HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

18 iulie 2013 *

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

În cauza C-78/12,

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

„Evita-K” EOOD

împotriva

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

CURTEA (Camera a doua),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru „Evita-K” EOOD, de A. Kashkina;

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

— pentru guvernul bulgar, de Y. Atanasov, în calitate de agent;

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

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

* Limba de procedură: bulgara.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 14 alineatul (1), a articolului 178 litera (a), a articolului 185 alineatul (1), a articolului 226 punctul 6 și a articolului 242 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „Evita-K" EOOD (denumită în continuare „Evita-K"), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării" – Sofia din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „Direktor"), pe de altă parte, cu privire la refuzul de a admite dreptul de deducere, sub forma unui credit fiscal, a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") aferente unor facturi având ca obiect livrarea de viței în vederea sacrificării.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

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

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

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

5 Articolul 168 din directiva menționată prevede:

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

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

[…]"

6 Articolul 178 din aceeași directivă prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, o persoană impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

[…]”

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

8 Articolul 185 din această directivă are următorul cuprins:

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

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

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

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

10 Articolul 220 din aceeași directivă prevede:

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

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

[…]”

11 Potrivit articolului 226 din Directiva 2006/112:

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

[…]

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

[…]”

12 Articolul 242 din această directivă prevede:

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

13 Articolul 273 din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Regulamentul (CE) nr. 1760/2000

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

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

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

16 Potrivit articolului 3 primul paragraf din respectivul regulament:

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

(a) crotalii pentru identificarea individuală a animalelor;

(b) baze de date electronice;

(c) pașapoarte pentru animale;

(d) registre individuale păstrate în fiecare exploatație.”

17 Articolul 4 din același regulament prevede:

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

[…]

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

[…]”

Regulamentul (CE) nr. 1725/2003

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

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

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

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

(a) întreprinderea controlează activul ca rezultat al evenimentelor anterioare,

(b) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității și

(c) valoarea justă sau costul activului pot fi evaluate în mod credibil.

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

Dreptul bulgar

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

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

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

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

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

26 Evita-K a fost supusă unui control fiscal privind lunile septembrie și octombrie 2007. Cu această ocazie, autoritățile fiscale bulgare au solicitat societății Ekspertis-7 să furnizeze informații privind livrările pe care le-a facturat societății Evita-K.

27 Întrucât, în opinia acestor autorități, răspunsurile furnizate de Ekspertis-7 au reliefat anumite lacune în contabilitatea acesteia și în îndeplinirea formalităților veterinare referitoare printre altele la titlul de proprietate asupra acestor animale și la crotaliile lor, autoritățile respective au considerat că nu s-a demonstrat realizarea efectivă a livrărilor amintite și că, în consecință, Evita-K nu se putea prevala de dreptul de deducere a TVA-ului aferent acestor livrări.

28 Astfel, printr-o decizie de rectificare a impunerii din 26 noiembrie 2009, autoritățile fiscale bulgare au refuzat să recunoască societății Evita-K dreptul de deducere, sub forma unui credit fiscal, a TVA-ului aferent facturilor emise de Ekspertis-7.

29 Evita-K a formulat o reclamație administrativă împotriva acestei decizii de refuz a deducerii în fața Direktor, care, printr-o decizie din 29 aprilie 2010, a confirmat decizia inițială.

30 În consecință, Evita-K a introdus o acțiune împotriva deciziei de rectificare a impunerii din 26 noiembrie 2009 în fața instanței de trimitere. Evita-K a susținut în fața acesteia că elementele pe care le-a comunicat erau suficiente pentru a dovedi caracterul real al livrărilor facturate de Ekspertis-7, că, oricare ar fi eventualele nereguli săvârșite de aceasta din urmă, ea poate fi considerată, în temeiul dreptului bulgar, un cumpărător de bună-credință și că dreptul de deducere a TVA-ului este un aspect independent de problema proprietății și a originii bunurilor achiziționate.

31 În aceste condiții, Administrativen sad Sofia-grad a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea «livrare de bunuri» prevăzută la articolul 14 alineatul (1) din Directiva [2006/112] coroborat cu articolul 345 din [TFUE] trebuie interpretată în sensul că, în circumstanțele din litigiul principal, permite ca destinatarul unei livrări să dobândească dreptul de dispoziție asupra bunurilor (bunuri mobile determinate doar generic) prin dobândirea proprietății asupra acestor bunuri prin posesie de bună-credință obținută cu titlu oneros de la un neproprietar, lucru care este admisibil în temeiul dreptului național al statului membru, fiind însă necesar să se ia în considerare faptul că, în temeiul acestei legislații, dreptul de proprietate asupra unor astfel de bunuri se transmite prin remiterea acestora?

2) Dovada efectuării unei «livrări de bunuri» în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 printr-o factură concretă, în legătură cu exercitarea, conform articolului 178 litera (a) din [această] directivă, a dreptului la deducerea TVA-ului efectiv plătit, menționat pe factură, presupune faptul că destinatarul livrării face dovada drepturilor de proprietate ale furnizorului, în cazul în care obiectul livrării îl constituie bunuri mobile determinate doar generic, iar în temeiul legislației naționale a statului membru dreptul de proprietate asupra acestora se transmite prin remiterea lor, conform aceluiași drept național fiind posibilă și dobândirea dreptului de proprietate asupra unor astfel de bunuri de la un neproprietar pe baza posesiei obținute cu bună-credință și cu titlu oneros?

   O «livrare de bunuri» trebuie considerată ca fiind dovedită în vederea deducerii TVA-ului în sensul [D]irectivei [2006/112] atunci când, în circumstanțele din litigiul principal, *destinatarul a efectuat o livrare ulterioară a acelorași bunuri* (animale care fac obiectul obligației de identificare), prin export, depunând o declarație vamală, și nu există probe privind existența unor drepturi ale terților asupra acestor bunuri?

3) Pentru a face dovada efectuării unei «livrări de bunuri» în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 printr-o factură concretă în legătură cu exercitarea dreptului prevăzut la articolul 178 litera (a) din [această] directivă de deducere a TVA-ului efectiv plătit, menționat pe factură, *trebuie să se plece de la premisa că furnizorul și destinatarul care nu sunt producători agricoli sunt de rea-credință*, în cazul în care la momentul primirii bunurilor nu a fost prezentat niciun document de la proprietarul anterior în care să fie indicate crotaliile animalelor conform cerințelor prevăzute de normele Uniunii Europene [în domeniul reglementării veterinare], iar crotaliile animalelor nu sunt indicate în certificatul veterinar eliberat de o unitate administrativă care însoțește animalele în timpul transportului lor în vederea efectuării livrării concrete?

   În cazul în care furnizorul și destinatarul au întocmit în mod independent liste ale crotaliilor animalelor care le-au fost livrate, trebuie să se plece de la premisa că aceștia au îndeplinit cerințele prevăzute de normele menționate ale Uniunii [în domeniul medicinii veterinare] în cazul în care unitatea administrativă nu a indicat crotaliile animalelor în certificatul veterinar care însoțește animalele în timpul livrării?

4) Furnizorul și destinatarul din litigiul principal, care nu sunt producători agricoli, sunt obligați conform articolului 242 din Directiva 2006/112 să indice în contabilitatea lor obiectul livrării (animale supuse obligației de identificare sau «active biologice») cu aplicarea standardului [IAS 41] și să facă dovada posesiei activelor conform acestui standard?

5) Conform articolului 226 punctul 6 din Directiva 2006/112, este necesar ca în facturile în care este indicat TVA-ul, precum cele în discuție în litigiul principal, să fie menționate și crotaliile animalelor care sunt supuse obligației de identificare în temeiul normelor Uniunii în domeniul medicinii veterinare, în cazul în care legislația națională a statului membru nu prevede în mod expres o astfel de cerință, iar părțile implicate în livrare nu sunt producători agricoli?

6) Conform articolului 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este admisibil ca, în temeiul unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, să se efectueze regularizarea deducerii TVA-ului ca urmare a concluziei că dreptul de proprietate al furnizorului bunurilor livrate nu a fost dovedit, în cazul în care livrarea nu a fost anulată de niciuna dintre părți, destinatarul a efectuat o livrare ulterioară a acelorași bunuri, nu există dovezi privind existența unor drepturi invocate ale terților cu privire la aceste bunuri (animale care fac obiectul obligației de identificare), nu s-a invocat reaua-credință a destinatarului livrării, iar dreptul de proprietate asupra unor astfel de bunuri determinate doar generic se transmite conform dreptului național prin remiterea acestora?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la primele trei întrebări

32 Prin intermediul primelor trei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile Directivei 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, în contextul exercitării dreptului de deducere a TVA-ului, noțiunea „livrare de bunuri” și dovada realizării efective a unei astfel de livrări necesită ca dreptul de proprietate al furnizorului bunurilor în discuție să fie stabilit în mod oficial sau dacă, în această privință, este suficientă dobândirea dreptului de proprietate asupra acestor bunuri printr-o posesie de bună-credință.

33 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, noțiunea „livrare de bunuri” prevăzută la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun (a se vedea Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec., p. I-285, punctul 7, Hotărârea din 14 iulie 2005, British American Tobacco și Newman Shipping, C-435/03, Rec., p. I-7077, punctul 35, precum și Hotărârea din 3 iunie 2010, De Fruytier, C-237/09, Rep., p. I-4985, punctul 24).

34 În acest context, revine instanței naționale sarcina să stabilească, de la caz la caz, în funcție de situația de fapt în speță, dacă există un transfer al dreptului de a dispune de bunul respectiv în calitate de proprietar (a se vedea Hotărârea Shipping and Forwarding Enterprise Safe, citată anterior, punctul 13).

35 Rezultă că o operațiune poate fi calificată drept „livrarea de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 atunci când, prin această operațiune, o persoană impozabilă procedează la transferul unui bun corporal abilitând cealaltă parte să dispună de acest bun în fapt ca și cum ar fi proprietarul său, fără ca forma în care a fost dobândit dreptul de proprietate asupra respectivului bun să aibă vreo incidență în această privință.

36 De asemenea, dovada realizării efective a unei astfel de livrări de bunuri, de care este condiționată existența dreptului de deducere, nu poate să depindă de modalitatea de dobândire a dreptului de proprietate asupra bunurilor în discuție.

37 Pe de altă parte, în măsura în care din decizia de trimitere reiese că autoritățile fiscale bulgare au refuzat dreptul Evita-K de a deduce TVA-ul aferent livrărilor bunurilor în discuție în litigiul principal pentru motivul că nu a fost dovedită realizarea efectivă a acestor livrări și în măsura în care Evita-K contestă lipsa acestei realizări, trebuie amintit că, pe de o parte, revine celui care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta (a se vedea Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, Rec., p. I-4517, punctul 24) și că, pe de altă parte, revine instanței de trimitere sarcina de efectua, în conformitate cu normele interne în materia administrării probelor, o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din litigiul principal pentru a determina dacă Evita-K poate exercita dreptul la deducere pentru respectivele livrări de bunuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punctul 53, Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctul 32, și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK - 56, C-643/11, punctul 57).

38 În cadrul acestei aprecieri globale, instanța menționată poate să ia în considerare elemente referitoare la operațiuni anterioare sau ulterioare celei în discuție în litigiul principal, precum și documente în legătură cu acestea, precum certificate și atestate emise cu ocazia transportului sau exportului animalelor respective.

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

40 Aceasta este situația atunci când o fraudă fiscală este săvârșită chiar de persoana impozabilă sau atunci când aceasta știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul (a se vedea Hotărârea Bonik, citată anterior, punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată).

41 În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului la 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 livrări, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul (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, punctele 52 și 55, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctele 45, 46 și 60, Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 47, Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 41, precum și Hotărârea LVK - 56, citată anterior, punctul 60).

42 În plus, Curtea a statuat deja că administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept are calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte ori că dispune de documentele corespunzătoare în această privință (a se vedea Hotărârile citate anterior Mahagében și Dávid, punctul 61, precum și LVK - 56, punctul 61). De asemenea administrația menționată nu poate să solicite persoanei impozabile amintite să prezinte documente care să provină de la emitentul facturilor și să menționeze crotaliile animalelor supuse sistemului de identificare și înregistrare instituit prin Regulamentul nr. 1760/2000.

43 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la primele trei întrebări că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că, în contextul exercitării dreptului de deducere a TVA-ului, noțiunea „livrare de bunuri” în sensul acestei directive și dovada realizării efective a unei astfel de livrări nu sunt legate de forma de dobândire a dreptului de proprietate asupra bunurilor respective. Instanța de trimitere are sarcina de a efectua, în conformitate cu normele interne în materia administrării probelor, o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din litigiul cu care este sesizată pentru a determina dacă livrările de bunuri în discuție în litigiul principal au fost efectiv realizate și dacă, eventual, dreptul la deducere poate fi exercitat pentru respectivele livrări.

Cu privire la a patra întrebare

44 Prin intermediul celei de a patra întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 242 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că impune persoanelor impozabile care nu sunt producători agricoli să își înscrie în contabilitate obiectul livrărilor de bunuri pe care le efectuează atunci când este vorba despre animale și să dovedească faptul că aceste animale au fost supuse unui control în conformitate cu standardul IAS 41.

45 În această privință, este suficient să se constate că articolul 242 nu prevede că persoanele impozabile sunt obligate să se conformeze standardului IAS 41, ci se limitează la a impune acestora să țină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale.

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

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

Cu privire la a cincea întrebare

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

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

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

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

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

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

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

Cu privire la a șasea întrebare

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

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

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

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

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

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

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

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) **Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că, în contextul exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, noțiunea „livrare de bunuri” în sensul acestei directive și dovada realizării efective a unei astfel de livrări nu sunt legate de forma de dobândire a dreptului de proprietate asupra bunurilor respective. Instanța de trimitere are sarcina de a efectua, în conformitate cu normele interne în materia administrării probelor, o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din litigiul cu care este**

sesizată pentru a determina dacă livrările de bunuri în discuție în litigiul principal au fost efectiv realizate și dacă, eventual, dreptul la deducere poate fi exercitat pentru respectivele livrări.

2) **Articolul 242 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu impune persoanelor impozabile care nu sunt producători agricoli să își înscrie în contabilitate obiectul livrărilor de bunuri pe care le efectuează atunci când este vorba despre animale și să dovedească faptul că aceste animale au fost supuse unui control în conformitate cu standardul internațional de contabilitate IAS 41 „Agricultură”.**

3) **Articolul 226 punctul 6 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu impune persoanei impozabile care efectuează livrări de bunuri având ca obiect animale supuse sistemului de identificare și de înregistrare instituit prin Regulamentul (CE) nr. 1760/2000 al Consiliului și al Parlamentului European din 17 iulie 2000 de stabilire a unui sistem de identificare și înregistrare a bovinelor și privind etichetarea cărnii de vită și mânzat și a produselor din carne de vită și mânzat și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 820/97 al Consiliului, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1791/2006 al Consiliului din 20 noiembrie 2006, să menționeze crotaliile animalelor pe facturile aferente acestor livrări.**

4) **Articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că permite regularizarea unei deduceri a taxei pe valoarea adăugată numai dacă persoana impozabilă respectivă a beneficiat în prealabil de dreptul la deducerea acestei taxe în condițiile prevăzute la articolul 168 litera (a) din directivă.**

Semnături