



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

13 martie 2014\*

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

În cauza C-107/13,

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

**FIRIN OOD**

împotriva

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

CURTEA (Camera a doua),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

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

\* Limba de procedură: bulgara.

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

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 65, a articolului 90 alineatul (1), a articolului 168 litera (a), a articolului 185 alineatul (1) și a articolelor 193 și 205 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între FIRIN OOD (denumită în continuare „FIRIN”), pe de o parte, și Direktor na Direksia „Obzhlvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici fiscale și în materie de securitate socială” pentru orașul Veliko Tarnovo din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, cu privire la dreptul de deducere, sub forma unui credit fiscal, a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) referitoare la plata de către această societate a unui avans pentru livrarea de făinuri.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

- 3 Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112 prevede că livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare sunt supuse TVA-ului.
- 4 Conform articolului 14 alineatul (1) din această directivă:  
„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”
- 5 Potrivit articolului 63 din directiva menționată, faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.
- 6 Articolul 65 din aceeași directivă prevede:  
„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.”
- 7 Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:  
„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.”
- 8 Potrivit articolului 167 din această directivă, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

9 Articolul 168 din directiva menționată prevede:

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

[...]”

10 Articolul 178 din aceeași directivă 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;

[...]”

11 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.

12 Articolul 185 din această directivă are următorul cuprins:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, 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.”

13 În temeiul articolului 186 din directiva menționată, statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185 din aceasta.

14 Articolul 193 din aceeași directivă prevede:

„TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

15 În temeiul articolului 203 din Directiva 2006/112, TVA-ul este datorat de orice persoană care menționează această taxă pe o factură.

16 Potrivit articolului 205 din această directivă:

„În situațiile prevăzute la articolele 193-200 și articolele 202, 203 și 204, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului.”

#### *Dreptul bulgar*

17 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.

18 Potrivit articolului 177 din ZDDS:

„(1) Persoana înregistrată în scopuri de TVA, client al unei livrări impozabile, răspunde pentru taxa datorată și neachitată de cealaltă persoană înregistrată în scopuri de TVA atunci când aceasta și-a exercitat dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte care are legătură directă sau indirectă cu TVA-ul datorat și neachitat.

(2) Răspunderea în temeiul alineatului 1 este angajată atunci când persoana înregistrată în scopuri de TVA știa sau ar fi trebuit să știe că taxa urma să nu fie plătită, iar acest aspect a fost dovedit de autoritatea de control în temeiul articolelor 117-120 din Codul de procedură în materie de impozite și contribuții sociale.

(3) În sensul alineatului 2, se consideră că persoana ar fi trebuit să știe atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

1. taxa datorată, în sensul alineatului 1, nu a fost plătită efectiv ca rezultat pentru o perioadă de impunere de către oricare dintre furnizorii din amonte, în temeiul unei operațiuni impozabile având ca obiect același bun sau același serviciu, sub o formă identică, modificată sau transformată;
2. operațiunea impozabilă este fictivă, aceasta eludează legea sau prețul acesteia diferă în mod semnificativ de prețul pieței.

(4) Răspunderea în temeiul alineatului 1 nu este legată de obținerea unui avantaj precis ca urmare a neplății taxei datorate.

(5) În condițiile prevăzute la alineatele 2 și 3, furnizorul în amonte al persoanei impozabile care datorează taxa neplătită răspunde de asemenea.

(6) În cazurile prevăzute la alineatele 1 și 2, răspunderea este angajată împotriva persoanei impozabile destinatară directă a livrării pentru care taxa datorată nu a fost plătită și, atunci când recuperarea nu poate fi obținută, răspunderea poate fi angajată împotriva oricărui destinatar din aval în lanțul de livrări.

(7) Alineatul 6 se aplică *mutatis mutandis* și furnizorilor din amonte.”

## Litigiul principal și întrebările preliminare

- 19 FIRIN, care este succesoare în drepturi a „Hlebozavod Korn”, este o societate de drept bulgar având ca obiect de activitate producerea și comercializarea de pâine și de produse de patiserie. Capitalul acesteia este deținut în proporție de 99 % de York Skay EOOD (denumită în continuare „York Skay”) iar restul este deținut de domnul Yorkishev.
- 20 La sfârșitul anului 2010, FIRIN a comandat 10 000 de tone de grâu de la Agra Plani EOOD (denumită în continuare „Agra Plani”), societate deținută în proporție de 100 % de domnul Yorkishev. Pentru această operațiune, care trebuia plătită în avans, Agra Plani a emis la 29 noiembrie 2010 o factură de 3 600 000 de leva bulgărești (BGN), menționând un TVA datorat de 600 000 BGN.
- 21 În urma unui control, administrația fiscală bulgară a repus în discuție deducerea acestei sume de 600 000 BGN, pe care FIRIN o efectuase în temeiul declarațiilor sale de TVA pentru perioada noiembrie-decembrie 2010.
- 22 Administrația fiscală a justificat această repunere în discuție susținând că prestația nu fusese realizată, iar factura din 29 noiembrie 2010 se înscriseră într-un sistem de fraudă pe care controlul l-a identificat. Astfel, întrucât nu era înregistrată în cadrul serviciului național al cerealelor, Agra Plani nu ar fi putut, în raport cu legislația națională, să fie autorizată să comercializeze cereale, aspect care nu putea fi ignorat de FIRIN. În plus, cuantumul total al plăților efectuate de FIRIN în beneficiul Agra Plani, începând de la 30 noiembrie 2010, în valoare de 4 170 000 BGN, și anume o sumă mai mare de suma datorată conform facturii, a fost transferat la această dată în contul York Skay. La aceeași dată, suma de 3 600 000 BGN a fost plătită de York Skay în contul bancar al FIRIN.
- 23 În lipsa unor justificări credibile, administrația fiscală nu a admis explicațiile furnizate privind natura acestor plăți care ar rezulta, potrivit FIRIN, în cazul primei dintre acestea, dintr-un împrumut acordat de Agra Plani către York Skay și, în cazul celei de a doua, dintr-un aport suplimentar la capitalul FIRIN.
- 24 La 26 septembrie 2011, în urma acestui control a fost emisă o decizie de impunere rectificativă. FIRIN a formulat o plângere administrativă împotriva deciziei respective la Direktor. Prin decizia din 16 ianuarie 2012, acesta din urmă a confirmat aceeași decizie.
- 25 FIRIN a formulat ulterior o acțiune împotriva deciziei confirmative a Direktor în fața instanței de trimitere, susținând că îndeplinea toate condițiile pentru a beneficia de deducerea sumei de 600 000 BGN și că motivele refuzului acestei deduceri se întemeiau pe împrejurări – inclusiv caracterul fictiv al operațiunii – care nu sunt relevante pentru refuzul dreptului de deducere, ci pentru angajarea răspunderii sale pentru TVA-ul neachitat de furnizorul său.
- 26 În acest context, instanța de trimitere ridică problema dacă dreptul de deducere a TVA-ului poate fi admis în situația în care, din diverse motive, prestația prevăzută nu a putut fi realizată și dacă o regularizare ulterioară rămâne posibilă. Aceasta se întrebă și dacă sistemul național de răspundere solidară din domeniul TVA-ului este compatibil cu dreptul Uniunii.
- 27 În aceste condiții, Administrativen sad Veliko Tarnovo a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curtii următoarele întrebări preliminare:
- „1) În cazuri precum cel din procedura principală, în care s-a efectuat imediat și efectiv deducerea TVA-ului aferent unui avans plătit pentru o livrare de bunuri impozabilă viitoare și clar determinată, normele prevăzute la articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 65, cu articolul 90 alineatul (1) și cu articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 [...] trebuie interpretate în

mod coerent în sensul că, având în vedere neexecutarea din motive obiective și/sau subiective a prestației principale, conform condițiilor de livrare, trebuie să se refuze dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte la momentul exercitării sale?

- 2) Din această coroborare și luând în considerare principiul neutralității TVA-ului, rezultă că în această situație este (respectiv nu este) relevantă posibilitatea obiectivă a furnizorului de a regulariza în modul prevăzut de legislația națională TVA-ul facturat și/sau baza de impozitare din factură și care ar fi efectul unei astfel de regularizări asupra refuzului inițial al deducerii TVA-ului achitat în amonte?
- 3) Dispozițiile articolului 205 coroborat cu articolul 168 litera (a) și cu articolul 193, ținând seama chiar și de considerentul (44) al Directivei 2006/112, trebuie interpretate în sensul că statele membre au dreptul să refuze destinatarului unei livrări deducerea TVA-ului achitat în amonte prin aplicarea exclusivă a unor criterii adoptate de statele membre printr-o legislație națională în temeiul cărora se impune unei alte persoane decât persoana impozabilă o datorie fiscală dacă în acest caz rezultatul fiscal final ar fi diferit de rezultatul final obținut în situația respectării stricte a normelor impuse de statul membru?
- 4) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare, o legislație națională, precum cea în discuție în litigiul principal, este admisibilă în cazul aplicării articolului 205 din Directiva 2006/112 și este compatibilă cu principiile efectivității și proporționalității dacă introduce o răspundere solidară pentru plata TVA-ului bazându-se pe prezumții ale căror condiții de punere în aplicare nu sunt fapte obiective care pot fi stabilite în mod direct, ci instituții de drept civil, litigiile cu privire la acestea fiind soluționate în mod definitiv prin alte modalități procedurale?"

## **Cu privire la întrebările preliminare**

### *Cu privire la admisibilitate*

- 28 Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere înțelege să solicite Curții interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112 privind două aspecte distincte ale regimului TVA-ului, și anume, pe de o parte, cel care reglementează dreptul de deducere a taxei achitate în amonte și, pe de altă parte, cel care reglementează răspunderea solidară a unei persoane impozabile pentru taxa datorată de un terț precum cea prevăzută la articolul 205 din această directivă.
- 29 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, procedura instituită la articolul 267 TFUE este un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale cu ajutorul căruia Curtea furnizează acestora din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii care le sunt necesare pentru soluționarea litigiului asupra căruia urmează să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 19 decembrie 2013, Fish Legal și Shirley, C-279/12, punctul 29).
- 30 În cadrul acestei cooperări, întrebările referitoare la dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de relevanță. Respingerea de către Curte a unei cereri formulate de o instanță națională este posibilă numai atunci când este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (a se vedea în special Hotărârea Fish Legal și Shirley, citată anterior, punctul 30).
- 31 Deși este cert că litigiul principal are ca obiect repunerea în discuție a dreptului de deducere a TVA-ului al FIRIN, din decizia instanței de trimitere rezultă în schimb că administrația fiscală bulgară nu a considerat FIRIN ca răspunzând în solidar pentru plata TVA-ului datorat de Agra Plani.

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

*Cu privire la fond*

33 Prin intermediul întrebărilor formulate privind regimul dreptului de deducere a TVA-ului, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 65, articolul 90 alineatul (1), articolul 168 litera (a), articolul 185 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că deducerea TVA-ului realizată de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri trebuie regularizată atunci când, în împrejurări precum cele din cauza principală, această livrare nu este efectuată în final, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul.

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

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

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

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

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

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

40 Trebuie amintit astfel că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctele 35-37).

- 41 Aceasta este situația atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de însăși persoana impozabilă. Astfel, în acest caz, criteriile obiective care stau la baza noțiunilor de livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuată de o persoană impozabilă care acționează ca atare și de activitate economică nu sunt îndeplinite (Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 42 În schimb, nu este compatibilă cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 sancționarea, prin refuzarea acestui drept, a unei persoane impozabile care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrări, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul (Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 41 și jurisprudența citată).
- 43 Astfel, instituirea unui asemenea sistem de sancționare ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice (a se vedea în acest sens Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 44 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 (Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 43 și jurisprudența citată).
- 45 Cu toate acestea, în cadrul procedurii inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentă să verifice și nici să aprecieze împrejurările de fapt referitoare la cauza principală. 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 (a se vedea în special Hotărârea Bonik, citată anterior).
- 46 Rezultă că numai instanța de trimitere are competența să verifice dacă autoritățile fiscale în cauză au dovedit elementele obiective pe care le invocă pentru a stabili că FIRIN nu ignora sau nu putea să ignore că avansul plătit furnizorului nu avea în realitate ca obiect livrarea de mărfuri, astfel cum se menționa în factura emisă de acesta din urmă.
- 47 Cu toate acestea, pentru a furniza un răspuns util instanței de trimitere, trebuie analizate întrebările privind condițiile de regularizare a TVA-ului dedus de FIRIN, pentru situația în care, în urma aprecierii pe care trebuie să o facă, aceasta ar ajunge la concluzia că toate elementele pertinente ale viitoarei livrări puteau fi considerate ca fiind cunoscute deja de această societate la momentul plății avansului și că, în consecință, livrarea respectivă nu părea nesigură.
- 48 În această privință, trebuie amintit că articolele 184-186 din Directiva 2006/112 prevăd condițiile în care administrația fiscală poate solicita unei persoane impozabile o regularizare (în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, punctul 26).
- 49 În ceea ce privește eventuala incidență pe care evenimente care survin ulterior o au asupra deducerii TVA-ului realizate de o persoană impozabilă, reiese din jurisprudență că utilizarea care este dată bunurilor sau serviciilor sau care este avută în vedere determină întinderea deducerii inițiale la care are dreptul persoana impozabilă și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare, care trebuie efectuate în condițiile prevăzute la aceste articole 184-186 (Hotărârea TETS Haskovo, citată anterior, punctul 29 și jurisprudența citată).



- 50 Astfel, mecanismul regularizării prevăzut de articolele menționate face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de Directiva 2006/112. Acesta urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei asemenea taxe. Acest mecanism are astfel ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval (Hotărârea TETS Haskovo, citată anterior, punctele 30 și 31).
- 51 În ceea ce privește nașterea unei eventuale obligații de regularizare a deducerii TVA-ului efectuate pentru taxa achitată în amonte, articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 instituie principiul potrivit căruia o astfel de regularizare se efectuează în special atunci când modificările factorilor utilizați la stabilirea cuantumului deducerii menționate au apărut ulterior întocmirii declarației privind TVA-ul (Hotărârea TETS Haskovo, citată anterior, punctul 32).
- 52 Într-o situație precum cea din cauza principală, din care rezultă că, potrivit indicațiilor instanței de trimitere, livrarea de bunuri în temeiul căreia FIRIN a plătit un avans nu se va realiza, trebuie să se conchidă, astfel cum avocatul general a subliniat la punctul 35 din concluzii, că a intervenit astfel, ulterior declarației TVA, o modificare a elementelor luate în considerare pentru determinarea cuantumului deducerii respective. În consecință, într-o astfel de situație, administrația fiscală poate solicita regularizarea TVA-ului dedus de persoana impozabilă.
- 53 Această concluzie nu poate fi repusă în discuție de împrejurarea că TVA-ul datorat de furnizor nu ar fi el însuși regularizat.
- 54 Astfel, trebuie amintit în această privință că, referitor la tratamentul unui TVA facturat fără să fie datorat din cauza absenței unei operațiuni impozabile, din Directiva 2006/112 reiese că cei doi operatori implicați nu sunt în mod necesar tratați în mod identic. Pe de o parte, emitentul unei facturi este persoană plătitoare a TVA-ului menționat pe această factură chiar în absența unei operațiuni impozabile, conform articolului 203 din Directiva 2006/112. Pe de altă parte, exercitarea dreptului de deducere al destinatarului unei facturi este limitată numai la taxele care corespund unei operațiuni supuse TVA-ului, conform articolelor 63 și 167 din această directivă (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK – 56, C-643/11, punctele 46 și 47).
- 55 Într-o astfel de situație, respectarea principiului neutralității fiscale este asigurată de posibilitatea, care trebuie să fie prevăzută de statul membru, de a corecta orice taxă facturată fără să fie datorată, atunci când emitentul facturii demonstrează buna sa credință sau atunci când acesta, în timp util, a eliminat complet riscul de pierdere a unor venituri fiscale (Hotărârea LVK – 56, citată anterior, punctul 48).
- 56 În plus, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 43 din concluzii, atât timp cât, în împrejurări precum cele din cauza principală, avansul nu este restituit de furnizor, baza de impozitare datorată de acesta din urmă în temeiul încasării acestui avans nu poate fi redusă în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolelor articolele 65, 90 și 193 din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește regularizarea bazei de impozitare în cazul unor rabaturi, Hotărârea din 29 mai 2001, Freemans, C-86/99, Rec., p. I-4167, punctul 35).
- 57 În aceste condiții și fără a se aduce atingere dreptului persoanei impozabile de a obține de la furnizorul său, pe căile pertinente din dreptul național, restituirea avansului plătit pentru livrarea de bunuri care nu a fost efectuată în final, împrejurarea că TVA-ul datorat de acest furnizor nu ar fi el însuși regularizat nu are efecte asupra dreptului administrației fiscale de a obține restituirea TVA-ului dedus de această persoană impozabilă ca urmare a plății avansului care corespunde unei astfel de livrări.

- 58 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 65, articolul 90 alineatul (1), articolul 168 litera (a), articolul 185 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că acestea impun ca deducerea TVA-ului realizată de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri să fie regularizată atunci când, în împrejurări precum cele din cauza principală, această livrare nu este efectuată în final, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

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

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

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

Semnături