

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,

pronunță 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 „Contabilitate 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 m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul, în statul membru în care efectueaz? opera?iunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obliga?ia de a o pl?ti, urm?toarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a-i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

[...]”

9 Articolul 178 din directiva men?ionat? prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoan? impozabil? este necesar s? îndeplineasc? urm?toarele condi?ii:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce prive?te livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obliga?ia de a de?ine o factur? emis? în conformitate cu articolele 220-236 ?i cu articolele 238, 239 ?i 240;

[...]”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

10 Bonik este o societate care a f?cut obiectul unui control fiscal cu privire la lunile februarie ?i martie 2009.

11 În urma acestui control, autorit??ile fiscale bulgare au constatat c? nu existau dovezi privind efectuarea livr?rilor intracomunitare de grâu ?i de floarea-soarelui declarate de Bonik ca fiind efectuate c?tre societatea de drept românesc Agrisco SRL ?i c?, ?inând cont c? toate cantit??ile de grâu ?i de floarea-soarelui înscrise pe facturile emise de Bonik erau, conform contabilit??ii acestei societ??i, ie?ite din stocul acesteia ?i nu existau la momentul efectu?rii controlului amintit, aceste cantit??i f?cuser? obiectul unor livr?ri impozabile pe teritoriul bulgar.

12 Pe de alt? parte, autorit??ile fiscale au efectuat verific?ri în leg?tur? cu achizi?iile de grâu declarate de Bonik ca fiind efectuate de la Favorit stroy Varna EOOD (denumit? în continuare „Favorit stroy”) ?i 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 ?i de Agro treyd ?i acestea corespundeau respectivelor achizi?ii.

14 Cu toate acestea, pentru a se asigura c? respectivele achizi?ii au fost reale, autorit??ile fiscale bulgare au efectuat verific?ri suplimentare la furnizorii societ??ii Bonik, respectiv la Favorit stroy ?i la Agro treyd, precum ?i la furnizorii acestora din urm?, respectiv la Lyusi treyd EOOD, la Eksim plyus EOOD ?i la Riva agro stil EOOD.

15 Întrucât aceste verific?ri nu au permis s? se stabileasc? dac? Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD ?i Riva agro stil EOOD au livrat în mod real m?rfuri societ??ilor Favorit stroy ?i Agro treyd, autorit??ile fiscale bulgare au dedus de aici c? aceste din urm? societ??i nu dispuneau de cantit??ile de m?rfuri necesare pentru a efectua livr?ri destinate Bonik ?i au constatat inexisten?a unor livr?ri efective între societ??ile men?ionate ?i 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 upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie 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 fiecrei 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 aceast? 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 aceast? 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 aceast? 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 aceast? 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 aceast? 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-a fost livrate bunurile sau i-a 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 sȳvârȳit de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanȳul acestor livrȳri sau al acestor prestȳri (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 prevȳzut de directiva menȳionatȳ să se sancȳioneze, 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 sȳvârȳit de furnizor sau că o altă operaȳiune care face parte din lanȳul de livrȳri, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menȳionatȳ, era afectatȳ de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alȳii, 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 rȳspundere obiectivă ar depȳȳi ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice (a se vedea Hotărârea Mahagében și Dávid, citatȳ anterior, punctul 48).

43 În consecinȳă, întrucât refuzarea dreptului de deducere constituie o excepȳie de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintȳ acest drept, revine autoritȳȳilor fiscale competente sarcina să stabileascȳ corespunȳtor cerinȳelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă ȳtia sau ar fi trebuit să ȳtie că operaȳiunea invocatȳ pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă sȳvârȳit de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanȳul de livrȳri (a se vedea Hotărârea Mahagében și Dávid, citatȳ anterior, punctul 49).

44 Rezultă că, dacă instanȳa de trimitere ar trebui să considere realizarea efectivă a livrȳrilor 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 instanȳe sarcina de a verifica dacă autoritȳȳile fiscale implicate au stabilit existenȳa unor astfel de elemente obiective.

45 În aceste condiȳii, trebuie să se rȳspundȳ la întrebȳrile adresate că articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun posibilitȳȳii de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurȳri precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce TVA-ul aferent unei livrȳri de bunuri pentru motivul că, ȳinând seama de fraude sau de nereguli sȳvârȳite anterior sau ulterior acestei livrȳri, se considerȳ că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizatȳ, fȳrȳ să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă ȳtia sau ar fi trebuit să ȳtie că operaȳiunea invocatȳ pentru a justifica dreptul de deducere era implicatȳ într-o fraudă privind TVA-ul care a intervenit în amonte sau în aval în lanȳul de livrȳri, aspect a căruia verificare cade în sarcina instanȳei de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 Întrucât, în privinȳa pȳȳȳrilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanȳa de trimitere, este de competenȳa acesteia să se pronunȳe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observaȳii Curȳȳii, altele decât cele

ale p r ilor men ionate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

Articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168  i 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 posibilit  ii de a refuza unei persoane impozabile, în  mprejur ri precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livr ri de bunuri pentru motivul că,  in nd seama de fraude sau de nereguli s v r ite anterior sau ulterior acestei livr ri, se consider  că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizat , f r  să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă  tia sau ar fi trebuit să  tie că opera iunea invocat  pentru a justifica dreptul de deducere era implicat  într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lan ul de livr ri, aspect a cărui verificare cade în sarcina instan ei de trimitere.

Semnături

* Limba de procedură: bulgara.