

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

31 ianuarie 2013(*)

„Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Principiul neutralității fiscale – Drept de deducere – Refuz – Articolul 203 – Menționarea TVA-ului pe factură – Exigibilitate – Existența unei operațiuni impozabile – Apreciere identică în privința emitentului facturii și a destinatarului său – Necesitate”

În cauza C-643/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 2 decembrie 2011, primită de Curte la 15 decembrie 2011, în procedura

LVK – 56 EOOD

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, și domnii K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský și T. von Danwitz (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru LVK – 56 EOOD, de P. Bakalova, avocat;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de S. Zlateva, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de T. Ivanov și de D. Drambozova, în calitate de agenți;
- 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,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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 LVK – 56 EOOD (denumit în continuare „LVK”), 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 refuzul acestuia din urmă de a admite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”) pentru motivul că nu ar fi stabilit caracterul efectiv al operațiunilor în amonte.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit considerentului (39) al Directivei 2006/112, „[d]ispozițiile care reglementează deducerile este necesar să fie armonizate în măsura în care ele afectează sumele efectiv colectate. Proporția de deducere este necesar să fie calculată în mod similar în toate statele membre”.

4 Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din această directivă supune TVA-ului livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

5 Potrivit articolului 62 din directiva menționată:

„În sensul prezentei directive:

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

(2) taxa devine «exigibilă» 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 Articolul 63 din Directiva 2006/112 prevede că faptul generator al TVA-ului intervine și acesta devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

7 Articolul 73 din această directivă prevede că, „[p]entru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării”.

8 Potrivit articolului 167 din directiva menționată, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

9 Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 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, pe care are obligația de a 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.”

10 Articolul 178 din această directivă prevede:

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

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

[...]”

11 Potrivit articolului 179 primul paragraf din directiva menționată, „[p]ersoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178”.

12 Sub titlul XI din Directiva 2006/112, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, capitolul 1, intitulat „Obligația de plată”, secțiunea 1, intitulată „Persoane obligate la plata TVA-ului către autoritățile fiscale”, articolul 203 din această prevede:

„TVA-ul este datorat de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

13 Articolul 273 din această directivă, care face parte din același titlu XI capitolul 7, intitulat „Dispoziții diverse”, prevede:

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

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

14 Potrivit articolului 395 alineatele (1)-(3) din directiva menționată:

„(1) Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA-ului sau al prevenirii anumitor forme de evaziune sau de fraudă.

Măsurile destinate simplificării procedurii de colectare a TVA-ului nu pot influența decât în mică măsură valoarea globală a încasărilor din impozite ale statelor membre, colectate în stadiul consumului final.

(2) Un stat membru care dorește să introducă măsurile prevăzute la alineatul (1) trimite o cerere Comisiei și îi furnizează acesteia toate datele necesare. În cazul în care Comisia consideră că nu dispune de toate informațiile necesare, aceasta contactează statul membru în cauză în termen de două luni de la primirea cererii și precizează informațiile suplimentare care sunt

necesare.

Odat? ce Comisia dispune de toate informa?iile pe care le consider? necesare pentru evaluarea cererii, aceasta informeaz?, în consecin??, statul membru solicitant în termen de o lun? ?i transmite cererea, în limba de origine, celorlalte state membre.

(3) În termen de trei luni de la transmiterea notific?rii prev?zute la alineatul (2) al doilea paragraf, Comisia prezint? Consiliului fie o propunere corespunz?toare, fie, în cazul în care cererea privind derogarea ridic? obiec?ii din partea sa, o comunicare în care sunt expuse obiec?iile sale.”

Dreptul bulgar

15 Potrivit articolului 70 alineatul (5) din Legea privind taxa pe valoarea ad?ugat? (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabil? litigiului principal (denumit? în continuare „ZDDS”), „[d]reptul de deducere nu se aplic? pentru TVA-ul achitat în amonte dac? acesta este facturat f?r? s? fie datorat”.

16 Potrivit articolului 71 punctul 1 din ZDDS, persoana impozabil? ?i poate exercita dreptul de deducere a creditului fiscal dac? de?ine un document fiscal întocmit corespunz?tor cerin?elor articolelor 114 ?i 115, în care TVA-ul este men?ionat în mod separat în privin?a bunurilor livrate sau a serviciilor prestate persoanei impozabile.

17 Articolul 82 alineatul (1) din ZDDS prevede c? „taxa este datorat? de persoana impozabil? înregistrat? în sensul prezentei legi, care este furnizorul livr?rii sau prestatorul serviciului taxabil”.

18 Conform articolului 85 din ZDDS, TVA-ul este datorat de orice persoan? care men?ioneaz? aceast? tax? pe un document fiscal în sensul articolului 112 din ZDDS, ?i anume, în special, pe o factur?.

19 Articolul 113 alineatele (1) ?i (2) din ZDDS prevede:

„(1) Persoanele impozabile care efectueaz? opera?iuni trebuie s? întocmeasc? facturi pentru livr?rile de bunuri ?i pentru prest?rile de servicii, precum ?i în cazul pl??ilor anticipate, cu excep?ia cazurilor în care opera?iunea este constat? printr-un document întocmit conform articolului 117.

(2) Facturile trebuie întocmite în cel pu?in dou? exemplare, unul pentru furnizorul sau pentru prestatorul de servicii ?i unul pentru destinatarul livr?rilor de bunuri sau al prest?rilor de servicii.”

20 Potrivit articolului 115 alineatul (1) din ZDDS, furnizorul sau prestatorul este obligat s? întocmeasc? o not? privind factura în cazul modific?rii bazei de calcul pentru o anumit? opera?iune, precum ?i în cazul rezilierii unei opera?iuni pentru care a fost întocmit? o factur?.

21 Articolul 116 din ZDDS prevede:

„(1) Rectific?rile ?i ad?ug?rile la facturi sau la notele la facturi nu sunt permise. Documentele întocmite gre?it sau rectificate trebuie anulate ?i se întocmesc documente noi.

[...]

(3) Sunt documente întocmite gre?it facturile ?i notele privind facturi pe care s-a men?ionat TVA-ul, de?i nu trebuia men?ionat.

(4) În cazul în care documentele întocmite gre?it sau rectificate sunt înscrise în registrele

contabile ale furnizorului, respectiv ale prestatorului sau ale destinatarului livrărilor de bunuri sau al prestațiilor de servicii, anularea acestora va fi adusă la cunoștință a fiecărei părți printr-un document care va cuprinde următoarele:

1. motivul anulării;
2. numărul și data documentului anulat;
3. numărul și data documentului nou-întocmit;
4. semnăturile persoanelor care au întocmit documentul de anulare pentru fiecare dintre părți.

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

22 LVK, producător agricol, a dedus în lunile septembrie și octombrie 2007 TVA-ul aferent intrărilor care rezulta din mai multe facturi aferente livrării de mărfuri și emise de REYA – 96 OOD (denumit în continuare „REYA”) și, respectiv, de SITI GRUP 76 DZZD (denumit în continuare „SITI GRUP”), care, între timp, au încetat să mai fie înregistrate ca persoane plătitoare de TVA. Toate aceste facturi au fost achitate în numerar și au fost contabilizate la LVK. Nu se contestă nici faptul că livrările corespunzătoare au fost înregistrate în jurnalele de vânzări ale furnizorilor respectivi.

23 Administrația fiscală a efectuat verificări încrucișate la cei doi furnizori. Cu ocazia acestor verificări, aceasta a impus prezentarea unui anumit număr de documente privind, în special, originea mărfurilor livrate, precum și executarea livrării. Furnizorii nu au răspuns la această cerere în termenele prevăzute.

24 În ceea ce privește cererea administrației fiscale de a furniza probe pentru realizarea efectivă a livrărilor în cauză, LVK a prezentat borderouri de livrare, certificate de cântărire și foi de expediție care conțineau însă nereguli.

25 Administrația fiscală a concluzionat că nu s-a dovedit că livrările facturate fuseseră efectuate, astfel încât TVA-ul fusese menționat fără să fie datorat pe facturile în cauză. Aceasta a adresat, așadar, LVK o decizie de impunere rectificativă din 20 decembrie 2010 prin care s-a refuzat deducerea TVA-ului care rezulta din aceste facturi (denumit în continuare „decizia de impunere rectificativă în litigiu”).

26 După confirmarea deciziei de impunere rectificativă în litigiu de către Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, prin decizia din 18 februarie 2011, LVK a introdus o acțiune la Administrativen sad Varna, invocând că facturile în cauză corespundeau unor livrări de bunuri efective, astfel încât refuzul dreptului de deducere era neîntemeiat.

27 În cursul procedurii principale, două decizii de impunere rectificative adresate REYA și, respectiv, SITI GRUP au fost depuse la dosar. Aceste decizii au fost întocmite anterior deciziei de impunere rectificativă în litigiu și privesc perioada în discuție în litigiul principal. Din deciziile respective reiese că administrația fiscală a constatat că nu era nevoie să se rectifice baza de impozitare și TVA-ul facturat pentru livrările efectuate de REYA și de SITI GRUP.

28 Instanța de trimitere arată că trebuie să aprecieze dacă există faptul generator al TVA-ului aferent intrărilor este suficient dovedit, dat fiind că administrația fiscală a întemeiat refuzul de a acorda dreptul de deducere pe faptul că furnizorii LVK nu au prezentat documentele solicitate și

c?, în documentele prezentate de LVK în calitate de destinatar al livrărilor în litigiu, anumite informații nu au fost indicate sau au fost indicate greșit. Pentru a face această apreciere, instanța menționată dorește să afle, din punctul de vedere al dreptului Uniunii, care este importanța deciziei de impunere rectificativă adresate furnizorilor LVK și dacă este posibil să se deducă din aceasta că administrația fiscală a recunoscut că facturile în cauză corespundea unor operațiuni impozabile efectuate în mod real.

29 În aceste condiții, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 203 din Directiva 2006/112 se referă la toate situațiile de facturare incorectă a TVA-ului, inclusiv la cazurile în care s-a emis o factură în care s-a menționat TVA-ul, fără să fi intervenit și faptul generator. În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare: articolele 203 și 273 din Directiva 2006/112 impun ca statele membre să prevadă în mod expres dispoziții în sensul că se datorează TVA-ul menționat pe factură în legătură cu care nu a fost efectuată nicio operațiune impozabilă sau este suficientă transpunerea reglementării generale din directiva [menționată], potrivit căreia taxa este datorată de orice persoană care o menționează pe o factură?

2) Având în vedere considerentul (39) al Directivei 2006/112 și în scopul de a asigura exactitatea deducerilor, articolele 73, 179 și 203 din Directiva 2006/112 impun ca, în situația în care pe factură se menționează TVA-ul fără să fi intervenit un fapt generator, autoritățile responsabile pentru perceperea impozitelor trebuie să rectifice baza de impozitare și taxa menționată pe factură?

3) Măsurile speciale prevăzute la articolul 395 din Directiva 2006/112 pot consta într-o practică fiscală precum cea din cauza principală, potrivit căreia, în vederea controlului deducerilor TVA-ului aferent intrărilor, autoritățile responsabile pentru perceperea impozitelor nu verifică decât deducerea TVA-ului aferent intrărilor, considerând în același timp că TVA-ul pe operațiunile efectuate este datorat în mod necondiționat pentru simplul motiv că a fost menționat pe o factură? În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare: potrivit articolului 203 din Directiva 2006/112, este admisibil – și, în caz afirmativ, în ce situații – ca pentru aceeași operațiune să se perceapă TVA o dată de la furnizor sau de la prestatorul de servicii pentru motivul că a menționat taxa pe factură și a doua oară de la cumpărătorul bunurilor livrate sau de la beneficiarul prestației de servicii, întrucât îi este refuzat dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor?

4) O practică fiscală precum cea din cauza principală, potrivit căreia cumpărătorului unor bunuri care fac obiectul unei livrări impozabile ori beneficiarului unei prestații de servicii impozabile îi este refuzat dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor pentru motivul «absenței dovezii că operațiunea a fost efectuată», fără a se ține seama de constatările anterioare, potrivit căreia taxa a devenit exigibilă la furnizor sau la prestatorul de servicii și că acesta datorează taxa, în condițiile în care, până la momentul la care s-a examinat nașterea dreptului de deducere, decizia de impunere rectificativă în cauză nu a fost modificată, respectiv nu a intervenit și nu a fost constatat niciun motiv pentru a modifica decizia prin modalitatea prevăzută de stat – încălcarea de a nu se cumula TVA-ul și este contrară principiilor securității juridice, egalității de tratament și neutralității fiscale?

5) În sensul articolului 167 și al articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112, este admisibil ca dreptul de deducere să îi fie refuzat cumpărătorului unor bunuri care fac obiectul unei livrări impozabile ori beneficiarului unei prestații de servicii impozabile care îndeplinesc toate condițiile prevăzute la articolul 178 din directivă după ce, prin intermediul unei decizii de impunere rectificativă emise împotriva furnizorului sau a prestatorului de servicii și rămase definitive nu s-a efectuat nicio rectificare a TVA-ului facturat pentru operațiunea respectivă pentru motivul

«absen?ei unui fapt generator», ci taxa a fost admis? oficial ca exigibil? ?i a fost luat? în considerare la calcularea rezultatelor pentru perioada fiscal? respectiv?? Prezint? relevan?? pentru formularea r?spunsului la aceast? întrebare faptul c?, pe parcursul controlului fiscal, furnizorul sau prestatorul de servicii nu a prezentat niciun fel de documente contabile, iar rezultatul pentru perioada fiscal? respectiv? a fost determinat exclusiv pe baza datelor din declara?iile de TVA, precum ?i din jurnalele de vânz?ri ?i de cump?r?ri?

6) În func?ie de r?spunsul la întreb?rile precedente: articolul 167 ?i articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul c?, în împrejur?ri precum cele din cauza principal?, neutralitatea TVA-ului impune ca persoana impozabil? s? poat? deduce impozitul facturat pentru opera?iuni?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima ?i la a doua întrebare

30 Prin intermediul primei ?i al celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc?, în esen??, dac? articolul 203 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? TVA-ul men?ionat pe o factur? de o persoan? este datorat de aceasta independent de existen?a efectiv? a unei opera?iuni impozabile ?i dac? se poate deduce din simplul fapt c? administra?ia fiscal? nu a corectat, într-o decizie de impunere rectificativ? adresat? emitentului acestei facturi, TVA-ul declarat de acesta c? respectiva administra?ie a recunoscut c? factura men?ionat? corespundea unei opera?iuni impozabile efective.

31 Mai întâi, trebuie ar?tat c?, de?i vizeaz? existen?a unei datorii fiscale a emitentului unei facturi fa?? de administra?ia fiscal?, întreb?rile respective sunt adresate în cadrul unui litigiu între aceast? administra?ie ?i destinatarul facturilor în litigiu. Acest litigiu prive?te dreptul acestuia din urm? de a deduce TVA-ul men?ionat pe facturile prezentate, care este refuzat pentru motivul c? aceste facturi nu corespundeau unor livr?ri impozabile efective, ceea ce este contestat de c?tre persoana impozabil?.

32 În cadrul litigiului men?ionat, la care emitentul facturilor în litigiu nu este parte, obliga?iile acestuia din urm? fa?? de administra?ia fiscal? nu au importan?? decât în mod indirect, întrucât o decizie de impunere rectificativ? adresat? acestui emitent a fost prezentat? ca mijloc de prob? al existen?ei efective a opera?iunilor impozabile.

33 În ceea ce prive?te dispozi?ia care a precedat articolul 203 din Directiva 2006/112, ?i anume articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 110), Curtea a decis c?, potrivit acestei dispozi?ii, este pl?titoare a taxei orice persoan? care men?ioneaz? TVA-ul pe o factur? sau pe alt document care serve?te drept factur?. În mod specific, aceste persoane sunt pl?titoare ale TVA-ului men?ionat pe o factur? în mod independent de orice obliga?ie de plat? ca urmare a unei opera?iuni supuse TVA-ului (a se vedea Hot?rârea din 18 iunie 2009, Stadeco, C-566/07, Rep., p. I-5295, punctul 26 ?i jurispruden?a citat?).

34 Desigur, conform articolelor 167 ?i 63 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere a TVA-ului facturat este legat, ca regul? general?, de realizarea efectiv? a unei opera?iuni impozabile (a se vedea Hot?rârea din 26 mai 2005, António Jorge, C-536/03, Rec., p. I-4463, punctele 24 ?i 25), iar exercitarea acestui drept nu include TVA-ul datorat, în temeiul articolului 203 din aceast? directiv?, exclusiv datorit? faptului c? este men?ionat pe factur? (a se vedea în special Hot?rârea

din 13 decembrie 1989, Genius, C-342/87, Rec., p. 4227, punctele 13 și 19, precum și Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rep., p. I-2425, punctul 23).

35 Totuși, riscul de pierdere a unor venituri fiscale nu este, în principiu, eliminat complet cât vreme destinatarul unei facturi în care se menționează TVA-ul f[r] s[ă] fie datorat are încă posibilitatea s[ă] o utilizeze în vederea unei asemenea exerciții în conformitate cu articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 29).

36 În aceste împrejurări, obligația stipulată la articolul 203 din această directivă urm[ă]rește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din directiva menționată (a se vedea Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 28).

37 Având în vedere acest obiectiv, obligația menționată este limitată de posibilitatea, care trebuie să fie prevăzută de statele membre în ordinea lor juridică interioară, de a corecta orice taxă facturată f[r] s[ă] fie datorată, în cazul în care emitentul facturii demonstrează buna sa credință sau atunci când acesta, în timp util, a eliminat complet riscul de pierdere a unor venituri fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea Genius, citată anterior, punctul 18, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctele 56-61 și 63, precum și Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții, C-78/02-C-80/02, Rec., p. I-13295, punctul 50).

38 Ținând seama, pe de o parte, de posibilitatea de corectare menționată și, pe de altă parte, de riscul ca factura care menționează TVA-ul nedatorat să fie utilizată în scopul exercițiilor dreptului de deducere, obligația prevăzută la articolul 203 din Directiva 2006/112 nu poate fi considerată drept conferind plătii un caracter de sancțiune.

39 În plus, din ceea ce precede rezultă că, în măsura în care emitentul unei facturi nu invocă una dintre ipotezele care permit corectarea unui TVA facturată f[r] s[ă] fie datorată, amintite la punctul 37 din prezenta hotărâre, administrația fiscală nu este obligată, în cadrul unui control fiscal al acestui emitent, să verifice dacă TVA-ul facturată și declarat corespunde unor operațiuni impozabile efectuate în mod real de acest emitent.

40 Or, în absența unei astfel de obligații de verificare, nu se poate deduce din simplul fapt că administrația fiscală nu a corectat TVA-ul declarat de emitentul facturii că această administrație a recunoscut că facturile emise de acesta din urmă corespundeau unor operațiuni impozabile efective.

41 Cu toate acestea, dreptul Uniunii nu exclude ca administrația competentă să efectueze un control al existenței operațiunilor facturate de o persoană impozabilă și să regularizeze, dacă este cazul, datoria fiscală care rezultă din declarațiile efectuate de persoana impozabilă. Rezultatul unui astfel de control constituie, la fel ca declarația și plata, de către emitentul facturii, a unui TVA facturată, un element care trebuie luat în considerare de către instanța națională cu ocazia aprecierii existenței unei operațiuni impozabile care conferă dreptul de deducere destinatarului unei facturi într-un caz concret.

42 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 203 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că:

– TVA-ul menționat pe o factură de către o persoană este datorat de aceasta independent de existența efectivă a unei operațiuni impozabile;

– nu se poate deduce din simplul fapt că administrația fiscală nu a corectat, într-o decizie de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, TVA-ul declarat de acesta că respectiva administrație a recunoscut că factura menționată corespundea unei operațiuni impozabile efective.

Cu privire la prima parte a celei de a treia întrebări

43 Ținând seama de răspunsul dat la prima și la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la prima parte a celei de a treia întrebări.

Cu privire la a doua parte a celei de a treia întrebări și la a patra, la a cincea și la a șasea întrebare

44 Prin intermediul celei de a doua părți a celei de a treia întrebări și al celei de a patra, a cincea și a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că articolul 167 și articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, precum și principiile neutralității fiscale, securității juridice și egalității de tratament se opun ca destinatarului unei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, inclusiv în cazul în care, în decizia de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, TVA-ul declarat de acesta din urmă nu a fost rectificat.

45 Astfel, se ridică întrebarea dacă dreptul Uniunii impune ca existența efectivă a unei livrări a unui bun sau a unei prestări de servicii să fie apreciată în mod identic în privința emitentului facturii și a destinatarului acestei facturi.

46 În ceea ce privește tratamentul unui TVA facturat fără să fie datorat din cauza absenței unei operațiuni impozabile, din Directiva 2006/112 reiese că cei doi operatori implicați nu sunt în mod necesar tratați în mod identic, atât timp cât emitentul facturii nu a corectat această factură, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 33-37 din prezenta hotărâre.

47 Astfel, pe de o parte, emitentul unei facturi este persoană plătitoare a TVA-ului menționat pe această factură chiar în absența unei operațiuni impozabile, conform articolului 203 din Directiva 2006/112. Pe de altă parte, exercitarea dreptului de deducere al destinatarului unei facturi este limitat numai la taxele care corespund unei operațiuni supuse TVA-ului, conform articolelor 63 și 167 din această directivă.

48 Într-o astfel de situație, respectarea principiului neutralității fiscale este asigurat de posibilitatea, care trebuie să fie prevăzută de statul membru și amintită la punctul 37 din prezenta hotărâre, de a corecta orice taxă facturată fără să fie datorată, atunci când emitentul facturii demonstrează buna sa credință sau atunci când acesta, în timp util, a eliminat complet riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

49 Având în vedere întrebările ridicate în decizia de trimitere, trebuie precizat că recurgerea la o astfel de posibilitate nu trebuie să fie făcută nerealizabilă de autoritățile fiscale prin organizarea sistematică a controalelor lor, astfel încât o decizie de impunere rectificativă să fie mai întâi adresată emitentului unei facturi, și ca această decizie să devină definitivă, dacă este cazul, înainte ca destinatarul facturii să fie controlat. În mod identic, această posibilitate nu poate fi exclusiv numai din cauza faptului că, la momentul corectării, emitentul facturii nu mai este înregistrat în calitate de persoană obligată la plata TVA-ului.

50 În consecință, articolul 167 și articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, precum și principiul neutralității fiscale nu se opun refuzului de a deduce TVA-ul aferent intrărilor adresat

destinatarii unei facturi, deoarece nu există o operațiune impozabilă, chiar dacă, în decizia de impunere rectificativă adresată emitentului facturii, TVA-ul declarat de acesta din urmă nu a fost rectificat.

51 În ceea ce privește principiul securității juridice, trebuie amintit că acest principiu, care face parte dintre principiile generale ale dreptului Uniunii, impune ca normele de drept să fie clare, precise și previzibile în privința efectelor lor, astfel încât persoanele interesate să se poată orienta în situații în raporturi juridice care sunt guvernate de ordinea juridică a Uniunii (a se vedea Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia, C-81/10 P, Rep., p. I-12899, punctul 100 și jurisprudența citată).

52 În ceea ce privește normele fiscale aplicabile în împrejurări precum cele din cauza principală, nu există totuși niciun indiciu care lasă să se prezume că persoana interesată nu era în măsură să se orienteze în mod util în ceea ce privește aplicarea normelor menționate.

53 În consecință, nici principiul securității juridice nu se opune refuzului în litigiu de a deduce TVA-ul aferent intrărilor în condiții precum cele enunțate la punctul 50 din prezenta hotărâre.

54 Aceeași este situația în ceea ce privește principiul egalității de tratament.

55 Acest principiu general al egalității de tratament, a cărui transpunere în materie de TVA o reprezintă principiul neutralității fiscale (a se vedea Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 49, Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rep., p. I-10567, punctele 41 și 44, precum și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group, C-259/10 și C-260/10, Rep., p. I-10947, punctul 61), impune ca situațiile comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv (a se vedea Hotărârile citate anterior Marks & Spencer, punctul 51, și NCC Construction Danmark, punctul 44, precum și Hotărârea din 9 iunie 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Rep., p. I-5059, punctul 29).

56 Totuși, astfel cum se subliniază la punctele 33-37, precum și la punctele 46 și 47 din prezenta hotărâre, rezultatul din dispozițiile Directivei 2006/112 că emitentul și destinatarul unei facturi aferente unei livrări care, în realitate, nu a fost efectuată nu se găsesc într-o situație comparabilă.

57 Or, în ceea ce privește cauza principală, din decizia de trimitere reiese că administrația fiscală a dedus absența unei livrări impozabile în special din faptul că furnizorul nu a prezentat documentele cerute cu ocazia unui control fiscal. Această concluzie fiind contestată de reclamant, revine instanței naționale sarcina de a verifica, efectuând, în conformitate cu normele privind probele din dreptul național, o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din cauza principală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punctul 53, și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctul 32).

58 În această privință, trebuie amintit că, desigur, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, iar justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 68 și 71, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, punctul 41, precum și Hotărârea Bonik, citată anterior, punctele 35 și 36).

59 În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și

Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 55, și Hotărârile citate anterior Mahagében și Dávid, punctul 42, și Bonik, punctul 37).

60 Totuși, potrivit unei jurisprudențe de asemenea consacrate, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu țină și nu ar fi putut să țină operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau ulterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctele 52 și 55, și Hotărârile citate anterior Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60, Mahagében și Dávid, punctul 47, și Bonik, punctul 41).

61 În plus, Curtea a statuat la punctele 61-65 din Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, că administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință.

62 Rezultă că o instanță națională care trebuie să decidă dacă, într-un caz special, lipsa o operațiune impozabilă și în fața creia administrația fiscală s-a întemeiat în special pe neregulile săvârșite de emitentul facturii sau de unul dintre furnizorii acestuia, precum greșeli în contabilitate, trebuie să se asigure că aprecierea elementelor de probă nu conduce la lipsirea de sens a jurisprudenței amintite la punctul 60 din prezenta hotărâre și să oblige în mod indirect destinatarul facturii să efectueze verificări în privința cocontractantului său care, în principiu, nu sunt în sarcina sa.

63 În ceea ce privește cauza principală, trebuie, totuși, să se țină seama de faptul că, potrivit deciziei de trimitere, documentele prezentate de destinatarul facturilor în litigiu erau de asemenea afectate de nereguli care constituiau elemente care trebuie luate în considerare în cadrul aprecierii globale care trebuie efectuată de instanța națională.

64 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la a doua parte a celei de a treia întrebări și la a patra, la a cincea și la a șasea întrebare că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că articolul 167 și articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, precum și principiile neutralității fiscale, securității juridice și egalității de tratament nu se opun ca destinatarului unei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, deoarece nu există o operațiune impozabilă efectivă, chiar dacă, în decizia de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, TVA-ul declarat de acesta din urmă nu a fost rectificat. Totuși, dacă, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite de acest emitent în amonte operațiunii invocate ca temei pentru dreptul de deducere, se consideră că această operațiune nu a fost efectiv realizată, trebuie să se stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar țină sau ar fi trebuit să țină operațiunea menționată era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

65 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la

cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

1) **Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că:**

– **taxa pe valoarea adăugată menționată pe o factură de către o persoană este datorată de aceasta independent de existența efectivă a unei operațiuni impozabile;**

– **nu se poate deduce din simplul fapt că administrația fiscală nu a corectat, într-o decizie de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, taxa pe valoarea adăugată declarată de acesta că respectiva administrație a recunoscut că factura menționată corespundea unei operațiuni impozabile efective.**

2) **Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că articolul 167 și articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, precum și principiile neutralității fiscale, securității juridice și egalității de tratament nu se opun ca destinatarului unei facturi să se refuze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, deoarece nu există o operațiune impozabilă efectivă, chiar dacă, în decizia de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, taxa pe valoarea adăugată declarată de acesta din urmă nu a fost rectificată. Totuși, dacă, înănd seama de fraude sau de nereguli și vârșite de acest emitent în amonte operațiunii invocate ca temei pentru dreptul de deducere, se consideră că această operațiune nu a fost efectiv realizată, trebuie să se stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.**

Semnături

* Limba de procedură: bulgara.