege, dar care este totuși menționat pe factură.

[5] Curtea a examinat recent în mod aprofundat interpretarea articolului 203 din Directiva TVA în Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[6] Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punctele 21 și 23).

22. Finalitatea articolului 203 din Directiva TVA constă în a acționa împotriva riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate rezulta din solicitarea de către destinatarul facturii a unei deduceri nejustificate [7] pe baza acestei facturi [8]. Acest risc ilustrează situația de fapt din speță.

23. Desigur, exercitarea dreptului de deducere se limitează doar la acele impozite care corespund unei operațiuni supuse TVA-ului [9]. Există însă un risc de pierdere a unor venituri fiscale atât timp cât destinatarul unei facturi în care TVA-ul este menționat în mod nejustificat are încă posibilitatea de a utiliza această factură în vederea exercitării dreptului de deducere în conformitate cu articolul 168 din Directiva TVA [10]. Astfel, nu se poate exclude situația în care administrația fiscală nu poate să constate la timp că anumite considerații juridice de fond se opun exercitării dreptului de deducere existent în mod formal.

24. Articolul 203 din Directiva TVA urmărește astfel, în cazul unei menționări eronate a TVA-ului, realizarea unui sincronism comparabil între deducerea la care recurge *destinatarul* facturii și obligația fiscală a *emitentului* facturii, așa cum ar trebui să existe în mod normal pentru prestator și client în cazul unei facturi corespunzătoare [11]. Din modul de redactare a articolului 203 din Directiva TVA rezultă însă că nu este necesar ca destinatarul facturii să fi efectuat efectiv o deducere. Este suficient să existe riscul ca o astfel de deducere (nejustificată) să poată fi efectuată.

25. În concluzie, emitentul facturii răspunde în mod obiectiv pentru riscul (abstract) ca pe baza acestei facturi (incorecte) destinatarul facturii să poată efectua o deducere nejustificată. Nu este vorba, așadar, despre o obligație fiscală reală, ci despre o răspundere obiectivă abstractă a emitentului facturii, astfel cum a precizat deja Curtea [12].

26. Această răspundere intervine nu numai în cazul unei erori în privința cotei corecte de impozitare (în factură este menționată cota normală de impozitare în locul cotei reduse de impozitare), ci și în cazul facturării unor operațiuni fictive [13].

27. Articolul 203 din Directiva TVA este, așadar, un element constitutiv abstract al riscului, care atrage răspunderea obiectivă a emitentului facturii pentru riscul pe care l-a provocat ca urmare a emiterii facturilor fictive pentru operațiuni fictive. Consecința este în acest caz că el însuși datorează TVA-ul menționat în mod eronat.

7 Atunci când, în segmentul de text obișnuit, Curtea arată că articolul 203 din Directiva TVA urmărește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale „care poate fi generat de dreptul de deducere”, exprimarea este oarecum imprecisă; a se vedea Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 20), Hotărârea din 29 septembrie 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punctul 36), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 32), Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 24), și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 32). Nu este însă vorba despre *dreptul* de deducere, ci doar despre riscul unei deduceri *nejustificate*. Acest lucru este avut în vedere totdeauna, deoarece o deducere justificată nu poate constitui un risc de pierdere a unor venituri fiscale.

8 A se vedea în mod expres Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 27), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 32), Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 24), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 32), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctele 35 și 36), și Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 28 și urm.).

9 Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 13).

10 A se vedea în mod expres Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 28 și urm.), care face trimitere la Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 57).

11 A se vedea în această privință și Concluziile noastre prezentate în cauza EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punctul 31 și urm.).

12 A se vedea în mod expres Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 61).

13 A se vedea numai Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 26), coroborată cu Concluziile noastre prezentate în cauza EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punctul 30 și urm.). Trimitere la aceasta în Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 30). Anterior, Hotărârea din 15 octombrie 2002, Comisia/Germania (C-427/98, EU:C:2002:581, punctul 41). Similar, Hotărârea din 29 septembrie 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punctul 35).

2. Limite inerente ale elementului constitutiv al riscului

28. Acest element constitutiv abstract al riscului, care atrage răspunderea obiectivă a emitentului unui facturi în care s-a menționat în mod eronat TVA-ul, are însă limite. Dacă, ținând seama de drepturile fundamentale ale persoanei în cauză (P se întemeiază printre altele pe articolul 17 din cartă), această răspundere nu poate fi arbitrară, fiind necesar atât un motiv obiectiv [deci un risc de pierdere a unor venituri fiscale – punctul a)], cât și o imputare subiectivă a riscului [punctul b)].

a) Necesitatea existenței unui risc

29. Așa cum a statuat de curând Curtea, elementul constitutiv al riscului de la articolul 203 din Directiva TVA nu își găsește aplicarea atunci când pericolul de pierdere a TVA-ului este exclus *per se*[14]. Curtea a declarat aceasta într-o cauză în care era stabilit că facturile eronate au fost emise numai în privința consumatorilor finali, care nu aveau drept de deducere[15].

30. Un asemenea risc este de asemenea exclus *per se*, în măsura în care administrația fiscală a descoperit deja, cum este cazul în speță, frauda organizată de angajata P, astfel încât cumpărătorii au cunoștință de facturile fictive și li s-a putut refuza cu succes și definitiv dreptul de deducere în amonte. Potrivit trimiterii preliminare, statul polonez a reușit acest lucru într-o anumită măsură. De aceea, nu se mai pune problema aplicării articolului 203 din Directiva TVA, ci, în orice caz, numai problema sancționării vânzătorilor și cumpărătorilor facturilor fictive. Aceasta este însă, în mod normal, o problemă de drept penal, iar nu de drept fiscal. După cum a subliniat deja Curtea[16], articolul 203 din Directiva TVA nu are caracter de sancțiune.

31. O obligație fiscală suplimentară a emitentului facturii (fie acesta P sau P. K.) într-un atare caz ar avea ca efect „îmbogățirea statului” cu ocazia unei fraude în materie de TVA. Acest lucru depășește în mod vădit ceea ce este necesar pentru combaterea fraudei. Ar fi totodată ciudat ca un stat de drept să poată obține venituri fiscale mai mari ca urmare a descoperirii unei fraude privind TVA-ul decât ar obține în lipsa unei asemenea fraude. Astfel, în măsura în care nu s-a putut invoca dreptul de deducere, veniturile din TVA ale Poloniei ar crește, deși nu s-a efectuat nicio operațiune. Această concluzie nu ar fi compatibilă nici cu caracterul unei dispoziții privind răspunderea (pentru detalii în acest sens, a se vedea punctul 22 și următoarele din prezentele concluzii).

32. În consecință, Curtea a statuat de foarte timpuriu că, deși Directiva TVA nu prevede nicio dispoziție referitoare la regularizarea de către emitentul facturii a TVA-ului facturat în mod nejustificat[17], statele membre au obligația să furnizeze o soluție[18]. Pentru a ajunge la această soluție, Curtea a dezvoltat două abordări pe care statele membre trebuie să le ia în considerare.

[14] Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punctele 24 și 25). Similar, Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctele 24, 32 și urm. – pentru situația în care administrația fiscală putea refuza definitiv deducerea).

[15] Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punctul 25).

[16] Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 34). Curtea s-a pronunțat în același sens și în Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 37).

[17] A se vedea în mod expres Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 30), Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 38), și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 48).

[18] Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 35), Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02 și C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 49), Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 49), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 18).

33. Astfel, pe de o parte, revine statelor membre, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, obligația de a prevedea, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea de a regulariza *orice* taxă facturată în mod nejustificat, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze *buna sa credință* [19]. Pe de altă parte, principiul neutralității TVA-ului impune ca TVA-ul facturat fără a fi datorat să poată fi regularizat atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, *fără* ca statele membre să poată să condiționeze o astfel de regularizare de buna-credință a emitentului facturii [20].

34. Pentru acest din urmă aspect, nu are nicio importanță de ce este exclus riscul de pierdere a unor venituri fiscale – prin urmare, dacă emitentul facturii a eliminat activ riscul sau dacă administrația fiscală a reușit să îl elimine [21]. Într-adevăr, măsurile pe care statele membre le adoptă în vederea colectării exacte a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, aceste măsuri nu pot fi utilizate astfel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului [22]. Acest lucru este valabil în special pentru un element constitutiv abstract al riscului (a se vedea în această privință punctul 26 și următoarele din prezentele concluzii).

35. Prin urmare, problema răspunderii P pentru facturile fictive emise de P. K. se pune numai în măsura în care deducerea realizată de cumpărători nu a putut fi împiedicată, deci în măsura în care există încă un prejudiciu pentru veniturile fiscale ale Poloniei.

b) Imputare subiectivă: emitentul unei facturi

36. În măsura în care mai există încă un asemenea prejudiciu, acesta trebuie imputat și P, întrucât articolul 203 din Directiva TVA vizează numai emitentul facturii. În speță, există particularitatea că prestatorul menționat în factură (în acest caz, P), care emite în mod normal factura, nu a emis această factură. Ea a fost emisă de P. K., care doar a menționat denumirea angajatorului său. Totuși, în aparență – chiar dacă s-a folosit un alt format de factură – este ca și cum P ar fi emis această factură. S-au utilizat denumirea, adresa și numărul său de identificare fiscală.

37. Dacă P. K. ar fi un terț complet străin care s-ar fi folosit mai mult sau mai puțin întâmplător de datele P pentru a emite și vinde facturi fictive (au existat deja și asemenea cazuri), răspunsul ar fi neechivoc. În lipsa imputării comportamentului acestui terț, răspunderea P ar fi arbitrară și disproporționată, iar P nu ar fi, prin urmare, niciodată considerată emitentă a acestor facturi, așa cum arată și administrația fiscală.

[19] Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 31), Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 27), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 33), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 33), Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 36), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 18).

[20] Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 28), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 33), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 37), Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 37), Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02 și C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 50), și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 58).

[21] A se vedea Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 24 – Refuzul administrației fiscale). În același sens, Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02 și C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 52 – O sumă care nu poate fi TVA nu comportă niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale).

[22] Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 39); a se vedea *mutatis mutandis* Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 59 și jurisprudența citată).

38. Spre deosebire însă de cazul emiterii unor facturi fictive de către un terț, în speță există o anumită proximitate între emitentul real al facturilor (P. K.) și emitentul aparent al acestora (P), ca urmare a raportului de muncă care exista la acel moment între ele. P. K. s-a folosit în mod deliberat de informațiile pe care le-a obținut în cadrul P referitoare la cantitățile de carburanți pentru care bonurile fiscale au fost aruncate, la datele de facturare ale P și la numărul de identificare fiscală al acesteia.

39. Pe de altă parte, este stabilit că această vânzare (cu caracter infracțional) a unor facturi fictive a avut loc pe numele P, fără știrea și voința P, și că ea nici nu se încadra în sfera de sarcini atribuite lui P. K. în conformitate cu dreptul muncii sau cu o împuternicire juridică.

40. Chestiunea determinantă este cea de a ști cine are într-un asemenea caz calitatea de emitent al facturii în sensul articolului 203 din Directiva TVA. Prin urmare, este necesar să se clarifice dacă și în ce condiții i se poate imputa angajatorului comportamentul delictual al angajaților săi (în speță, sub forma criminalității organizate) sau dacă acesta trebuie exonerat de răspundere în considerarea bunei sale credințe.

41. Potrivit textului articolului 203 din Directiva TVA, TVA-ul este datorat de orice persoană care menționează această taxă pe o factură. Este suficient ca aceasta să fie o persoană care menționează taxa pe o factură – cu alte cuvinte, nu este necesar să fie vorba despre o persoană impozabilă. Directiva pleacă în plus de la principiul unei acțiuni („menționează”). Taxa nu a fost însă menționată de P, ci de angajata sa, P. K. Potrivit modului de redactare a Directivei TVA, rezultă că P. K. datorează taxa pe care a menționat-o în mod eronat. P este numai în aparență emitenta facturii.

42. Sensul și finalitatea răspunderii obiective pentru risc, prezentate mai sus (punctul 22 și următoarele), se opun în schimb tragerii la răspundere a „emitentului aparent” alături de emitent. La articolul 203 din Directiva TVA nu este vorba despre o sancționare sau despre o dublare a veniturilor fiscale, ci despre o asigurare împotriva riscului de pierdere a veniturilor fiscale. Prin urmare, numai o singură persoană poate fi considerată emitent în sensul articolului 203 din Directiva TVA. Acest lucru reiese și din posibilitatea de regularizare, pe care Curtea o recunoaște chiar și emitentului care acționează din culpă. Potrivit Curții, statele membre sunt obligate să prevadă posibilitatea *regularizării* de către emitentul facturii a *oricărei* taxe menționate în mod nejustificat pe factură, dacă acesta își dovedește buna-credință [23]. Totuși, aceasta presupune că respectivul emitent știe cui a emis facturile incorecte. P nu îi cunoaște însă pe cumpărătorii facturilor. Aceștia îi erau cunoscuți numai lui P. K.

43. Ca atare, în măsura în care mai există un risc (sau un prejudiciu) pentru veniturile fiscale ale statului polonez, TVA-ul menționat în mod eronat pe facturile fictive este datorat în principiu de P. K., în calitate de emitent al acestor facturi.

C. Imputarea comportamentului infracțional al unui terț

44. O altă concluzie poate rezulta numai dacă persoanei impozabile (în speță, P) i se poate imputa într-un mod sau altul comportamentul infracțional al lui P. K. În mod special, administrația fiscală poloneză se întemeiază pe un fel de „culpă în supraveghere”. Întrucât P știa că P. K. putea emite și

[23] Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 31), Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 27), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 33), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 33), Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 36), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 18).

facturi scrise de mână, în afara sistemului obișnuit de facturare, P ar fi trebuit să știe că se emit facturi fictive. În lipsa unor măsuri de supraveghere corespunzătoare, trebuie să se impute P comportamentul lui P. K.

1. Imputarea comportamentului infracțional al altuia pe baza „principiului" interzicerii fraudei?

45. Această abordare a Poloniei este întrucâtva similară cu jurisprudența Curții referitoare la refuzul dreptului de deducere (sau al scutirii ori, poate, al ambelor drepturi concomitent) în situația în care persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea [anumitor bunuri sau servicii], participă la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA [24].

46. În opinia Curții, în sensul Directivei TVA trebuie să se rețină că o asemenea persoană impozabilă participă la fraudă sau o facilitează, indiferent dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval [25]. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv [26]. De aici, Curtea a formulat chiar un „principiu al interzicerii fraudei" special, care aparține în mod evident materiei TVA-ului [27].

47. Independent de aspectul că această jurisprudență are o sferă foarte largă și că din aceasta decurg noi chestiuni [28], în speță nu este vorba despre invocarea de către P a unei deduceri sau a unei scutiri, deci a unor drepturi patrimoniale. P nu dorește decât să nu răspundă pentru avantajul patrimonial al unui terț (cumpărătorul facturilor fictive cu care nu are nicio legătură). Prin urmare, nu este vorba despre combaterea fraudei în cadrul unui lanț de operațiuni, ci despre o răspundere [29] a „oricărei persoane".

48. Simplul fapt de a ști (sau de a trebui a ști) că un terț străin emite și vinde facturi fictive folosindu-se de denumirea proprie altei persoane nu este însă un temei al răspunderii în conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA. Pentru combaterea infracțiunilor, competența nu revine „oricărei persoane", ci statelor membre. În lipsa unui motiv de imputare special în raport cu acest terț [30], persoanei impozabile nu i se poate refuza beneficiul niciunui „avantaj" (scutire și/sau deducere) și este cu atât mai puțin posibil ca „orice persoană" să fie ținută responsabilă (prin intermediul unei obligații fiscale suplimentare).

[24] A se vedea Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului) (C-596/21, EU:C:2022:921, punctul 25), Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punctele 46 și 47), Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 94), Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 39), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 56).

[25] Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului) (C-596/21, EU:C:2022:921, punctul 25), și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punctele 46 și 47 și jurisprudența citată).

[26] Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului) (C-596/21, EU:C:2022:921, punctul 24), și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 45 și jurisprudența citată).

[27] Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului) (C-596/21, EU:C:2022:921, punctele 20 și 29).

[28] Acest lucru reiese din nenumăratele trimiteri preliminare pe această temă – a se vedea, fie și numai foarte recent, Hotărârea din 24 noiembrie 2022, Finanzamt M (Întinderea dreptului de deducere a TVA-ului) (C-596/21, EU:C:2022:921), Hotărârea din 15 septembrie 2022, HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910).

[29] A se vedea în mod expres Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 61).

[30] În jurisprudența sa privind combaterea fraudei, Curtea pare să situeze acest motiv de imputare în lanțul de operațiuni existent și în invocarea unui „avantaj" în cadrul acestui lanț de operațiuni.

2. Imputarea comportamentului infracțional al propriului angajat pe baza criteriului relei-credințe

49. Soluția nu rezultă, așadar, din jurisprudența citată mai sus, referitoare la combaterea fraudei, ci din principiul neutralității și din jurisprudența Curții cu privire la articolul 203 din Directiva TVA. Potrivit acesteia, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența statelor membre să prevadă, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea regularizării oricărei taxe facturate în mod nejustificat, cu condiția ca emitentul facturii – care, așa cum subliniază în mod corect Comisia în observațiile sale, nu trebuie să fie un întreprinzător – să demonstreze *buna sa credință* [31].

50. Aceasta îl vizează pe emitentul facturii, calitate pe care P nu o deține. După cum arată și Comisia, abordarea poate fi însă transpusă aceluia care, după toate aparențele, trebuie considerat emitentul facturii (emitentul aparent). Dacă acesta a fost într-adevăr de bună-credință, el este mai degrabă victimă decât autor și nu poate fi vizat de articolul 203 din Directiva TVA. În schimb, dacă nu a fost de bună-credință *și* dacă comportamentul emitentului facturii îi poate fi imputat (pentru motivul unei anumite proximități sau răspunderi) ca și cum ar fi propriul său comportament, el poate de asemenea răspunde ca emitent al facturii incorecte.

51. Este necesar să se țină seama de faptul că, în speță, activitatea infracțională a angajatului, respectiv emiterea și vânzarea de facturi fictive, nu avea nicio legătură directă cu poziția pe care o ocupa în întreprinderea P în virtutea raportului de muncă. Dimpotrivă, această poziție i-a oferit oportunitatea acestei activități, care i-a fost însă interzisă în conformitate cu dreptul muncii. Astfel, spre deosebire de cazurile în care angajații emit, în cadrul activității curente, facturi (în cazul dat, incorecte) pentru livrările de carburanți, emiterea acestor facturi nu poate fi imputată direct societății P. În această privință, se impune o diferențiere între emiterea de *facturi în numele P* (în cadrul atribuțiilor conferite în conformitate cu dreptul muncii) și emiterea de *facturi pe numele P* (aproape în cadrul criminalității organizate și fără știrea acesteia).

52. Există totodată, așa cum în mod corect relevă administrația fiscală, o anumită proximitate sau răspundere a angajatorului pentru angajații săi. Este, așadar, decisiv să se determine care sunt criteriile pe baza cărora se poate vorbi despre un angajator de bună-credință.

3. Cu privire la criteriul bunei-credințe în cadrul articolului 203 din Directiva TVA

53. Buna-credință este exclusă când angajatorul avea cunoștință despre faptele angajatului său și nu a intervenit, deși putea să o facă. În acest caz, el își însușește în mod deliberat faptele acestuia. Astfel, pentru că a tolerat în mod deliberat aparența creată de facturile fictive, el trebuie considerat în această situație ca fiind emitentul acestor facturi. Acest caz nu se regăsește însă în speță.

54. În legătură cu reducerile subvențiilor agricole din cauza încălcării regimului subvențiilor de către un terț (contractantul), Curtea a dezvoltat deja criterii de imputabilitate. Ea a decis că, în ipoteza unei încălcări de către un terț care execută lucrări la cererea unui beneficiar al unui ajutor, beneficiarul respectiv poate fi considerat răspunzător pentru această încălcare dacă a acționat în mod intenționat sau neglijent cu ocazia alegerii sau a supravegherii acestui terț sau prin instrucțiunile date acestuia, independent de caracterul intenționat sau neglijent al

[31] Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 31), Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 27), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 33), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 33), Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 36), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 18).

comportamentului acestui terț [32]. Acest lucru nu poate fi transpus însă *tel quel* la situația de fapt din speță. Pe de o parte, P. K. nu a fost mandatată de P să emită facturile fictive, ci a acționat cu intenție, depășind chiar limitele „mandatului” primit de la aceasta. Pe de altă parte, P nici nu s-a îmbogățit din resursele de stat, care ar trebui să îi fie retrase întrucât nu și-au atins scopul.

55. Este posibil totodată să se recurgă la considerentul din această hotărâre referitor la culpa în alegere sau supraveghere (în speță, din partea angajatorului), dacă acesta este o persoană impozabilă în sensul dreptului TVA-ului, întrucât persoanele impozabile ocupă un loc special în funcționarea sistemului TVA-ului. Curtea le numește, așadar, colectori de taxe în contul statului [33].

56. Sistemul TVA-ului, conceput indirect, este susceptibil de fraudă tocmai din cauza faptului că cel care suportă taxa și debitorul taxei sunt persoane diferite. Prin deducerea efectuată de o persoană impozabilă într-un lanț de operațiuni, acest risc devine tot mai mare. Cu toate acestea, legiuitorul este cel căruia îi revine în primul rând răspunderea pentru prevenirea riscului de fraudă pe care îl comportă sistemul TVA-ului.

57. Acest lucru este cu atât mai mult valabil într-o Uniune în care statul de drept reprezintă o valoare specială. Curtea subliniază astfel tot mai des că Uniunea regrupează state care respectă și împărtășesc valorile prevăzute la articolul 2 TUE [34]. Printre valorile menționate la articolul 2 TUE, pe care se întemeiază Uniunea, se numără în special principiul statului de drept. Prin urmare, un stat membru nu poate repercuta unilateral acest risc pe care l-a generat el însuși asupra subiectelor de drept privat. Combaterea fraudei fiscale este în primul rând sarcina statului, iar nu a unui particular. Astfel cum, în mod corect, evidențiază Comisia în observațiile sale, nici protecția veniturilor fiscale nu poate determina obligarea la plata TVA-ului a unei persoane impozabile care nu are nicio legătură cu frauda (în speță, vânzarea de facturi fictive).

58. Cu toate acestea, statul, în calitate de creditor fiscal într-un sistem de taxare indirectă, depinde în mod necesar de colaborarea persoanelor impozabile în calitatea lor de colectori de taxe. Chiar dacă acestea trebuie să participe în mod obligatoriu și gratuit la colectarea TVA-ului, nu este disproporționat să se impună în acest sens o anumită diligență, însă nu una exagerată. În calitate de colector de taxe în contul statului, persoana impozabilă nu poate deci, de exemplu, să închidă ochii și să accepte în mod deliberat frauda în materie de TVA. Acest lucru se repercutează și asupra imputării în temeiul dreptului Uniunii a acțiunii frauduloase a propriilor angajați.

59. După cum arătam în Concluziile noastre prezentate în cauza privind restituirea ajutoarelor agricole, legislațiile anumitor state membre nu cuprind, în materie delictuală, principiul imputării comportamentului culpabil al prepușilor, independent de propria culpă [35]. Prin urmare, comitentul nu răspunde automat, în virtutea unui eventual principiu nescris de drept, pentru faptele culpabile săvârșite de unul dintre prepușii săi ca pentru propriul comportament culpabil, ci doar în măsura în care există un comportament culpabil propriu, de exemplu în cazul în care are personal o culpă în materie de alegere sau supraveghere.

[32] Hotărârea din 27 februarie 2014, van der Ham și van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, punctul 53). A se vedea în acest sens și Concluziile noastre prezentate în cauza van der Ham și van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, punctul 73 și urm.).

[33] Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21).

[34] Hotărârea din 24 iunie 2019, Comisia/Polonia (Independența Curții Supreme) (C-619/18, EU:C:2019:531, punctele 42 și 43).

[35] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza van der Ham și van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, punctul 76).

60. Raportat la articolul 203 din Directiva TVA, aceasta înseamnă că P poate fi considerată de bună-credință atât timp cât nu i se poate imputa culpa *proprie*. Numai un „a trebui să știe" general nu atrage deci culpa proprie, această situație apărând numai atunci când există culpă în legătură cu alegerea și supravegherea propriilor angajați. În speță, nu se poate identifica culpa în ceea ce privește alegerea, putând fi avută în vedere numai culpa în privința supravegherii.

61. Numai instanța de trimitere poate decide dacă în speță există sau nu o atare culpă. Este însă un criteriu diferit de cel dezvoltat de Curte în jurisprudența referitoare la refuzul beneficiului deducerii sau al scutirii din cazul lanțurilor de operațiuni „frauduloase". Ca indiciu al bunei-credințe se poate reține în special dacă și cum a colaborat persoana impozabilă cu administrația fiscală la stabilirea amplorii criminalității organizate (prejudiciul a fost cauzat în principal de cumpărătorii facturilor fictive).

62. Contrar a ceea ce opinează în mod vădit administrația fiscală, este lipsit de relevanță în acest sens dacă sarcinile de serviciu ale lui P. K. au fost sau nu stabilite în formă scrisă. Faptul că sarcinile sunt ori nu definite în scris reduce, în orice caz, în mod nesemnificativ riscul unui comportament infracțional al angajatului. Pentru acest motiv – contrar a ceea ce susține Mediatorul în observațiile sale – nu este relevant dacă emiterea facturilor face în principiu parte din atribuțiile lucrătorului sau nu. Angajatul care dorește să emită facturi fictive poate face acest lucru oricând, indiferent dacă emiterea facturilor corecte se numără sau nu printre sarcinile sale de serviciu.

63. În plus, faptul că P. K. putea să emită și a emis facturi normale și în afara sistemului BOS nu înseamnă că angajatorul ar fi trebuit să prevadă că angajații săi emit și vând facturi fictive. Cât timp în contabilitate (în sistemul BOS și în afara acestuia) nu existase până la acel moment nicio neregularitate, din punctele enumerate de administrația fiscală nu rezultă nicio culpă în supraveghere. Astfel cum în mod corect remarcă P în observațiile sale, este dificil pentru un particular (ca angajator) să împiedice acest tip de „criminalitate organizată" de P. K., de alți angajați și de cumpărătorii facturilor.

64. În această privință, va trebui probabil să se diferențieze după cum au existat sau nu motive concrete ori indicii concrete – după cum arată în mod întemeiat Comisia – pentru o supraveghere specială. În lipsa unui motiv concret, s-ar putea pretinde din partea unei persoane impozabile cel mult un simplu sistem intern de gestionare a riscurilor, persoana impozabilă neputând avea încredere „oarbă" în angajații săi. De îndată ce persoana impozabilă are însă indicii concrete, i se poate pretinde de asemenea să ia măsuri de supraveghere mai concrete și chiar să sesizeze organele de urmărire penală. Este vorba în fond despre o apreciere globală a tuturor împrejurărilor, a cărei efectuare este de competența instanței de trimitere.

V. Concluzie

65. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare formulate de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) după cum urmează:

Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că emitentul aparent al unei facturi privind operațiuni fictive datorează taxa menționată în aceasta numai dacă (1) nu a fost încă posibil să se refuze destinatarului facturii deducerea, dacă (2) trebuie să i se impute emiterea facturii de către un terț pe baza unei răspunderi (sau proximități) speciale și dacă (3) nu a fost de bună-credință.

Buna-credință nu poate fi exclusă decât în cazul culpei proprii a emitentului aparent. În cazul unei persoane impozabile, alegerea sau supravegherea defectuoasă a angajaților, imputabilă angajatorului, poate de asemenea să fie considerată culpă.