

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

6 decembrie 2012(*)

„TVA – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere – Refuz”

În cauza C-285/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad – Varna (Bulgaria), prin decizia din 16 mai 2011, primită de Curte la 8 iunie 2011, în procedura

Bonik EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, domnii K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz și D. Šváby, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 19 septembrie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Bonik EOOD, de O. Minchev, avocat, și de M. Patchett-Joyce, barrister;
- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de A. De Stefano, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul Regatului Unit, de L. Seeboruth și de L. Christie, în calitate de agenți, asistați de P. Moser, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

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

pronunțată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și

178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Bonik EOOD (denumită în continuare „Bonik”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” – Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare), pe de altă parte, cu privire la dreptul de deducere, sub forma unui credit fiscal, a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferente achizițiilor de grâu efectuate de această societate.

Cadrul juridic

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare sunt supuse TVA-ului.

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Articolul 62 din directiva menționată are următorul cuprins:

„În sensul prezentei directive:

(1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil;

(2) TVA-ul devine «exigibil» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

6 Potrivit articolului 63 din aceeași directivă:

„Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

7 Articolul 167 din Directiva 2006/112 prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

8 Articolul 168 din această directivă prevede:

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

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

[...]

9 Articolul 178 din directiva menționată prevede:

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

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Bonik este o societate care a făcut obiectul unui control fiscal cu privire la lunile februarie și martie 2009.

11 În urma acestui control, autoritățile fiscale bulgare au constatat că nu existau dovezi privind efectuarea livrărilor intracomunitare de grâu și de floarea-soarelui declarate de Bonik ca fiind efectuate către societatea de drept românesc Agrisco SRL și că, înănd cont că toate cantitățile de grâu și de floarea-soarelui înscrise pe facturile emise de Bonik erau, conform contabilității acestei societăți, ieșite din stocul acesteia și nu existau la momentul efectuării controlului amintit, aceste cantități făcuseră obiectul unor livrări impozabile pe teritoriul bulgar.

12 Pe de altă parte, autoritățile fiscale au efectuat verificări în legătură cu achizițiile de grâu declarate de Bonik ca fiind efectuate de la Favorit stroy Varna EOOD (denumit în continuare „Favorit stroy”) și de la Agro treyd BG Varna EOOD (denumit în continuare „Agro treyd”), pentru care TVA-ul a fost dedus.

13 Bonik era în posesia facturilor emise de Favorit stroy, precum și de Agro treyd și acestea corespundeau respectivelor achiziții.

14 Cu toate acestea, pentru a se asigura că respectivele achiziții au fost reale, autoritățile fiscale bulgare au efectuat verificări suplimentare la furnizorii societății Bonik, respectiv la Favorit stroy și la Agro treyd, precum și la furnizorii acestora din urmă, respectiv la Lyusi treyd EOOD, la Eksim plyus EOOD și la Riva agro stil EOOD.

15 Întrucât aceste verificări nu au permis să se stabilească dacă Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD și Riva agro stil EOOD au livrat în mod real mărfuri societăților Favorit stroy și Agro treyd, autoritățile fiscale bulgare au dedus de aici că aceste din urmă societăți nu dispuneau de cantitățile de mărfuri necesare pentru a efectua livrări destinate Bonik și au constatat inexistența unor livrări efective între societățile menționate și Bonik.

16 În consecință, autoritățile fiscale amintite, prin decizia de impunere rectificativă din 10 martie 2010, au refuzat să acorde societății Bonik dreptul de a deduce, sub forma unui credit fiscal, TVA-ul aferent livrărilor de grâu efectuate de furnizorii săi, Favorit stroy și Agro treyd.

17 Împotriva acestei decizii de impunere, Bonik a formulat o cale de atac administrativă la Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, care, printr-o decizie din 21 iunie 2010, a confirmat respectiva decizie de impunere.

18 Bonik a introdus o acțiune la instanța de trimitere împotriva aceleiași decizii de impunere.

19 În decizia de trimitere, această instanță arată că autoritățile fiscale bulgare nu contestă că Bonik a efectuat livrări subsecvente de mărfuri de același tip și în aceeași cantitate și nici nu afirmă că această societate a achiziționat aceste mărfuri de la alți furnizori decât Favorit stroy și Agro treyd.

20 Pe de altă parte, instanța adaugă că există dovezi care demonstrează efectuarea unor livrări directe și că lipsa dovezilor privind livrările precedente nu poate conduce la concluzia că aceste livrări directe nu au fost efectuate.

21 În această privință, instanța de trimitere precizează că reglementarea națională nu condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA-ului, sub forma unui credit fiscal, de dovada originii mărfii.

22 În opinia acestei instanțe, administrația fiscală, prin practica sa, și unele instanțe bulgare consideră necesară dovada privind livrările efective anterioare pentru a conferi persoanei impozabile dreptul de deducere a TVA-ului.

23 În acest context, Administrativen sad – Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Prin interpretarea articolului 178 literele (a) și (b), precum și a articolelor 14, 62, 63, 167 și 168 din Directiva 2006/112 se poate deduce sensul noțiunii «lipsă a unei livrări efective» și, în caz afirmativ, această noțiune se suprapune definiției noțiunii «evaziune fiscală» sau este conținut în această noțiune? Care este conținutul noțiunii «evaziune fiscală» în sensul [acestei] directive?

2) În lumina definiției noțiunii «evaziune fiscală» și a considerentelor (26) și (59) coroborate cu articolul 178 litera (b) din Directiva [2006/112, această directivă] impune ca formalitățile să fie stabilite în mod explicit pe cale legislativă, printr-un act adoptat de autoritatea legislativă supremă, sau permite ca formalitățile să nu fie stabilite pe cale legislativă, ci să reprezinte o practică administrativă (și de control fiscal) și jurisprudențială? Este permisă punerea în aplicare a formalităților prin acte de reglementare ale autorităților administrative și/sau prin dispoziții ale administrației?

3) În cazul în care noțiunea «lipsă a unei livrări efective» este diferită de noțiunea «evaziunea fiscală» și nu este cuprinsă în definiția acesteia, reprezintă aceasta o formalitate potrivit articolului 178 litera (b) [din Directiva 2006/112] sau o măsură potrivit considerentului (59) al [acesteia], a cărei punere în aplicare are ca urmare refuzul dreptului de deducere și punerea sub semnul întrebării a neutralității TVA-ului, un principiu esențial al sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, consacrat în legislația comunitară în materie?

4) Este permisă stabilirea de formalități pentru persoanele impozabile, potrivit cărora trebuie să se facă dovada livrărilor realizate anterior față de livrarea efectuată între aceștia (între ultimul

beneficiar [...] și furnizorul său), pentru a se considera că livrarea a avut loc efectiv, în cazul în care autoritățile nu contestă faptul că persoanele în cauză (ultimii furnizori) au efectuat ulterior livrări privind aceleași bunuri și în aceleași cantități?

5) În cadrul sistemului comun al TVA-ului și al articolelor 168 și 178 din Directiva 2006/112, dreptul comercianților la recunoașterea TVA-ului achitat pentru o anumită operațiune trebuie apreciat:

a) doar în legătură cu operațiunea concretă la care comerciantul este parte, luând în considerare și intenția comerciantului de a participa la respectiva operațiune, și/sau

b) luând în considerare totalitatea operațiunilor, inclusiv cele anterioare și cele subsecvente, care formează un lanț de livrări în care se înscrie operațiunea în cauză, având în vedere intențiile celorlalți participanți la respectivul lanț, pe care comerciantul nu le cunoaște și/sau de care nu poate lua cunoștință, respectiv acțiunile și/sau omisiunile persoanei care emite factura și ale celorlalți participanți la acest lanț, respectiv ale furnizorilor precedenți pe care beneficiarul livrării nu îi poate controla și căroră nu le poate pretinde un anumit comportament, și/sau

c) ținând seama de acțiunile și de intențiile frauduloase ale celorlalți participanți la lanțul comercial, despre a căror participare comerciantul nu avea cunoștință și despre acțiunile sau intențiile căroră nu se poate stabili dacă putea lua cunoștință și independent de aspectul dacă aceste acțiuni și intenții au loc înainte sau după o anumită operațiune?

6) În funcție de răspunsul la întrebarea 5), operațiunile precum cele în cauză în litigiul principal trebuie interpretate drept livrări efectuate cu titlu oneros potrivit articolului 2 din Directiva 2006/112, respectiv ca parte a activității economice potrivit articolului 9 alineatul (1) din directivă?

7) Este admisibil ca operațiunile documentate și declarate regulamentar de furnizor în scopuri de TVA, precum cele în cauză în litigiul principal, prin care beneficiarul a obținut efectiv dreptul de proprietate asupra bunurilor înscrise în factură și pentru care nu există niciun fel de indicii dacă a primit efectiv bunurile de la o altă persoană decât autorul facturii, să nu fie interpretate ca livrări efectuate cu titlu oneros potrivit articolului 2 din Directiva 2006/112 numai pentru faptul că furnizorul nu era prezent la adresa declarat și nu a prezentat documentele solicitate la controlul fiscal sau nu a dovedit în fața autorităților fiscale toate împrejurările în care au fost efectuate livrările, printre care și proveniența mărfurilor vândute?

8) Condiționarea acordării dreptului de deducere a TVA-ului de comportamentul furnizorului și/sau al furnizorilor precedenți reprezintă o măsură permisă pentru a asigura perceperea taxelor și prevenirea evaziunii fiscale?

9) În funcție de răspunsurile la întrebările 2), 3) și 4), măsurile autorităților fiscale, precum cele în cauză în litigiul principal, care conduc la excluderea operațiunilor efectuate de un comerciant de bună-credință de la regimul privind TVA-ul încalcă principiile de drept comunitar ale proporționalității, egalității de tratament și securității juridice?

10) În funcție de răspunsurile la întrebările precedente, beneficiarul livrărilor are, în împrejurări precum cele din litigiul principal, dreptul de deducere a taxei facturate de furnizori?"

Cu privire la întrebările preliminare

24 Prin intermediul întrebărilor preliminare formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile Directivei 2006/112, precum și principiile proporționalității, egalității de tratament și securității juridice trebuie interpretate în

sensul c? se opun posibilit??ii de a refuza unei persoane impozabile, în împrejur?ri precum cele în cauz? în litigiul principal, dreptul de a deduce TVA-ul aferent unei livr?ri de bunuri pentru motivul c?, ?inând seama de elemente privind opera?iuni efectuate anterior acestei livr?ri, aceasta din urm? este considerat? ca nefiind efectuat? în mod real.

25 Trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datoreaz? TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achizi?ionate ?i pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legisla?ia Uniunii (a se vedea Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében ?i Dávid, C-80/11 ?i C-142/11, punctul 37 ?i jurispruden?a citat?).

26 În aceast? privin??, Curtea a statuat în mod repetat c? dreptul de deducere prev?zut la articolul 167 ?i urm?toarele din Directiva 2006/112 face parte integrant? din mecanismul TVA-ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercit? imediat pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor efectuate în amonte (a se vedea Hot?rârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa ?i al?ii, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hot?rârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 50, Hot?rârea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling, C-439/04 ?i C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, precum ?i Hot?rârea Mahagében ?i Dávid, citat? anterior, punctul 38).

27 Regimul deducerilor urm?re?te s? degreveze în întregime întreprinz?torul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor economice pe care le desf??oar?. Sistemul comun al TVA-ului garanteaz?, în consecin??, neutralitatea perfect? a impozit?rii tuturor activit??ilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activit??i, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hot?rârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, Hot?rârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, Hot?rârea Gabalfrisa ?i al?ii, citat? anterior, punctul 44, Hot?rârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25, Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 78, Hot?rârea Kittel ?i Recolta Recycling, citat? anterior, punctul 48, Hot?rârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctul 24, precum ?i Hot?rârea Mahagében ?i Dávid, citat? anterior, punctul 39).

28 Problema dac? TVA-ul datorat pentru opera?iuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauz? a fost sau nu a fost pl?tit c?tre trezoreria public? nu influen?eaz? dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte. Astfel, TVA-ul se aplic? asupra fiec?rei opera?iuni de produc?ie sau de distribu?ie, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale pre?ului (a se vedea Hot?rârea din 12 ianuarie 2006, Optigen ?i al?ii, C-354/03, C-355/03 ?i C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54, Hot?rârea Kittel ?i Recolta Recycling, citat? anterior, punctul 49, precum ?i Hot?rârea Mahagében ?i Dávid, citat? anterior, punctul 40).

29 Pe de alt? parte, din textul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112 rezult? c? pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie, pe de o parte, ca cel interesat s? fie o persoan? impozabil? în sensul acestei directive ?i, pe de alt? parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept s? fie utilizate în aval de persoana impozabil? în scopul opera?iunilor taxabile ale acesteia ?i ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii s? fie furnizate de o alt? persoan? impozabil? (a se vedea Hot?rârea Centralan Property, citat? anterior, punctul 52, ?i Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, punctul 26).

30 În spe??, din decizia de trimitere reiese c? p?r?ile vizate de livr?rile de bunuri în discu?ie în cauza principal?, respectiv Bonik ?i furnizorii s?i, sunt persoane impozabile în sensul Directivei 2006/112.

31 Cu toate acestea, pentru a putea stabili existen?a dreptului de deducere invocat de Bonik în temeiul acestor livr?ri de bunuri, este necesar s? se verifice dac? acestea au fost efectiv realizate ?i dac? bunurile în cauz? au fost utilizate de Bonik în scopul propriilor opera?iuni taxabile.

32 Or, trebuie amintit c?, în cadrul procedurii ini?iate în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competent? s? verifice ?i nici s? aprecieze împrejur?rile de fapt referitoare la litigiul principal. Revine, a?adar, instan?ei de trimitere sarcina de a efectua, în conformitate cu normele privind probele din dreptul na?ional, o apreciere global? a tuturor elementelor ?i împrejur?rilor de fapt din această cauz? pentru a stabili dac? Bonik poate exercita un drept de deducere în temeiul livr?rilor de bunuri men?ionate (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punctul 53).

33 Dac? din această apreciere rezult? c? livr?rile de bunuri în discu?ie în cauza principal? au fost realizate efectiv ?i c? aceste bunuri au fost utilizate ulterior de Bonik în scopul propriilor opera?iuni taxabile, în principiu nu se poate refuza acesteia dreptul de deducere.

34 În această privin??, instan?a de trimitere precizeaz? c? autorit??ile fiscale bulgare nu afirm? c? Bonik a achizi?ionat m?rfurile în cauz? în litigiul principal de la al?i furnizori decât Favorit stroy ?i Agro treyd ?i c? exist? dovezi care demonstreaz? efectuarea livr?rilor directe. Aceasta arat? de asemenea c? respectivele autorit??i nu contest? c? Bonik a efectuat livr?ri subsecvente de m?rfuri de acela?i tip precum cele în cauz? în litigiul principal ?i în aceea?i cantitate.

35 În aceste condi?ii, trebuie amintit de asemenea c? lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut ?i încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, punctul 71, Hot?rârea Kittel ?i Recolta Recycling, citat? anterior, punctul 54, Hot?rârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hot?rârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, Rep., p. I-10853, punctul 50, precum ?i Hot?rârea Mahagében ?i Dávid, citat? anterior, punctul 41).

36 În această privin??, Curtea a statuat c? justi?iabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (a se vedea în special Hot?rârile citate anterior Fini H, punctul 32, Halifax ?i al?ii, punctul 68, Kittel ?i Recolta Recycling, punctul 54, precum ?i Mahagében ?i Dávid, punctul 41).

37 În consecin??, autorit??ile ?i instan?ele na?ionale sunt în m?sur? s? refuze acordarea dreptului de deducere dac? se stabile?te, în raport cu elemente obiective, c? acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hot?rârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel ?i Recolta Recycling, punctul 55, precum ?i Mahagében ?i Dávid, punctul 42).

38 Aceasta este situa?ia atunci când o fraud? fiscal? este s?vâr?it? de chiar persoana impozabil?. Astfel, în acest caz, criteriile obiective care stau la baza no?iunilor de livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuat? de o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare ?i de activitate economic? nu sunt îndeplinite (a se vedea Hot?rârile citate anterior Halifax ?i al?ii, punctele 58 ?i 59, precum ?i Kittel ?i Recolta Recycling, punctul 53).

39 De asemenea, o persoan? impozabil? care ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, s? fie considerat? ca participant la această fraud?, indiferent dac? ob?ine sau nu

obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta în aval (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Kittel și Recolta Recycling, punctul 56, precum și Mahagében și Dávid, punctul 46).

40 Rezultă că dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă, care i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, ȳtia sau ar fi trebuit să ȳtie că, prin achiziȳionarea acestor bunuri sau a acestor servicii, a participat la o operaȳiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul sȳvârșit de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanșul acestor livruri sau al acestor presturi (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Kittel și Recolta Recycling, punctele 56-61, precum și Mahagében și Dávid, punctul 45).

41 În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu ȳtia și nu ar fi putut să ȳtie că operaȳiunea în cauză era implicată într-o fraudă sȳvârșit de furnizor sau că o altă operaȳiune care face parte din lanșul de livruri, anterioară sau ulterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60, precum și Mahagében și Dávid, punctul 47).

42 Astfel, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice (a se vedea Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 48).

43 În consecinșă, întrucât refuzarea dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autoritășilor fiscale competente sarcina să stabilească corespunșător cerinșelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă ȳtia sau ar fi trebuit să ȳtie că operaȳiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă sȳvârșit de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanșul de livruri (a se vedea Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 49).

44 Rezultă că, dacă instanșa de trimitere ar trebui să considere realizarea efectivă a livrurilor de bunuri în cauză în litigiul principal și utilizarea în aval a acestor bunuri de către Bonik în scopul propriilor operaȳiuni taxabile ca fiind dovedite, ar reveni în continuare acestei instanșe sarcina de a verifica dacă autoritășile fiscale implicate au stabilit existenșăa unor astfel de elemente obiective.

45 În aceste condișii, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun posibilitășii de a refuza unei persoane impozabile, în împrejururi precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce TVA-ul aferent unei livruri de bunuri pentru motivul că, ȳinând seama de fraude sau de nereguli sȳvârșite anterior sau ulterior acestei livruri, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, făr ș se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă ȳtia sau ar fi trebuit să ȳtie că operaȳiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul care a intervenit în amonte sau în aval în lanșul de livruri, aspect a căruia verificare cade în sarcina instanșei de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 Întrucât, în privinșăa părșilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanșa de trimitere, este de competenșăa acesteia să se pronunșe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observașii Curșii, altele decât cele

ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

Articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, înănd seama de fraude sau de nereguli sâvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fapt să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă țtia sau ar fi trebuit să țtie că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, aspect a cărui verificare cade în sarcina instanței de trimitere.

Semnături

* Limba de procedură: bulgara.