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 upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie 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, advokat, 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, asistată 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,

* Limba de procedură: bulgara.

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 „Contestații și urmărirea executării" – Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare), pe de altă parte, cu privire la dreptul de deducere, sub forma unui credit fiscal, a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") aferente achizițiilor de grâu efectuate de această societate.

### Cadrul juridic

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

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

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

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

5 Articolul 62 din directiva menționată are următorul cuprins:

„În sensul prezentei directive:

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

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

6 Potrivit articolului 63 din aceeași directivă:

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

7 Articolul 167 din Directiva 2006/112 prevede:

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

8 Articolul 168 din această directivă prevede:

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

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

[...]”

9 Articolul 178 din directiva menționată prevede:

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

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

[...]”

**Litigiul principal și întrebările preliminare**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

„1) Prin interpretarea articolului 178 literele (a) și (b), precum și a articolelor 14, 62, 63, 167 și 168 din Directiva 2006/112 se poate deduce sensul noțiunii «lipsă a unei livrări efective» și, în caz afirmativ, această noțiune se suprapune definiției noțiunii «evaziune fiscală» sau este conținută 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 cărora 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 cărora 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 declarată 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 că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul

principal, dreptul de a deduce TVA-ul aferent unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de elemente privind operațiuni efectuate anterior acestei livrări, aceasta din urmă este considerată ca nefiind efectuată în mod real.

25 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, punctul 37 și jurisprudența citată).

26 În această privință, Curtea a statuat în mod repetat că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 38).

27 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48, Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctul 24, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 39).

28 Problema dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte. Astfel, TVA-ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (a se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 49, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 40).

29 Pe de altă parte, din textul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112 rezultă că pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie, pe de o parte, ca cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 52, și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, punctul 26).

30 În speță, din decizia de trimitere reiese că părțile vizate de livrările de bunuri în discuție în cauza principală, respectiv Bonik și furnizorii săi, sunt persoane impozabile în sensul Directivei 2006/112.

31 Cu toate acestea, pentru a putea stabili existența dreptului de deducere invocat de Bonik în temeiul acestor livrări de bunuri, este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile în cauză au fost utilizate de Bonik în scopul propriilor operațiuni taxabile.

32 Or, trebuie amintit că, în cadrul procedurii inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentă să verifice și nici să aprecieze împrejurările de fapt referitoare la litigiul principal. Revine, așadar, instanței de trimitere sarcina de a efectua, în conformitate cu normele privind probele din dreptul național, o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din această cauză pentru a stabili dacă Bonik poate exercita un drept de deducere în temeiul livrărilor de bunuri menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punctul 53).

33 Dacă din această apreciere rezultă că livrările de bunuri în discuție în cauza principală au fost realizate efectiv și că aceste bunuri au fost utilizate ulterior de Bonik în scopul propriilor operațiuni taxabile, în principiu nu se poate refuza acesteia dreptul de deducere.

34 În această privință, instanța de trimitere precizează că autoritățile fiscale bulgare nu afirmă că Bonik a achiziționat mărfurile în cauză în litigiul principal de la alți furnizori decât Favorit stroy și Agro treyd și că există dovezi care demonstrează efectuarea livrărilor directe. Aceasta arată de asemenea că respectivele autorități nu contestă că Bonik a efectuat livrări subsecvente de mărfuri de același tip precum cele în cauză în litigiul principal și în aceeași cantitate.

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

36 În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 32, Halifax și alții, punctul 68, Kittel și Recolta Recycling, punctul 54, precum și Mahagében și Dávid, punctul 41).

37 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 Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahagében și Dávid, punctul 42).

38 Aceasta este situația atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de chiar 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 (a se vedea Hotărârile citate anterior Halifax și alții, punctele 58 și 59, precum și Kittel și Recolta Recycling, punctul 53).

39 De asemenea, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține 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, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii, a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Kittel și Recolta Recycling, punctele 56-61, precum și Mahagében și Dávid, punctul 45).

41 În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu 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 impozabilă menționată, era afectată de frauda privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60, precum și Mahagében și Dávid, punctul 47).

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

43 În consecință, întrucât refuzarea dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări (a se vedea Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 49).

44 Rezultă că, dacă instanța de trimitere ar trebui să considere realizarea efectivă a livrărilor de bunuri în cauză în litigiul principal și utilizarea în aval a acestor bunuri de către Bonik în scopul propriilor operațiuni taxabile ca fiind dovedite, ar reveni în continuare acestei instanțe sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective.

45 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce TVA-ul aferent unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, aspect a cărui verificare cade în sarcina instanței de trimitere.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

46 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

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

Semnături