HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

31 ianuarie 2013 *

„Fiscalitate — TVA — Directiva 2006/112/CE — Principiul neutralității fiscale — Drept de deducere — Refuz — Articolul 203 — Menționarea TVA-ului pe factură — Exigibilitate — Existența unei operațiuni impozabile — Apreciere identică în ceea ce privește atât emitentul facturii, cât și destinatarul său — Necesitate”

În cauza C-642/11,

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

**Stroy trans EOOD**

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de S. Zlateva, în calitate de agent;

— pentru guvernul bulgar, de T. Ivanov și de D. Drambozova, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: bulgara.

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Stroy trans EOOD (denumită în continuare „Stroy trans”), 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” din Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare), pe de altă parte, cu privire la refuzul acestuia din urmă de a recunoaște dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru motivul că nu s-ar fi făcut dovada efectuării în mod real a operațiunilor în amonte.

## Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112 supune TVA-ului livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Potrivit articolului 62 din această directivă:

„În sensul prezentei directive:

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

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

5 Articolul 63 din directiva menționată prevede că faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

6 Potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

7 Articolul 168 litera (a) 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, 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 sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.”

8 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;

[...]"

9 Articolul 203 din secțiunea 1, intitulată „Persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale", care se află în capitolul 1, intitulat el însuși „Obligația de plată", din titlul XI din Directiva 2006/112, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile", prevede:

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

*Dreptul bulgar*

10 Potrivit articolului 70 alineatul (5) din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „ZDDS"), „[n]u se poate invoca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte dacă acesta a fost facturat fără a fi datorat".

11 Articolul 82 alineatul (1) din ZDDS prevede că „taxa este datorată de persoana impozabilă înregistrată în sensul prezentei legi care este furnizorul sau prestatorul livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii impozabile [...]".

12 Conform articolului 85 din ZDDS, TVA-ul este datorat de orice persoană care menționează această taxă pe o factură.

13 Articolul 113 alineatele (1) și (2) din ZDDS prevede:

„(1) Persoanele impozabile care efectuează operațiuni trebuie să întocmească facturi pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii, precum și în cazul plăților anticipate [...]

(2) Facturile trebuie întocmite în cel puțin două exemplare, unul pentru furnizorul sau pentru prestatorul de servicii și unul pentru destinatarul livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii."

14 Potrivit articolului 115 alineatul (1) din ZDDS, furnizorul este obligat să întocmească o notă privind factura în cazul modificării bazei de impozitare pentru o operațiune sau în cazul anulării unei operațiuni pentru care a fost emisă o factură.

15 Articolul 116 din ZDDS prevede:

„(1) Rectificările și adăugările la facturi sau la notele privind facturi nu sunt permise. Documentele întocmite sau rectificate greșit trebuie anulate și se întocmesc documente noi.

[...]

(3) Sunt documente întocmite greșit facturile și notele privind facturi pe care s-a menționat TVA-ul, deși nu trebuia menționat.

(4) În cazul în care documentele întocmite sau rectificate greșit sunt înscrise în registrele contabile ale furnizorului, respectiv ale prestatorului sau ale destinatarului livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii, anularea acestora va fi adusă la cunoștința fiecărei părți printr-un proces-verbal care va cuprinde următoarele:

1. motivul anulării;

2. numărul și data documentului anulat;

3. numărul și data documentului nou-întocmit;

4. semnăturile persoanelor care au întocmit procesul-verbal pentru fiecare dintre părți.

[...]"

**Litigiul principal și întrebările preliminare**

16 Stroy trans a fost înregistrată în conformitate cu ZDDS și avea ca principală activitate transportul rutier de mărfuri, precum și prestarea de servicii de mecanizare cu echipamente speciale. În cursul anului 2009, această societate a dedus TVA-ul în amonte rezultând din mai multe facturi legate de livrarea de motorină emise de Hadzhi 98 EOOD și, respectiv, de Dieseltrans-73 EOOD (denumită în continuare „Dieseltrans-73").

17 Administrația fiscală a efectuat controale la aceste două societăți, precum și la furnizorii lor în amonte. La aceste controale, a fost prezentat un anumit număr de documente solicitate.

18 În urma controalelor menționate, administrația fiscală a considerat că documentele prezentate nu permiteau stabilirea traseului combustibilului și că, în ceea ce privește facturile în cauză, nu a fost realizată o livrare de bunuri efectivă, astfel încât nu erau îndeplinite condițiile pentru nașterea dreptului de deducere a TVA-ului în amonte. Prin urmare, administrația fiscală a adresat Stroy trans o decizie de impunere rectificativă prin care a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului pentru un cuantum total de 42 759,22 BGN, aplicând dobânzi de întârziere (denumită în continuare „decizia de impunere rectificativă în discuție").

19 După confirmarea deciziei de impunere rectificativă în discuție de către Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite prin decizia din 28 februarie 2011, Stroy trans a introdus o acțiune la Administrativen sad Varna invocând că facturile în cauză corespundeau unor livrări de bunuri efective, astfel încât refuzul dreptului de deducere era nefondat.

20 În procedura din litigiul principal, s-au admis concluziile expertizei contabile solicitate potrivit cărora, având în vedere datele contabile ale Dieseltrans-73, cantitățile de combustibil vândute erau disponibile la momentul fiecărei vânzări.

21 În plus, Stroy trans a depus un proces-verbal de control fiscal cu privire la furnizorul Dieseltrans-73 și o decizie de impunere rectificativă adresată acestuia din urmă, întocmit înainte de decizia de impunere rectificativă în discuție. Potrivit documentelor prezentate, dreptul de deducere a TVA-ului în amonte întemeiat pe achiziționarea de combustibil de către Dieseltrans-73 a fost refuzat în parte pentru motivul că vânzătorii respectivi nu au prezentat nicio dovadă care să fi condus la concluzia că nu au fost efectuate livrări către Dieseltrans-73 și în parte pentru motivul că nu au fost prezentate facturile în original ale achizițiilor. În schimb, referitor la TVA-ul în aval declarat de Dieseltrans-73 privind vânzarea de combustibil, s-a considerat că, „[î]n cadrul controlului fiscal, nu au fost constatate motive pentru a rectifica baza de impozitare pentru livrările efectuate și pentru TVA-ul menționat pe facturi".

22 Stroy trans arată că efectuarea livrărilor invocate în susținerea dreptului său de deducere a fost dovedită prin respectiva decizie de impunere rectificativă adresată furnizorului său direct, Dieseltrans-73, prin faptul că administrația fiscală nu a rectificat, în această decizie, TVA-ul în aval declarat de acest furnizor.

23 Potrivit instanței de trimitere, jurisprudența Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă), referitoare la dovada realizării efective a unei livrări printr-o decizie de impunere rectificativă adresată furnizorului persoanei impozabile care dorește să își exercite dreptul de deducere, este eterogenă. Unele camere ale acestei Curți consideră că o astfel de decizie reprezintă doar una dintre probe și nu poate, în sine, să facă dovada existenței unei livrări de bunuri efective. Potrivit altor camere, faptul că o astfel de decizie nu conține nicio rectificare a TVA-ului facturat de furnizor semnifică faptul că serviciile fiscale însele au emis un document oficial care atestă că operațiunea a fost efectiv realizată și că TVA-ul aferent a fost corect facturat.

24 Instanța de trimitere arată că ea interpretează articolul 85 din ZDDS, care transpune articolul 203 din Directiva 2006/112, în sensul că impune în mod special exigibilitatea TVA-ului menționat pe o factură, indiferent dacă factura și menționarea TVA-ului sunt sau nu sunt justificate. În plus, instanța consideră că dispozițiile naționale prevăd că corectările și anulările de facturi sunt realizate de emitentul acestora, fără să prevadă că administrația fiscală le poate corecta, TVA-ul menționat pe o factură este datorat, iar organismul de control nu îl poate corecta.

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

„1) Articolul 203 din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că TVA-ul menționat de o persoană pe o factură este datorat indiferent dacă există motive pentru această menționare (inexistența unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii ori a unei plăți), precum și în sensul că autoritățile care verifică aplicarea [ZDDS] nu au competența, dată fiind dispoziția națională conform căreia facturile nu pot fi rectificate decât de emitent, să rectifice [TVA-ul] menționat de respectiva persoană?

2) Sunt încălcate principiile neutralității fiscale, proporționalității și încrederii legitime prin practica administrativă și judiciară conform căreia unei părți (destinatarul livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii menționat pe factură) i se respinge dreptul de deducere a TVA-ului în amonte printr-o decizie de impunere, deși în cazul celeilalte părți (emitentul facturii) – tot printr-o decizie de impunere – nu se rectifică TVA-ul menționat pe factură în următoarele situații:

— emitentul facturii nu a prezentat niciun document în cadrul controlului fiscal efectuat în privința sa;

— emitentul facturii a prezentat documente în cadrul procedurii de control fiscal, însă furnizorii săi nu au prezentat nicio probă sau din probele prezentate nu se poate stabili cu exactitate dacă au fost în realitate efectuate livrări de bunuri sau prestări de servicii;

— în cadrul procedurii de control fiscal efectuat în privința emitentului facturii, respectivele livrări nu au putut fi verificate în cadrul lanțului de livrări?”

## Cu privire la întrebările preliminare

*Cu privire la prima întrebare*

26 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 203 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că TVA-ul menționat de o persoană pe o factură este datorat de aceasta independent de existența efectivă a unei operațiuni impozabile și dacă, din simplul fapt că administrația fiscală nu a corectat, într-o decizie de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, TVA-ul declarat de acesta, se poate deduce că această administrație a recunoscut că factura respectivă corespundea unei operațiuni impozabile.

27 Mai întâi, trebuie arătat că, deși vizează existența unei datorii fiscale a emitentului unei facturi către administrația fiscală, întrebarea amintită este adresată în cadrul unui litigiu între această administrație și destinatarul facturilor în discuție. Acest litigiu privește dreptul acestuia din urmă de a deduce TVA-ul menționat în facturile prezentate, refuzat pentru motivul că aceste facturi nu corespundeau unor livrări impozabile efective, fapt contestat de persoana impozabilă.

28 În cadrul litigiului menționat, la care emitentul facturilor în discuție nu este parte, obligațiile acestuia din urmă față de administrația fiscală au doar o importanță indirectă, întrucât o decizie de impunere rectificativă adresată acestui emitent a fost prezentată drept mijloc de probă privind existența efectivă a operațiunilor impozabile.

29 Referitor la dispoziția care a precedat articolul 203 din Directiva 2006/112, și anume articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110), Curtea a decis că, potrivit acestei dispoziții, este plătitoare a taxei orice persoană care menționează TVA-ul pe o factură sau pe alt document care servește ca factură. În mod specific, aceste persoane sunt plătitoare ale TVA-ului menționat pe o factură în mod independent de orice obligație de plată ca urmare a unei operațiuni supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco, C-566/07, Rep., p. I-5295, punctul 26 și jurisprudența citată).

30 Desigur, potrivit articolelor 167 și 63 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere a TVA-ului facturat este legat, ca regulă generală, de realizarea efectivă a unei operațiuni impozabile (a se vedea Hotărârea din 26 mai 2005, António Jorge, C-536/03, Rec., p. I-4463, punctele 24 și 25) și exercitarea acestui drept nu include TVA-ul datorat, în temeiul articolului 203 din această directivă, exclusiv datorită faptului că este menționat pe factură (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius, C-342/87, Rec., p. 4227, punctele 13 și 19, și Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rep., p. I-2425, punctul 23).

31 Cu toate acestea, riscul de pierdere a unor venituri fiscale nu este, în principiu, eliminat complet câtă vreme destinatarul unei facturi pe care se menționează în mod greșit TVA-ul are încă posibilitatea să o utilizeze în vederea unei asemenea exercitări în conformitate cu articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 29).

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

33 Având în vedere acest obiectiv, obligația amintită este limitată de posibilitatea de corectare, pe care trebuie să o prevadă statele membre în ordinea lor juridică internă, a oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință sau atunci când acesta a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea Genius, citată anterior, punctul 18, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctele 56-61 și 63, precum și Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții, C-78/02-C-80/02, Rec., p. I-13295, punctul 50).

34 Ținând cont, pe de o parte, de posibilitatea de corectare sus-menționată și, pe de altă parte, de riscul ca factura care menționează TVA-ul fără a fi datorat să fie utilizată în vederea exercitării dreptului de deducere, nu se poate considera că obligația prevăzută la articolul 203 din Directiva 2006/112 conferă plății datorate un caracter de sancțiune.

35 În plus, rezultă din cele ce precedă că, în măsura în care emitentul unei facturi nu invocă una dintre ipotezele care permit corectarea unui TVA facturat fără a fi datorat, amintite la punctul 33 din prezenta hotărâre, administrația fiscală nu este obligată să verifice, în cadrul unui control fiscal în privința acestui emitent, dacă TVA-ul facturat și declarat corespunde unor operațiuni impozabile efectuate în mod real de acest emitent.

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

37 Dreptul Uniunii nu exclude însă posibilitatea ca administrația competentă să controleze existența operațiunilor facturate de o persoană impozabilă și să regularizeze, dacă este cazul, datoria fiscală rezultând din declarațiile efectuate de persoana impozabilă. Rezultatul unui astfel de control constituie, precum declarația și plata, de către emitentul facturii, a unui TVA facturat, un element care trebuie luat în considerare de instanța națională la aprecierea existenței unei operațiuni impozabile care dă naștere unui drept de deducere destinatarului unei facturi într-o situație dată.

38 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 203 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că:

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

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

*Cu privire la a doua întrebare*

39 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiile neutralității fiscale, proporționalității și încrederii legitime trebuie interpretate în sensul că se opun ca destinatarului unei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului în amonte, deși, în decizia de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, TVA-ul declarat de acesta din urmă nu a fost rectificat.

40 Se ridică astfel problema dacă dreptul Uniunii impune ca existența efectivă a unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii să fie apreciată în mod identic în ceea ce îi privește atât pe emitentul facturii, cât și pe destinatarul acestei facturi.

41 În ceea ce privește tratamentul unui TVA facturat fără a fi datorat în lipsa unei operațiuni impozabile, din Directiva 2006/112 rezultă că cei doi operatori implicați nu sunt tratați obligatoriu în mod identic atât timp cât emitentul facturii nu a corectat această factură, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 29-33 din prezenta hotărâre.

42 Astfel, pe de o parte, emitentul unei facturi datorează TVA-ul menționat pe această factură chiar în lipsa unei operațiuni impozabile, conform articolului 203 din Directiva 2006/112. Pe de altă parte, exercitarea dreptului de deducere al destinatarului unei facturi este limitată doar la taxele care corespund unei operațiuni supuse TVA-ului, conform articolelor 63 și 167 din această directivă.

43 Într-o astfel de situație, respectarea principiului neutralității fiscale este asigurată de competența statelor membre de a prevedea posibilitatea, amintită la punctul 33 din prezenta hotărâre, de corectare a oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință sau atunci când acesta a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

44 În consecință, principiul neutralității fiscale nu se opune posibilității de a-i refuza destinatarului unei facturi deducerea TVA-ului în amonte, în lipsa unei operațiuni impozabile, deși, în decizia de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, TVA-ul declarat de acesta din urmă nu a fost rectificat.

45 Or, astfel cum reiese din decizia de trimitere, în cauza principală, administrația fiscală a dedus că nu exista o livrare impozabilă mai ales din faptul că furnizorul sau furnizorii acestuia din urmă nu au prezentat toate documentele solicitate cu ocazia unui control fiscal. Întrucât reclamanta contestă această concluzie, revine instanței naționale sarcina de a verifica acest lucru efectuând, în conformitate cu normele privind probele din dreptul național, o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din cauza principală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punctul 53, și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctul 32).

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

47 În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 55, și Hotărârile citate anterior Mahagében și Dávid, punctul 42, și Bonik, punctul 37).

48 Totuși, potrivit unei jurisprudențe consacrate, este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 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 livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul (a se vedea în special Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctele 52 și 55, și Hotărârile citate anterior Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60, Mahagében și Dávid, punctul 47, precum și Bonik, punctul 41).

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

50 Rezultă că o instanță națională chemată să decidă dacă, într-un caz particular, o operațiune impozabilă lipsea și în fața căreia administrația fiscală s-a întemeiat în special pe nereguli săvârșite de emitentul facturii sau de unul dintre furnizorii acestuia, precum lacune în contabilitate, trebuie să vegheze ca aprecierea elementelor de probă să nu ajungă să lipsească de sensul său jurisprudența amintită la punctul 48 din prezenta hotărâre și să îl oblige în mod indirect pe destinatarul facturii să efectueze verificări legate de contractantul său, lucru care, în principiu, nu îi incumbă.

51 Atunci când, într-o situație precum cea în discuție în cauza principală, refuzul dreptului de deducere rezultă dintr-o aplicare a Directivei 2006/112 care ține cont de cerințele ce decurg din cuprinsul punctelor 47-50 din prezenta hotărâre, nu există un indiciu care să permită să se prezume că principiile proporționalității și încrederii legitime se opun unui astfel de refuz.

52 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că principiile neutralității fiscale, proporționalității și încrederii legitime trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca destinatarului unei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului în amonte din cauza lipsei unei operațiuni impozabile efective, deși, în decizia de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, TVA-ul declarat de acesta din urmă nu a fost rectificat. Cu toate acestea, dacă se consideră, ținând seama de fraudele sau de neregulile săvârșite de acest emitent sau săvârșite în amonte de operațiunea invocată în susținerea dreptului de deducere, că această operațiune nu a fost realizată efectiv, trebuie să se stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a impune destinatarului facturii să efectueze verificări care nu îi incumbă, că destinatarul știa sau ar fi trebuit să știe că respectiva operațiune era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, fapt a cărui verificare revine instanței de trimitere.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

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

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

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

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

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

2) **Principiile neutralității fiscale, proporționalității și încrederii legitime trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca destinatarului unei facturi să i se refuze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în amonte din cauza lipsei unei operațiuni impozabile efective, deși, în decizia de impunere rectificativă adresată emitentului acestei facturi, taxa pe valoarea adăugată declarată de acesta din urmă nu a fost rectificată. Cu toate acestea, dacă se consideră, ținând seama de fraudele sau de neregulile săvârșite de acest emitent sau săvârșite în amonte de operațiunea invocată în susținerea dreptului de deducere, că această operațiune nu a fost realizată efectiv, trebuie să se stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a impune destinatarului facturii să efectueze verificări care nu îi incumbă, că destinatarul știa sau ar fi trebuit să știe că respectiva operațiune era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, fapt a cărui verificare revine instanței de trimitere.**

Semnături