

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

13 martie 2014(*)

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Plata unor avansuri – Refuz de a acorda deducerea – Fraudă – Regularizarea deducerii în cazul în care operațiunea impozabilă nu este efectuată – Condiții”

În cauza C-107/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria), prin decizia din 14 februarie 2013, primită de Curtea la 4 martie 2013, în procedura

FIRIN OOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a doua),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de A. Manov, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de D. Drambozova, în calitate de agenți;
- pentru guvernul eston, de N. Grünberg și de M. Linntam, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de A. De Stefano, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de N. Nikolova, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 decembrie 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 65, a articolului 90 alineatul (1), a articolului 168 litera (a), a articolului 185 alineatul (1) și a articolelor 193 și 205 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 FIRIN OOD (denumit în continuare „FIRIN”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici fiscale și în materie de securitate socială” pentru orașul Veliko Tarnovo din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, cu privire la dreptul de deducere, sub forma unui credit fiscal, a taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”) referitoare la plata de către această societate a unui avans pentru livrarea de finuri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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 Conform articolului 14 alineatul (1) din această directivă:

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

5 Potrivit articolului 63 din directiva menționată, faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

6 Articolul 65 din aceeași directivă prevede:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.”

7 Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.”

8 Potrivit articolului 167 din această directivă, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

9 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-ului, 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

urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

[...]"

10 Articolul 178 din aceea?i directiv? 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;

[...]"

11 Potrivit articolului 184 din Directiva 2006/112, deducerea ini?ial? este regularizat? atunci când este mai mare sau mai mic? decât cea la care are dreptul persoana impozabil?.

12 Articolul 185 din această directiv? are urm?torul cuprins:

„(1) Regularizarea se efectueaz? în special atunci când, dup? întocmirea declara?iei privind TVA?ul, apar modific?ri ale factorilor utiliza?i la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anuleaz? cump?r?ri sau se ob?in reduceri de pre?.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectueaz? regulariz?ri în cazul opera?iunilor r?mase total sau par?ial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunz?tor sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mic? valoare sau de e?antioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul opera?iunilor r?mase total sau par?ial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regulariz?rii.”

13 În temeiul articolului 186 din directiva men?ionat?, statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 ?i 185 din aceasta.

14 Articolul 193 din aceea?i directiv? prevede:

„TVA?ul se pl?te?te de orice persoan? impozabil? ce efectueaz? o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabil?, cu excep?ia cazului în care se pl?te?te de o alt? persoan? în conformitate cu articolele 194-199 ?i articolul 202.”

15 În temeiul articolului 203 din Directiva 2006/112, TVA?ul este datorat de orice persoan? care men?ioneaz? această tax? pe o factur?.

16 Potrivit articolului 205 din această directiv?:

„În situa?iile prev?zute la articolele 193-200 ?i articolele 202, 203 ?i 204, statele membre pot prevedea ca o alt? persoan? decât persoana obligat? la plata TVA?ului s? fie ?inut? r?spunz?toare în mod solidar pentru plata TVA?ului.”

Dreptul bulgar

17 Articolul 70 alineatul 5 din Legea privind taxa pe valoarea ad?ugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), în versiunea aplicabil? litigiului principal (DV nr. 63 din 4 august 2006,

denumit? în continuare „ZDDS”), prevede c? nu exist? dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte în cazul în care acesta a fost facturat în mod nelegal.

18 Potrivit articolului 177 din ZDDS:

„(1) Persoana înregistrat? în scopuri de TVA, client al unei livr?ri impozabile, r?spunde pentru taxa datorat? ?i neachitat? de cealalt? persoan? înregistrat? în scopuri de TVA atunci când aceasta ?i?a exercitat dreptul la deducerea TVA?ului achitat în amonte care are leg?tur? direct? sau indirect? cu TVA?ul datorat ?i neachitat.

(2) R?spunderea în temeiul alineatului 1 este angajat? atunci când persoana înregistrat? în scopuri de TVA ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? taxa urma s? nu fie pl?tit?, iar acest aspect a fost dovedit de autoritatea de control în temeiul articolelor 117-120 din Codul de procedur? în materie de impozite ?i contribu?ii sociale.

(3) În sensul alineatului 2, se consider? c? persoana ar fi trebuit s? ?tie atunci când sunt îndeplinite cumulativ urm?toarele condi?ii:

1. taxa datorat?, în sensul alineatului 1, nu a fost pl?tit? efectiv ca rezultat pentru o perioad? de impunere de c?tre oricare dintre furnizorii din amonte, în temeiul unei opera?iuni impozabile având ca obiect acela?i bun sau acela?i serviciu, sub o form? identic?, modificat? sau transformat?;

2. opera?iunea impozabil? este fictiv?, aceasta eludeaz? legea sau pre?ul acesteia difer? în mod semnificativ de pre?ul pie?ei.

(4) R?spunderea în temeiul alineatului 1 nu este legat? de ob?inerea unui avantaj precis ca urmare a nepl??ii taxei datorate.

(5) În condi?iile prev?zute la alineatele 2 ?i 3, furnizorul în amonte al persoanei impozabile care datoreaz? taxa nepl?tit? r?spunde de asemenea.

(6) În cazurile prev?zute la alineatele 1 ?i 2, r?spunderea este angajat? împotriva persoanei impozabile destinatar? direct? a livr?rii pentru care taxa datorat? nu a fost pl?tit? ?i, atunci când recuperarea nu poate fi ob?inut?, r?spunderea poate fi angajat? împotriva oric?rui destinatar din aval în lan?ul de livr?ri.

(7) Alineatul 6 se aplic? *mutatis mutandis* ?i furnizorilor din amonte.”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

19 FIRIN, care este succesoare în drepturi a „Hlebozavod Korn”, este o societate de drept bulgar având ca obiect de activitate producerea ?i comercializarea de pâine ?i de produse de patiserie. Capitalul acesteia este de?inut în propor?ie de 99 % de York Skay EOOD (denumit? în continuare „York Skay”) iar restul este de?inut de domnul Yorkishev.

20 La sfâr?itul anului 2010, FIRIN a comandat 10 000 de tone de grâu de la Agra Plani EOOD (denumit? în continuare „Agra Plani”), societate de?inut? în propor?ie de 100 % de domnul Yorkishev. Pentru această opera?iune, care trebuia pl?tit? în avans, Agra Plani a emis la 29 noiembrie 2010 o factur? de 3 600 000 de leva bulg?re?ti (BGN), men?ionând un TVA datorat de 600 000 BGN.

21 În urma unui control, administrația fiscală bulgară a repus în discuție deducerea acestei sume de 600 000 BGN, pe care FIRIN o efectuase în temeiul declarațiilor sale de TVA pentru perioada noiembrie-decembrie 2010.

22 Administrația fiscală a justificat această repunere în discuție susținând că prestația nu fusese realizată, iar factura din 29 noiembrie 2010 se înscrisă într-un sistem de fraudă pe care controlul l-a identificat. Astfel, întrucât nu era înregistrată în cadrul serviciului național al cerealelor, Agra Plani nu ar fi putut, în raport cu legislația națională, să fie autorizată să comercializeze cereale, aspect care nu putea fi ignorat de FIRIN. În plus, cuantumul total al plăților efectuate de FIRIN în beneficiul Agra Plani, începând de la 30 noiembrie 2010, în valoare de 4 170 000 BGN, și anume o sumă mai mare de suma datorată conform facturii, a fost transferat la această dată în contul York Sky. La aceeași dată, suma de 3 600 000 BGN a fost plătită de York Sky în contul bancar al FIRIN.

23 În lipsa unor justificări credibile, administrația fiscală nu a admis explicațiile furnizate privind natura acestor plăți care ar rezulta, potrivit FIRIN, în cazul primei dintre acestea, dintr-un împrumut acordat de Agra Plani către York Sky și, în cazul celei de a doua, dintr-un aport suplimentar la capitalul FIRIN.

24 La 26 septembrie 2011, în urma acestui control a fost emisă o decizie de impunere rectificativă. FIRIN a formulat o plângere administrativă împotriva deciziei respective la Direktor. Prin decizia din 16 ianuarie 2012, acesta din urmă a confirmat aceeași decizie.

25 FIRIN a formulat ulterior o acțiune împotriva deciziei confirmative a Direktor în fața instanței de trimitere, susținând că îndeplinea toate condițiile pentru a beneficia de deducerea sumei de 600 000 BGN și că motivele refuzului acestei deduceri se întemeiau pe împrejurări – inclusiv caracterul fictiv al operațiunii – care nu sunt relevante pentru refuzul dreptului de deducere, ci pentru angajarea răspunderii sale pentru TVA-ul neachitat de furnizorul său.

26 În acest context, instanța de trimitere ridică problema dacă dreptul de deducere a TVA-ului poate fi admis în situația în care, din diverse motive, prestația prevăzută nu a putut fi realizată și dacă o regularizare ulterioară rămâne posibilă. Aceasta se întrebă și dacă sistemul național de răspundere solidară din domeniul TVA-ului este compatibil cu dreptul Uniunii.

27 În aceste condiții, Administrativen sad Veliko Tarnovo a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazuri precum cel din procedura principală, în care s-a efectuat imediat și efectiv deducerea TVA-ului aferent unui avans plătit pentru o livrare de bunuri imposibilă viitoare și clar determinată, normele prevăzute la articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 65, cu articolul 90 alineatul (1) și cu articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 [...] trebuie interpretate în mod coerent în sensul că, având în vedere neexecutarea din motive obiective și/sau subiective a prestației principale, conform condițiilor de livrare, trebuie să se refuze dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte la momentul exercitării sale?

2) Din această coroborare și luând în considerare principiul neutralității TVA-ului, rezultă că în această situație este (respectiv nu este) relevantă posibilitatea obiectivă a furnizorului de a regulariza în modul prevăzută de legislația națională TVA-ul facturat și/sau baza de impozitare din factură și care ar fi efectul unei astfel de regularizări asupra refuzului inițial al deducerii TVA-ului achitat în amonte?

3) Dispozițiile articolului 205 coroborat cu articolul 168 litera (a) și cu articolul 193, și în

seama chiar și de considerentul (44) al Directivei 2006/112, trebuie interpretate în sensul că statele membre au dreptul să refuze destinatarului unei livrări deducerea TVA-ului achitat în amonte prin aplicarea exclusivă a unor criterii adoptate de statele membre printr-o legislație națională în temeiul căreia se impune unei alte persoane decât persoana impozabilă o datorie fiscală dacă în acest caz rezultatul fiscal final ar fi diferit de rezultatul final obținut în situația respectării stricte a normelor impuse de statul membru?

4) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare, o legislație națională, precum cea în discuție în litigiul principal, este admisibilă în cazul aplicării articolului 205 din Directiva 2006/112 și este compatibilă cu principiile efectivității și proporționalității dacă introduce o răspundere solidară pentru plata TVA-ului bazându-se pe prezumții ale căror condiții de punere în aplicare nu sunt fapte obiective care pot fi stabilite în mod direct, ci instituții de drept civil, litigiile cu privire la acestea fiind soluționate în mod definitiv prin alte modalități procedurale?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

28 Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere înțelege să solicite Curții interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112 privind două aspecte distincte ale regimului TVA-ului, și anume, pe de o parte, cel care reglementează dreptul de deducere a taxei achitate în amonte și, pe de altă parte, cel care reglementează răspunderea solidară a unei persoane impozabile pentru taxa datorată de un terț precum cea prevăzută la articolul 205 din această directivă.

29 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, procedura instituită la articolul 267 TFUE este un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale cu ajutorul căruia Curtea furnizează acestora din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii care le sunt necesare pentru soluționarea litigiului asupra căruia urmează să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 19 decembrie 2013, *Fish Legal și Shirley*, C-279/12, punctul 29).

30 În cadrul acestei cooperări, întrebările referitoare la dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de pertinență. Respingerea de către Curte a unei cereri formulate de o instanță națională este posibilă numai atunci când este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (a se vedea în special Hotărârea *Fish Legal și Shirley*, citată anterior, punctul 30).

31 Deși este cert că litigiul principal are ca obiect repunerea în discuție a dreptului de deducere a TVA-ului al FIRIN, din decizia instanței de trimitere rezultă în schimb că administrația fiscală bulgară nu a considerat FIRIN ca răspunzând în solidar pentru plata TVA-ului datorat de Agra Plani.

32 În consecință, în măsura în care privesc întinderea unei astfel de răspunderi solidare, a treia întrebare, în parte, și a patra întrebare a instanței de trimitere, referitoare la interpretarea dispozițiilor articolului 205 din Directiva 2006/112, sunt în mod evident fără legătură cu obiectul litigiului principal și, în consecință, trebuie să fie declarate inadmisibile.

Cu privire la fond

33 Prin intermediul întrebărilor formulate privind regimul dreptului de deducere a TVA-ului, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă

articolul 65, articolul 90 alineatul (1), articolul 168 litera (a), articolul 185 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că deducerea TVA-ului realizat de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri trebuie regularizat atunci când, în împrejurări precum cele din cauza principală, această livrare nu este efectuată în final, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul.

34 Trebuie amintit că, potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și că, potrivit articolului 63 din aceeași directivă, faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

35 Articolul 65 din Directiva 2006/112, potrivit căruia, în cazul în care plata este făcută înainte de livrarea de bunuri sau de prestarea de servicii, taxa devine exigibilă la încasarea plății și la suma încasată, constituie o derogare de la norma prevăzută la acest articol 63 și, ca atare, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, C-419/02, Rec., p. I-1685, punctul 45).

36 Astfel, pentru ca TVA-ul să poată deveni exigibil în astfel de împrejurări, este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare, în special ca, la momentul plății avansului, bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie (în acest sens Hotărârea BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, citată anterior, punctul 48).

37 Este necesar să se verifice dacă această situație se regăsește în cauza principală, pentru a putea stabili existența dreptului de deducere exercitat de FIRIN în temeiul avansului în cauză.

38 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, atunci când FIRIN a plătit avansul în discuție în litigiul principal, bunurile care trebuiau să facă obiectul livrării erau clar determinate.

39 În aceste condiții, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 24 din concluzii, articolul 65 din Directiva 2006/112 nu se poate aplica atunci când realizarea faptului generator este incertă la momentul la care se plătește avansul. Aceasta ar fi situația în special în prezența unui comportament fraudulos.

40 Trebuie amintit astfel că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. 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 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctele 35-37).

41 Aceasta este situația atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de însăși persoana impozabilă. Astfel, în acest caz, criteriile obiective care stau la baza noțiunilor de livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuată de o persoană impozabilă care acționează ca atare și de activitate economică nu sunt îndeplinite (Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 38 și jurisprudența citată).

42 În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 sancționarea, prin refuzarea acestui drept, a unei persoane impozabile care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrări, anterioară sau posterioară celei realizate

de persoana impozabil? men?ionat?, era afectat? de o fraud? privind TVA?ul (Hot?rârea Bonik, citat? anterior, punctul 41 ?i jurispruden?a citat?).

43 Astfel, instituirea unui asemenea sistem de sanc?ionare ar dep?i ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice (a se vedea în acest sens Hot?rârea Bonik, citat? anterior, punctul 42 ?i jurispruden?a citat?).

44 În consecin??, întrucât refuzarea dreptului de deducere constituie o excep?ie de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezint? acest drept, revine autorit??ilor fiscale competente sarcina s? stabileasc? corespunz?tor cerin?elor legale elementele obiective care permit s? se concluzioneze c? persoana impozabil? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunea invocat? pentru a justifica dreptul de deducere era implicat? într-o fraud? s?vâr?it? de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lan?ul de livr?ri (Hot?rârea Bonik, citat? anterior, punctul 43 ?i jurispruden?a citat?).

45 Cu toate acestea, 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 cauza 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? (a se vedea în special Hot?rârea Bonik, citat? anterior).

46 Rezult? c? numai instan?a de trimitere are competen?a s? verifice dac? autorit??ile fiscale în cauz? au dovedit elementele obiective pe care le invoc? pentru a stabili c? FIRIN nu ignora sau nu putea s? ignore c? avansul pl?tit furnizorului nu avea în realitate ca obiect livrarea de m?rfuri, astfel cum se men?iona în factura emis? de acesta din urm?.

47 Cu toate acestea, pentru a furniza un r?spuns util instan?ei de trimitere, trebuie analizate întreb?rile privind condi?iile de regularizare a TVA?ului dedus de FIRIN, pentru situa?ia în care, în urma aprecierii pe care trebuie s? o fac?, aceasta ar ajunge la concluzia c? toate elementele pertinente ale viitoarei livr?ri puteau fi considerate ca fiind cunoscute deja de aceast? societate la momentul pl?ii avansului ?i c?, în consecin??, livrarea respectiv? nu p?rea nesigur?.

48 În aceast? privin??, trebuie amintit c? articolele 184-186 din Directiva 2006/112 prev?d condi?iile în care administra?ia fiscal? poate solicita unei persoane impozabile o regularizare (în acest sens Hot?rârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C?234/11, punctul 26).

49 În ceea ce prive?te eventuala inciden?? pe care evenimente care survin ulterior o au asupra deducerii TVA?ului realizate de o persoan? impozabil?, reiese din jurispruden?? c? utilizarea care este dat? bunurilor sau serviciilor sau care este avut? în vedere determin? întinderea deducerii ini?iale la care are dreptul persoana impozabil? ?i întinderea eventualelor regulariz?ri în perioadele urm?toare, care trebuie efectuate în condi?iile prev?zute la aceste articole 184-186 (Hot?rârea TETS Haskovo, citat? anterior, punctul 29 ?i jurispruden?a citat?).

50 Astfel, mecanismul regulariz?rii prev?zut de articolele men?ionate face parte integrant? din regimul de deducere a TVA?ului stabilit de Directiva 2006/112. Acesta urm?re?te s? creasc? precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA?ului, astfel încât opera?iunile efectuate într-un stadiu anterior s? dea na?tere în continuare la dreptul de deducere numai în m?sură în care servesc la furnizarea unor presta?ii supuse unei asemenea taxe. Acest mecanism are astfel ca obiectiv s? stabileasc? un raport strâns ?i direct între dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte ?i utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauz? în vederea unor opera?iuni impozitate în aval (Hot?rârea TETS Haskovo, citat? anterior, punctele 30 ?i 31).

51 În ceea ce prive?te na?terea unei eventuale obliga?ii de regularizare a deducerii TVA?ului

efectuate pentru taxa achitat? în amonte, articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 instituie principiul potrivit c?ruia o astfel de regularizare se efectueaz? în special atunci când modific?rile factorilor utiliza?i la stabilirea quantumului deducerii men?ionate au ap?rut ulterior întocmirii declara?iei privind TVA?ul (Hot?rârea TETS Haskovo, citat? anterior, punctul 32).

52 Într?o situa?ie precum cea din cauza principal?, din care rezult? c?, potrivit indica?iilor instan?ei de trimitere, livrarea de bunuri în temeiul c?reia FIRIN a pl?tit un avans nu se va realiza, trebuie s? se conchid?, astfel cum avocatul general a subliniat la punctul 35 din concluzii, c? a intervenit astfel, ulterior declara?iei TVA, o modificare a elementelor luate în considerare pentru determinarea quantumului deducerii respective. În consecin??, într?o astfel de situa?ie, administra?ia fiscal? poate solicita regularizarea TVA?ului dedus de persoana impozabil?.

53 Aceast? concluzie nu poate fi repus? în discu?ie de împrejurarea c? TVA?ul datorat de furnizor nu ar fi el însu?i regularizat.

54 Astfel, trebuie amintit în aceast? privin?? c?, referitor la tratamentul unui TVA facturat f?r? s? fie datorat din cauza absen?ei unei opera?iuni impozabile, din Directiva 2006/112 reiese c? cei doi operatori implica?i nu sunt în mod necesar trata?i în mod identic. Pe de o parte, emitentul unei facturi este persoan? pl?titoare a TVA?ului men?ionat pe aceast? factur? chiar în absen?a unei opera?iuni impozabile, conform articolului 203 din Directiva 2006/112. Pe de alt? parte, exercitarea dreptului de deducere al destinatarului unei facturi este limitat? numai la taxele care corespund unei opera?iuni supuse TVA?ului, conform articolelor 63 ?i 167 din aceast? directiv? (Hot?rârea din 31 ianuarie 2013, LVK – 56, C?643/11, punctele 46 ?i 47).

55 Într?o astfel de situa?ie, respectarea principiului neutralit??ii fiscale este asigurat? de posibilitatea, care trebuie s? fie prev?zută de statul membru, de a corecta orice tax? facturat? f?r? s? fie datorat?, atunci când emitentul facturii demonstreaz? buna sa credin?? sau atunci când acesta, în timp util, a eliminat complet riscul de pierdere a unor venituri fiscale (Hot?rârea LVK – 56, citat? anterior, punctul 48).

56 În plus, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 43 din concluzii, atât timp cât, în împrejur?ri precum cele din cauza principal?, avansul nu este restituit de furnizor, baza de impozitare datorat? de acesta din urm? în temeiul încas?rii acestui avans nu poate fi redus? în temeiul dispozi?iilor coroborate ale articolelor articolele 65, 90 ?i 193 din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens, în ceea ce prive?te regularizarea bazei de impozitare în cazul unor rabaturi, Hot?rârea din 29 mai 2001, Freemans, C?86/99, Rec., p. I?4167, punctul 35).

57 În aceste condi?ii ?i f?r? a se aduce atingere dreptului persoanei impozabile de a ob?ine de la furnizorul s?u, pe c?ile pertinente din dreptul na?ional, restituirea avansului pl?tit pentru livrarea de bunuri care nu a fost efectuat? în final, împrejurarea c? TVA?ul datorat de acest furnizor nu ar fi el însu?i regularizat nu are efecte asupra dreptului administra?iei fiscale de a ob?ine restituirea TVA?ului dedus de aceast? persoan? impozabil? ca urmare a pl??ii avansului care corespunde unei astfel de livr?ri.

58 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? articolul 65, articolul 90 alineatul (1), articolul 168 litera (a), articolul 185 alineatul (1) ?i articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul c? acestea impun ca deducerea TVA?ului realizat? de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri s? fie regularizat? atunci când, în împrejur?ri precum cele din cauza principal?, aceast? livrare nu este efectuat? în final, chiar dac? furnizorul r?mâne obligat la plata acestei taxe ?i nu a rambursat avansul.

Cu privire la cheltuielile de judecată

59 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:

Articolul 65, articolul 90 alineatul (1), articolul 168 litera (a), articolul 185 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că acestea impun ca deducerea taxei pe valoarea adăugată realizată de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri să fie regularizată atunci când, în împrejurări precum cele din cauza principală, această livrare nu este efectuată în final, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul.

Semnături

* Limba de procedură: bulgară.