

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

18 iulie 2013(*)

„Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Livrare de bunuri – Noțiune – Drept de deducere – Refuz – Realizarea efectivă a unei operațiuni impozabile – Regulamentul (CE) nr. 1760/2000 – Sistemul de identificare și de înregistrare a bovinelor – Crotalii”

În cauza C-78/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria), prin decizia din 6 februarie 2012, primită de Curte la 14 februarie 2012, în procedura

„Evita-K” EOOD

împotriva

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

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), președinte de cameră, domnii G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev și J. L. da Cruz Vilaça, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru „Evita-K” EOOD, de A. Kashkina;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de A. Georgiev, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de Y. Atanasov, în calitate de agent;
- 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 articolului 14 alineatul (1), a articolului 178 litera (a), a articolului 185 alineatul (1), a articolului 226 punctul 6 și a articolului 242 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 „Evita-K” EOOD (denumită în continuare „Evita-K”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” – Sofia din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, denumită în continuare „Direktor”), pe de altă parte, cu privire la refuzul de a admite dreptul de deducere, sub forma unui credit fiscal, a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferente unor facturi având ca obiect livrarea de vișei în vederea sacrificării.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

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

4 Potrivit articolului 14 alineatul (1) din această directivă:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

5 Articolul 168 din directiva menționată 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 o plăti, următoarele sume:

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

[...]”

6 Articolul 178 din aceeași directivă prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, o persoană impozabilă trebuie 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;

[...]”

7 Potrivit articolului 184 din Directiva 2006/112, deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

8 Articolul 185 din această directivă are următorul cuprins:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

9 Potrivit articolului 186 din directiva menționată, statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185 din aceasta.

10 Articolul 220 din aceeași directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și în contul său, în următoarele cazuri:

1. pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;

[...]”

11 Potrivit articolului 226 din Directiva 2006/112:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

6. cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

[...]”

12 Articolul 242 din această directivă prevede:

„Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale.”

13 Articolul 273 din directiva menționată 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.”

Regulamentul (CE) nr. 1760/2000

14 Considerentul (12) al Regulamentului (CE) nr. 1760/2000 al Consiliului și al Parlamentului European din 17 iulie 2000 de stabilire a unui sistem de identificare și înregistrare a bovinelor și privind etichetarea carnilor de vită și mânzat și a produselor din carne de vită și mânzat și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 820/97 al Consiliului (JO L 204, p. 1, Ediție specială, 03/vol. 34, p. 186), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1791/2006 al Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 7, p. 17, denumit în continuare „Regulamentul nr. 1760/2000”), prevede:

„Reglementările actuale privind identificarea și înregistrarea bovinelor au fost stabilite în Directiva 92/102/CEE a Consiliului din 27 noiembrie 1992 privind identificarea și înregistrarea animalelor [(JO L 355, p. 32)] și în Regulamentul (CE) nr. 820/97 [al Consiliului din 21 aprilie 1997 de stabilire a unui sistem de identificare și înregistrare a bovinelor și privind etichetarea carnilor de vită și mânzat și a produselor din carne de vită și mânzat (JO L 117, p. 1)]. Experiența a demonstrat că Directiva 92/102/CEE pentru bovine nu este pe deplin satisfăcătoare și că este necesar, prin urmare, să se aducă îmbunătățiri. Trebuie să se adopte un regulament special pentru bovine, în vederea creșterii eficacității dispozițiilor directivei în cauză.”

15 Articolul 1 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1760/2000 prevede că fiecare stat membru stabilește un sistem de identificare și de înregistrare a bovinelor în conformitate cu dispozițiile titlului I din directivă.

16 Potrivit articolului 3 primul paragraf din respectivul regulament:

„Sistemul de identificare și de înregistrare a bovinelor cuprinde următoarele elemente:

- (a) crotalii pentru identificarea individuală a animalelor;
- (b) baze de date electronice;
- (c) pașapoarte pentru animale;
- (d) registre individuale păstrate în fiecare exploatare.”

17 Articolul 4 din același regulament prevede:

„(1) Toate animalele dintr-o exploatare născute după 31 decembrie 1997 sau destinate comerțului intracomunitar după această dată sunt identificate printr-o crotalie aprobată de autoritatea competentă, aplicată pe fiecare ureche. [...] Toate animalele dintr-o exploatare situată în Bulgaria sau România născute până la data aderării sau destinate după această dată comerțului intracomunitar sunt identificate cu o crotalie aprobată de autoritatea competentă, aplicată pe fiecare ureche. Cele două crotalii au același cod unic de identificare, care permite identificarea individuală a fiecărui animal și a exploatarei în care s-a născut. [...]

[...]

(2) Crotalia se aplică într-un termen stabilit de statul membru, de la nașterea animalului și în orice caz înainte ca animalul să părăsească exploatarea în care s-a născut. [...]

[...]"

Regulamentul (CE) nr. 1725/2003

18 Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 al Comisiei din 29 septembrie 2003 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate, în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului (JO L 261, p. 1, Ediție specială, 13/vol. 42, p. 3) a adoptat standardul internațional de contabilitate IAS 41 „Agricultură” (denumit în continuare „standardul IAS 41”), astfel cum figurează în anexa la acest regulament.

19 Standardul menționat are ca obiectiv reglementarea tratamentului contabil, a prezentării situațiilor financiare și a informațiilor care trebuie furnizate cu privire la activitățile agricole.

20 Punctele 10 și 11 din standardul IAS 41 au următorul cuprins:

„10. O întreprindere va recunoaște un activ biologic sau un produs agricol dacă și numai dacă:

- (a) întreprinderea controlează activul ca rezultat al evenimentelor anterioare,
- (b) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității și
- (c) valoarea justă sau costul activului pot fi evaluate în mod credibil.

11. În activitățile agricole, controlul poate fi evidențiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin tatuarea sau marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziției, nașterii sau înțrcării. Beneficiile viitoare sunt estimate, în mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative.”

Dreptul bulgar

21 Articolul 70 alineatul 5 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), în versiunea aplicabilă litigiului principal (DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”), prevede că nu există dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte în cazul în care acesta a fost facturat în mod nelegal.

Litigiul principal și întrebările preliminare

22 Evita-K este o societate de drept bulgar având ca activitate economică principală comerțul cu animale.

23 Această societate a declarat nouă facturi având ca obiect livrări de viței în vederea sacrificării, emise în cursul lunilor septembrie și octombrie 2007 de „Ekspertis-7” EOOD (denumită în continuare „Ekspertis-7”), pentru a obține deducerea TVA-ului aferent acestor facturi sub forma unui credit fiscal.

24 Pe de altă parte, Evita-K a declarat că a exportat în cursul aceluiași luni viței vii în Albania, justificând achiziționarea acestora prin facturile menționate și prezentând declarații vamale, certificate veterinare în care se precizau crotaliile animalelor, precum și certificate veterinare destinate transportului de animale pe teritoriul național.

25 Pentru a justifica achiziționarea animalelor respective, Evita-K a prezentat, pe lângă cele nouă facturi emise de Ekspertis-7, certificate de greutate, extrase de cont privind plata acestor facturi și contractul de livrare de viței încheiat cu Ekspertis-7.

26 Evita-K a fost supus? unui control fiscal privind lunile septembrie ?i octombrie 2007. Cu această? ocazie, autorit??ile fiscale bulgare au solicitat societ??ii Ekspertis-7 s? furnizeze informa??ii privind livr?rile pe care le-a facturat societ??ii Evita-K.

27 Întrucât, în opinia acestor autorit??i, r?spunsurile furnizate de Ekspertis-7 au reliefat anumite lacune în contabilitatea acesteia ?i în îndeplinirea formalit??ilor veterinare referitoare printre altele la titlul de proprietate asupra acestor animale ?i la crotaliile lor, autorit??ile respective au considerat c? nu s-a demonstrat realizarea efectiv? a livr?rilor amintite ?i c?, în consecin??, Evita-K nu se putea prevala de dreptul de deducere a TVA-ului aferent acestor livr?ri.

28 Astfel, printr-o decizie de rectificare a impunerii din 26 noiembrie 2009, autorit??ile fiscale bulgare au refuzat s? recunoasc? societ??ii Evita-K dreptul de deducere, sub forma unui credit fiscal, a TVA-ului aferent facturilor emise de Ekspertis-7.

29 Evita-K a formulat o reclama?ie administrativ? împotriva acestei decizii de refuz a deducerii în fa?a Direktor, care, printr-o decizie din 29 aprilie 2010, a confirmat decizia ini?ial?.

30 În consecin??, Evita-K a introdus o ac?iune împotriva deciziei de rectificare a impunerii din 26 noiembrie 2009 în fa?a instan?ei de trimitere. Evita-K a sus?inut în fa?a acesteia c? elementele pe care le-a comunicat erau suficiente pentru a dovedi caracterul real al livr?rilor facturate de Ekspertis-7, c?, oricare ar fi eventualele nereguli s?vâr?ite de aceasta din urm?, ea poate fi considerat?, în temeiul dreptului bulgar, un cump?r?tor de bun?-credin?? ?i c? dreptul de deducere a TVA-ului este un aspect independent de problema propriet??ii ?i a originii bunurilor achizi?ionate.

31 În aceste condi?ii, Administrativen sad Sofia-grad a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) No?iunea «livrare de bunuri» prev?zută la articolul 14 alineatul (1) din Directiva [2006/112] coroborat cu articolul 345 din [TFUE] trebuie interpretat? în sensul c?, în circumstan?ele din litigiul principal, permite ca destinatarul unei livr?ri s? dobândeasc? dreptul de dispozi?ie asupra bunurilor (bunuri mobile determinate doar generic) prin dobândirea propriet??ii asupra acestor bunuri prin posesie de bun?-credin?? ob?inută cu titlu oneros de la un neproprietar, lucru care este admisibil în temeiul dreptului na?ional al statului membru, fiind îns? necesar s? se ia în considerare faptul c?, în temeiul acestei legisla?ii, dreptul de proprietate asupra unor astfel de bunuri se transmite prin remiterea acestora?

2) Dovada efectu?rii unei «livr?ri de bunuri» în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 printr-o factur? concret?, în leg?tur? cu exercitarea, conform articolului 178 litera (a) din [aceast?] directiv?, a dreptului la deducerea TVA-ului efectiv pl?tit, men?ionat pe factur?, presupune faptul c? destinatarul livr?rii face dovada drepturilor de proprietate ale furnizorului, în cazul în care obiectul livr?rii îl constituie bunuri mobile determinate doar generic, iar în temeiul legisla?iei na?ionale a statului membru dreptul de proprietate asupra acestora se transmite prin remiterea lor, conform aceleia?i drept na?ional fiind posibil? ?i dobândirea dreptului de proprietate asupra unor astfel de bunuri de la un neproprietar pe baza posesiei ob?inute cu bun?-credin?? ?i cu titlu oneros?

O «livrare de bunuri» trebuie considerat? ca fiind dovedit? în vederea deducerii TVA-ului în sensul [D]irectivei [2006/112] atunci când, în circumstan?ele din litigiul principal, *destinatarul a efectuat o livrare ulterioar? a acelora?i bunuri* (animale care fac obiectul obliga?iei de identificare), prin export, depunând o declara?ie vamal?, ?i nu exist? probe privind existen?a unor drepturi ale ter?ilor asupra acestor bunuri?

3) Pentru a face dovada efectu?rii unei «livr?ri de bunuri» în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 printr-o factur? concret? în leg?tur? cu exercitarea dreptului prev?zut la articolul 178 litera (a) din [aceast?] directiv? de deducere a TVA-ului efectiv pl?tit, men?ionat pe factur?, *trebuie s? se plece de la premisa c? furnizorul ?i destinatarul care nu sunt produc?tori agricoli sunt de rea-credin??*, în cazul în care la momentul primirii bunurilor nu a fost prezentat niciun document de la proprietarul anterior în care s? fie indicate crotaliile animalelor conform cerin?elor prev?zute de normele Uniunii Europene [în domeniul reglement?rii veterinare], iar crotaliile animalelor nu sunt indicate în certificatul veterinar eliberat de o unitate administrativ? care înso?e?te animalele în timpul transportului lor în vederea efectu?rii livr?rii concrete?

În cazul în care furnizorul ?i destinatarul au întocmit în mod independent liste ale crotaliilor animalelor care le-au fost livrate, trebuie s? se plece de la premisa c? ace?tia au îndeplinit cerin?ele prev?zute de normele men?ionate ale Uniunii [în domeniul medicinei veterinare] în cazul în care unitatea administrativ? nu a indicat crotaliile animalelor în certificatul veterinar care înso?e?te animalele în timpul livr?rii?

4) Furnizorul ?i destinatarul din litigiul principal, care nu sunt produc?tori agricoli, sunt obliga?i conform articolului 242 din Directiva 2006/112 s? indice în contabilitatea lor obiectul livr?rii (animale supuse obliga?iei de identificare sau «active biologice») cu aplicarea standardului [IAS 41] ?i s? fac? dovada posesiei activelor conform acestui standard?

5) Conform articolului 226 punctul 6 din Directiva 2006/112, este necesar ca în facturile în care este indicat TVA-ul, precum cele în discu?ie în litigiul principal, s? fie men?ionate ?i crotaliile animalelor care sunt supuse obliga?iei de identificare în temeiul normelor Uniunii în domeniul medicinei veterinare, în cazul în care legisla?ia na?ional? a statului membru nu prevede în mod expres o astfel de cerin??, iar p?r?ile implicate în livrare nu sunt produc?tori agricoli?

6) Conform articolului 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este admisibil ca, în temeiul unei dispozi?ii na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, s? se efectueze regularizarea deducerii TVA-ului ca urmare a concluziei c? dreptul de proprietate al furnizorului bunurilor livrate nu a fost dovedit, în cazul în care livrarea nu a fost anulat? de niciuna dintre p?r?i, destinatarul a efectuat o livrare ulterioar? a acelora?i bunuri, nu exist? dovezi privind existen?a unor drepturi invocate ale ter?ilor cu privire la aceste bunuri (animale care fac obiectul obliga?iei de identificare), nu s-a invocat reaua-credin?? a destinatarului livr?rii, iar dreptul de proprietate asupra unor astfel de bunuri determinate doar generic se transmite conform dreptului na?ional prin remiterea acestora?"

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la primele trei întreb?ri

32 Prin intermediul primelor trei întreb?ri formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? dispozi?iile Directivei 2006/112 trebuie interpretate în sensul c?, în contextul exercit?rii dreptului de deducere a TVA-ului, no?iunea „livrare de bunuri” ?i dovada realiz?rii efective a unei astfel de livr?ri necesit? ca dreptul de proprietate al furnizorului bunurilor în discu?ie s? fie stabilit în mod oficial sau dac?, în aceast? privin??, este suficient? dobândirea

dreptului de proprietate asupra acestor bunuri printr-o posesie de bun?-credin??.

33 Trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, no?iunea „livrare de bunuri” prev?zută la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu se refer? la transferul de proprietate în formele prev?zute de dreptul na?ional aplicabil, ci include orice opera?iune de transfer al unui bun corporal de c?tre o parte care abilitaez? cealalt? parte s? dispun? de acesta în fapt ca ?i cum ar fi proprietarul acestui bun (a se vedea Hot?rârea din 8 februarie 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rec., p. I-285, punctul 7, Hot?rârea din 14 iulie 2005, *British American Tobacco ?i Newman Shipping*, C-435/03, Rec., p. I-7077, punctul 35, precum ?i Hot?rârea din 3 iunie 2010, *De Fruytier*, C-237/09, Rep., p. I-4985, punctul 24).

34 În acest context, revine instan?ei na?ionale sarcina s? stabileasc?, de la caz la caz, în func?ie de situa?ia de fapt în spe??, dac? exist? un transfer al dreptului de a dispune de bunul respectiv în calitate de proprietar (a se vedea Hot?rârea *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, citat? anterior, punctul 13).

35 Rezult? c? o opera?iune poate fi calificat? drept „livrarea de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 atunci când, prin aceast? opera?iune, o persoan? impozabil? procedeaz? la transferul unui bun corporal abilitând cealalt? parte s? dispun? de acest bun în fapt ca ?i cum ar fi proprietarul s?u, f?r? ca forma în care a fost dobândit dreptul de proprietate asupra respectivului bun s? aib? vreo inciden?? în aceast? privin??.

36 De asemenea, dovada realiz?rii efective a unei astfel de livr?ri de bunuri, de care este condi?ionat? existen?a dreptului de deducere, nu poate s? depind? de modalitatea de dobândire a dreptului de proprietate asupra bunurilor în discu?ie.

37 Pe de alt? parte, în m?sura în care din decizia de trimitere reiese c? autorit??ile fiscale bulgare au refuzat dreptul Evita-K de a deduce TVA-ul aferent livr?rilor bunurilor în discu?ie în litigiul principal pentru motivul c? nu a fost dovedit? realizarea efectiv? a acestor livr?ri ?i în m?sura în care Evita-K contest? lipsa acestei realiz?ri, trebuie amintit c?, pe de o parte, revine celui care solicit? deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi c? îndepline?te condi?iile prev?zute pentru a beneficia de aceasta (a se vedea Hot?rârea din 26 septembrie 1996, *Enkler*, C-230/94, Rec., p. I-4517, punctul 24) ?i c?, pe de alt? parte, revine instan?ei de trimitere sarcina de efectua, în conformitate cu normele interne în materia administr?rii probelor, o apreciere global? a tuturor elementelor ?i împrejur?rilor de fapt din litigiul principal pentru a determina dac? Evita-K poate exercita dreptul la deducere pentru respectivele livr?ri de bunuri (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 septembrie 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, punctul 53, Hot?rârea din 6 decembrie 2012, *Bonik*, C-285/11, punctul 32, ?i Hot?rârea din 31 ianuarie 2013, *LVK* ? 56, C-643/11, punctul 57).

38 În cadrul acestei aprecieri globale, instan?a men?ionat? poate s? ia în considerare elemente referitoare la opera?iuni anterioare sau ulterioare celei în discu?ie în litigiul principal, precum ?i documente în leg?tur? cu acestea, precum certificate ?i atestate emise cu ocazia transportului sau exportului animalelor respective.

39 În acest context, 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?rârea din 6 iulie 2006, *Kittel ?i Recolta Recycling*, C-439/04 ?i C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 55, Hot?rârea din 21 iunie 2012, *Mahagében ?i Dávid*, C-80/11 ?i C-142/11, punctul 42, Hot?rârile citate anterior *Bonik*, punctul 37, ?i *LVK* ? 56, punctul 59).

40 Aceasta este situa?ia atunci când o fraud? fiscal? este s?vâr?it? chiar de persoana

impozabil? sau atunci când aceasta ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? privind TVA-ul (a se vedea Hot?rârea Bonik, citat? anterior, punctele 38 ?i 39, precum ?i jurispruden?a citat?).

41 În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului la deducere prev?zut de Directiva 2006/112 s? se sanc?ioneze, prin refuzarea acestui drept, o persoan? impozabil? care nu ?tia ?i nu ar fi putut s? ?tie c? opera?iunea în cauz? era implicat? într-o fraud? s?vâr?it? de furnizor sau c? o alt? opera?iune care face parte din lan?ul de livr?ri, anterioar? sau posterioar? celei realizate de persoana impozabil? men?ionat?, era afectat? de o fraud? privind TVA-ul (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, punctele 52 ?i 55, Hot?rârea Kittel ?i Recolta Recycling, citat? anterior, punctele 45, 46 ?i 60, Hot?rârea Mahagében ?i Dávid, citat? anterior, punctul 47, Hot?rârea Bonik, citat? anterior, punctul 41, precum ?i Hot?rârea LVK ? 56, citat? anterior, punctul 60).

42 În plus, Curtea a statuat deja c? administra?ia fiscal? nu poate impune în general persoanei impozabile care dore?te s? exercite dreptul de deducere a TVA-ului s? verifice c? emitentul facturii aferente bunurilor ?i serviciilor pentru care se solicit? exercitarea acestui drept are calitatea de persoan? impozabil?, c? dispunea de bunurile în cauz? ?i era în m?sur? s? le livreze ?i c? a îndeplinit obliga?iile privind declararea ?i plata TVA-ului pentru a se asigura c? nu exist? nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte ori c? dispune de documentele corespunz?toare în această privin?? (a se vedea Hot?rârile citate anterior Mahagében ?i Dávid, punctul 61, precum ?i LVK ? 56, punctul 61). De asemenea administra?ia men?ionat? nu poate s? solicite persoanei impozabile amintite s? prezinte documente care s? provin? de la emitentul facturilor ?i s? men?ioneze crotaliile animalelor supuse sistemului de identificare ?i înregistrare instituit prin Regulamentul nr. 1760/2000.

43 În aceste condi?ii, trebuie s? se r?spund? la primele trei întreb?ri c? Directiva 2006/112 trebuie interpretat? în sensul c?, în contextul exercit?rii dreptului de deducere a TVA-ului, no?iunea „livrare de bunuri” în sensul acestei directive ?i dovada realiz?rii efective a unei astfel de livr?ri nu sunt legate de forma de dobândire a dreptului de proprietate asupra bunurilor respective. Instan?a de trimitere are sarcina de a efectua, în conformitate cu normele interne în materia administr?rii probelor, o apreciere global? a tuturor elementelor ?i împrejur?rilor de fapt din litigiul cu care este sesizat? pentru a determina dac? livr?rile de bunuri în discu?ie în litigiul principal au fost efectiv realizate ?i dac?, eventual, dreptul la deducere poate fi exercitat pentru respectivele livr?ri.

Cu privire la a patra întrebare

44 Prin intermediul celei de a patra întreb?ri formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 242 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? impune persoanelor impozabile care nu sunt produc?tori agricoli s? î?i înscrie în contabilitate obiectul livr?rilor de bunuri pe care le efectueaz? atunci când este vorba despre animale ?i s? dovedeasc? faptul c? aceste animale au fost supuse unui control în conformitate cu standardul IAS 41.

45 În această privin??, este suficient s? se constate c? articolul 242 nu prevede c? persoanele impozabile sunt obligate s? se conformeze standardului IAS 41, ci se limiteaz? la a impune acestora s? ?in? o contabilitate suficient de detaliat? pentru a permite aplicarea TVA-ului ?i controlarea aplic?rii TVA-ului de c?tre autorit??ile fiscale.

46 În consecință, împrejurarea că în contabilitatea societăților Ekspertis-7 și Evita-K sunt cuprinse precizări care nu ar fi conforme standardului respectiv este lipsită de relevanță în scopuri de TVA, din moment ce aceste precizări sunt suficient de detaliate în sensul articolului 242 menționat mai sus.

47 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că articolul 242 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu impune persoanelor impozabile care nu sunt producători agricoli să își înscrie în contabilitate obiectul livrărilor de bunuri pe care le efectuează atunci când este vorba despre animale și să dovedească faptul că aceste animale au fost supuse unui control în conformitate cu standardul IAS 41.

Cu privire la a cincea întrebare

48 Prin intermediul celei de a cincea întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 226 punctul 6 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că impune persoanei impozabile care efectuează livrări de bunuri având ca obiect animale supuse sistemului de identificare și de înregistrare instituit prin Regulamentul nr. 1760/2000 să menționeze crotaliile animalelor pe facturile aferente acestor livrări.

49 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112, exercitarea dreptului la deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din această directivă este condiționată de deținerea unei facturi. În conformitate cu articolul 220 punctul 1 din directiva menționată, o factură trebuie astfel emisă pentru orice livrare de bunuri sau prestare de servicii pe care o persoană impozabilă o efectuează către o altă persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Rep., p. I-7467, punctul 39, și Hotărârea din 1 martie 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, punctul 41).

50 Articolul 226 din Directiva 2006/112 precizează că, fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de această directivă, doar detaliile indicate la acest articol trebuie menționate în mod obligatoriu, în scopuri de TVA, pe facturile emise în temeiul articolului 220 din această directivă (a se vedea Hotărârile citate anterior Pannon Gép Centrum, punctul 40, și Polski Trawertyn, punctul 41).

51 Rezultă că nu este permis statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de respectarea unor condiții privind conținutul facturilor care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile Directivei 2006/112. Această interpretare este confirmată de articolul 273 din directivă, care prevede, pe de o parte, că 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, dar, pe de altă parte, că această posibilitate nu poate fi utilizată pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite printre altele la articolul 226 din directiva menționată (a se vedea Hotărârile citate anterior Pannon Gép Centrum, punctul 41, și Polski Trawertyn, punctul 42).

52 Conform articolului 226 punctul 6 din Directiva 2006/112, în scopuri de TVA, cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate trebuie să figureze în mod obligatoriu pe factură.

53 În consecință, trebuie să se constate că dispoziția amintită nu impune persoanei impozabile care efectuează o livrare de animale supuse sistemului de identificare și de înregistrare instituit prin Regulamentul nr. 1760/2000 să menționeze crotaliile animalelor pe facturile aferente acestei livrări.

54 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare că articolul 226 punctul 6 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu impune persoanei impozabile care efectuează livrări de bunuri având ca obiect animale supuse sistemului de identificare și de înregistrare instituit prin Regulamentul nr. 1760/2000 să menționeze crotaliile animalelor pe facturile aferente acestor livrări.

Cu privire la a șasea întrebare

55 Prin intermediul celei de a șasea întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că permite, în temeiul unei dispoziții din dreptul național precum articolul 70 alineatul 5 din ZDDS, să se regularizeze o deducere a TVA-ului pentru motivul că nu a fost dovedit dreptul de proprietate al furnizorului asupra bunurilor pe care le-a livrat.

56 Din decizia de trimitere reiese că instanța menționată adresează această întrebare deoarece consideră că articolul 70 alineatul 5 din ZDDS constituie o normă de aplicare a articolelor 184 și 185 din Directiva 2006/112 în sensul articolului 186 din aceasta.

57 În această privință, trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 184, deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

58 În ceea ce privește nașterea unei eventuale obligații de regularizare a unei deduceri a TVA-ului efectuate pentru taxa achitată în amonte, articolul 185 alineatul (1) menționat instituie principiul potrivit căruia o astfel de regularizare se efectuează în special atunci când modificările factorilor utilizați la stabilirea quantumului sumei de dedus au apărut ulterior întocmirii declarației privind TVA-ul (Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, punctul 40).

59 În consecință, articolul 184 și articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu se pot aplica decât dacă s-a efectuat inițial deducerea TVA-ului aferent unei operațiuni impozabile, cu alte cuvinte numai în ipoteza în care persoana impozabilă respectivă a beneficiat în prealabil de dreptul la deducerea TVA-ului în condițiile prevăzute la articolul 168 litera (a) din această directivă.

60 Rezultă că, întrucât articolul 70 alineatul 5 din ZDDS privește ipoteza în care nu există dreptul la deducerea TVA-ului când acesta a fost facturat în mod nelegal, această dispoziție nu poate servi drept temei pentru o regularizare în sensul articolului 185, deoarece, prin definiție, privește o situație în care persoana impozabilă nu beneficiază de acest drept.

61 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a șasea întrebare că articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că permite regularizarea unei deduceri a TVA-ului numai dacă persoana impozabilă respectivă a beneficiat în prealabil de dreptul la deducerea acestei taxe în condițiile prevăzute la articolul 168 litera (a) din directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

62 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 doua) declară:

- 1) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că, în contextul exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, noțiunea „livrare de bunuri” în sensul acestei directive și dovada realizării efective a unei astfel de livrări nu sunt legate de forma de dobândire a dreptului de proprietate asupra bunurilor respective. Instanța de trimitere are sarcina de a efectua, în conformitate cu normele interne în materia administrării probelor, o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din litigiul cu care este sesizat pentru a determina dacă livrările de bunuri în discuție în litigiul principal au fost efectiv realizate și dacă, eventual, dreptul la deducere poate fi exercitat pentru respectivele livrări.
- 2) Articolul 242 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu impune persoanelor impozabile care nu sunt producători agricoli să își înscrie în contabilitate obiectul livrărilor de bunuri pe care le efectuează atunci când este vorba despre animale și să dovedească faptul că aceste animale au fost supuse unui control în conformitate cu standardul internațional de contabilitate IAS 41 „Agricultură”.
- 3) Articolul 226 punctul 6 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu impune persoanei impozabile care efectuează livrări de bunuri având ca obiect animale supuse sistemului de identificare și de înregistrare instituit prin Regulamentul (CE) nr. 1760/2000 al Consiliului și al Parlamentului European din 17 iulie 2000 de stabilire a unui sistem de identificare și înregistrare a bovinelor și privind etichetarea cărnii de vită și mânzat și a produselor din carne de vită și mânzat și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 820/97 al Consiliului, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1791/2006 al Consiliului din 20 noiembrie 2006, să menționeze crotaliile animalelor pe facturile aferente acestor livrări.
- 4) Articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că permite regularizarea unei deduceri a taxei pe valoarea adăugată numai dacă persoana impozabilă respectivă a beneficiat în prealabil de dreptul la deducerea acestei taxe în condițiile prevăzute la articolul 168 litera (a) din directivă.

Semnături

* Limba de procedură: bulgară.