

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

21 iunie 2012(*)

„Fiscalitate — TVA — A șasea directivă — Directiva 2006/112/CE — Drept de deducere — Condiții de exercitare — Articolul 273 — Măsuri naționale pentru lupta împotriva fraudei — Practica a autorităților fiscale naționale — Refuzul dreptului de deducere în cazul unui comportament nelegal al emitentului facturii aferente bunurilor sau serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept — Sarcina probei — Obligația persoanei impozabile de a se asigura cu privire la comportamentul legal al emitentului acestei facturi și de a-l dovedi”

În cauzele conexate C-80/11 și C-142/11,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Baranya Megyei Bíróság (Ungaria) și de Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Ungaria), prin deciziile din 9 februarie 2011 și din 9 martie 2011, primite de Curte la 22 februarie 2011 și la 23 martie 2011, în procedurile

Mahagében kft

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11),

și

Péter Dávid

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11),

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnii J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis și T. von Danwitz (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 martie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul maghiar, de M. Fehér, precum și de K. Szíjjártó și de K. Veres, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Centeno Huerta, în calitate de agent;
- pentru guvernul Regatului Unit, de P. Moser, barrister;

— pentru Comisia Europeană, de V. Bottka și de A. Sipos, precum și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea prevederilor cuprinse în 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 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001 (JO 2002, L 15, p. 24, denumită în continuare „A șasea directivă”) și în 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 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între Mahagében kft (denumită în continuare „Mahagében”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-Dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția regională de impozite a Dél-Dunántúl), pe de altă parte, și, respectiv, domnul Dávid, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția regională de impozite a Észak-Alföld), pe de altă parte, având ca obiect refuzul administrației fiscale de a admite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte pentru operațiuni considerate suspecte.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit de la 1 ianuarie 2007, în conformitate cu articolele 411 și 413 din aceasta, legislația Uniunii în domeniul TVA-ului, în special A șasea directivă. Potrivit considerentelor (1) și (3) ale Directivei 2006/112, reformarea celei de A șasea directive era necesară pentru a prezenta toate dispozițiile aplicabile într-o formă clară și logică, într-o structură și o redactare revizuite, fără a include, în principiu, modificări de fond. Dispozițiile din Directiva 2006/112 sunt astfel, în esență, identice cu dispozițiile corespunzătoare din A șasea directivă.

4 Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112, care reia, în esență, cuprinsul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, supune TVA-ului livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

5 Potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, care are același cuprins ca și articolul 17 alineatul (1) de A șasea directivă, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

6 Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, care reia, în esență, cuprinsul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f punctul 1 din această ultimă 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 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”.

7 Articolul 178 din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 4, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, din titlul X din această 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;

[...]”

8 Această dispoziție corespunde articolului 18 alineatul (1) litera (a) din Așasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f punctul 2 din această directivă, care face trimitere la cerințele prevăzute la articolul 22 alineatul (3) din directiva menționată, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta.

9 Potrivit articolului 220 punctul 1 din Directiva 2006/112, care reia, în esență, textul articolului 22 alineatul (3) litera (a) din Așasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28h din această ultimă directivă, 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, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă.

10 Articolul 226 din Directiva 2006/112 reia, în esență, textul articolului 22 alineatul (3) litera (b) din Așasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28h din această ultimă directivă, și enumeră detaliile care, fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de Directiva 2006/112, trebuie să fie exclusiv menționate în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221 din această directivă.

11 Articolul 273 din Directiva 2006/112, care are, în esență, același cuprins ca și articolul 22 alineatul (8) din Așasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28h din această ultimă directivă, prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA 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 în capitolul 3.”

Dreptul maghiar

12 Articolul 32 alineatul 1 litera a) din Legea LXXIV din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată [az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.),

(denumit? în continuare „Legea privind TVA-ul”)] prevede c? o persoan? impozabil? are dreptul de a deduce din valoarea impozitului datorat valoarea impozitului care, în urma unei livr?ri de bunuri sau a unei prest?ri de servicii efectuat? în favoarea acestuia, îi este repercutat de o alt? persoan? impozabil?.

13 Potrivit articolului 34 alineatul 1 din această lege, „[d]reptul de deducere poate fi exercitat numai de persoana impozabil? obligat? la plata impozitului care î?i ?ine contabilitatea în conformitate cu sistemele în partid? simpl? sau în partid? dubl?”.

14 Potrivit articolului 35 alineatul 1 litera a) din legea respectiv?, f?r? a aduce atingere dispozi?iilor din Legea general? fiscal?, dreptul la deducere poate fi exercitat numai dac? se dispune de documentele care atest? valoarea taxei contabilizate în amonte. Sunt considerate astfel de documente facturile ?i facturile simplificate, documentele care ?in loc de factur?, emise în numele persoanei impozabile.

15 Articolul 44 alineatul 5 din Legea privind TVA prevede:

„Emitentul facturii sau al facturii simplificate este responsabil de caracterul veridic al datelor care figureaz? pe factur? sau pe factura simplificat?. Nu pot fi puse în discu?ie drepturile în materie fiscal? ale persoanei impozabile care figureaz? pe documentul justificativ în calitate de cump?r?tor, dac? aceasta a luat toate m?surile de precau?ie necesare în ceea ce prive?te faptul generator, având în vedere împrejur?rile livr?rii bunurilor sau ale prest?rii serviciilor.”

Ac?iunile principale ?i întreb?rile preliminare

Cauza C-80/11

16 La 1 iunie 2007, Mahagében a încheiat cu Rómahegy-Kert kft (denumit? în continuare „RK”) un contract pentru livrarea de bu?teni de salcâm în stare brut? între 1 iunie 2007 ?i 31 decembrie 2007. În această perioad?, RK a emis ?aisprezece facturi pe numele Mahagében pentru livrarea a diferite cantit??i de bu?teni. În ?ase dintre aceste facturi figura num?rul bonului de livrare ata?at ca anex? la acestea. RK a men?ionat toate facturile în declara?ia sa fiscal?, afirmând c? livr?rile au fost efectuate ?i a pl?tit TVA-ul dup? livrare. ?i Mahagében a inclus aceste facturi în declara?ia fiscal? ?i a exercitat dreptul de deducere. Cantit??ile de bu?teni de salcâm cump?rate de la RK au figurat în stocurile Mahagében ?i au fost revândute de aceasta unor diferite întreprinderi.

17 În cadrul unui control cu privire la achizi?iile ?i la livr?rile efectuate de RK, administra?ia fiscal? a ajuns la concluzia c? societatea men?ionat? nu dispunea de stocuri de bu?teni de salcâm, iar cantitatea de bu?teni de salcâm achizi?ionat? în cursul anului 2007 nu era suficient? pentru efectuarea livr?rilor facturate pe numele Mahagében. În pofida faptului c?, în timpul controlului, ambele p?r?i contractante au declarat c? nu au p?strat bonurile de livrare, ulterior Mahagében a prezentat administra?iei fiscale copia a 22 de bonuri de livrare ca dovad? a caracterului real al opera?iunilor în cauz?.

18 Prin decizia din 1 iunie 2010, administra?ia fiscal? a constatat existen?a unei datorii fiscale în sarcina Mahagében ?i, în plus, i-a aplicat o amend? ?i penalit??i de întârziere, considerând c? Mahagében nu avea dreptul la deducerea aferent? facturilor emise de RK men?ionate. Astfel, având în vedere rezultatul controlului efectuat la aceasta, facturile respective nu ar putea fi considerate autentice.

19 Reclama?ia Mahagében împotriva deciziei din 1 iunie 2010 a fost respins? de pârâta din ac?iunea principal?. Această respingere era, printre altele, întemeiat? pe constatarea c? RK, în calitate de emitent al facturilor în cauz?, nu a putut s? prezinte niciun document care s? justifice

tranzac?iile corespunz?toare, precum bonuri de livrare, c? nu putea s? dispun? de cantitatea de bunuri men?ionat? în aceste facturi ?i c? nu dispunea nici de un camion adecvat pentru livrarea acestor bunuri, nici de documente justificative referitoare la pre?ul pl?tit pentru transportul acestora. În plus, Mahagében nu ar fi luat m?surile de precau?ie necesare în sensul articolului 44 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul, întrucât aceasta nu verificase, printre altele, dac? RK era persoan? impozabil? existent? ?i dac? aceasta dispunea de bunurile pe care Mahagében dorea s? le achizi?ioneze.

20 Mahagében a formulat o ac?iune în justi?ie în fa?a Baranya Megyei Bíróság (Tribunalul Districtual din Baranya) cu scopul de a ob?ine anularea datoriei fiscale constatate împotriva sa, precum ?i a amenzii ?i a penalit??ilor de întârziere. Aceasta sus?ine, printre altele, c? a luat toate m?surile de precau?ie necesare la momentul încheierii contractului cu RK. Influen?a sa asupra tranzac?iei ar fi fost limitat? la a se asigura c? societatea prestatoare era înregistrat?, dispunea de un num?r de identificare fiscal? ?i avea capacitatea de a îndeplini tranzac?ia în cauz?. În plus, aceasta s-ar fi asigurat de calitatea ?i de cantitatea m?rfurilor la momentul recep?iei acestora la sediul s?u, care era locul de executare a livr?rii potrivit contractului men?ionat.

21 Baranya Megyei Bíróság se îndoie?te de faptul c? dreptul de deducere poate fi refuzat pentru simplul fapt c? emitentul facturii nu a înscris în contabilitatea sa achizi?ionarea bunurilor în cauz? ?i c?, în lipsa unui camion, acesta nu avea posibilitatea de a le furniza, de?i a afirmat c? a efectuat livrarea ?i a îndeplinit obliga?ia de declarare ?i de plat? a impozitului.

22 Apreciind c? solu?ionarea ac?iunii principale depinde de interpretarea dreptului Uniunii, Baranya Megyei Bíróság a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Directiva 2006/112 trebuie interpretat? în sensul c? o persoan? impozabil?, care îndepline?te toate condi?iile de fond pentru deducerea TVA-ului, în conformitate cu dispozi?iile directivei men?ionate, poate fi privat? de dreptul s?u de deducere prin intermediul unei reglement?ri sau al unei practici na?ionale care interzice deducerea TVA-ului pl?tit cu ocazia achizi?ion?rii de bunuri în cazul în care factura reprezint? singurul document autentic care atest? realizarea efectiv? a livr?rii bunurilor, dar persoana impozabil? nu dispune de un document eliberat de emitentul facturii care s? ateste c? acesta dispunea de bunurile respective, c? putea s? le livreze ?i c? a îndeplinit obliga?iile de declarare? Statul membru poate impune destinatarului facturii, în temeiul articolului 273 din directiva men?ionat?, pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului ?i pentru a preveni evaziunea, s? de?in? alte documente care s? demonstreze c? emitentul facturii dispunea de bunurile în cauz? ?i c? acestea au fost livrate sau transportate?

2) Este conform? cu principiile neutralit??ii ?i propor?ionalit??ii, recunoscute în numeroase ocazii de Curte [...] în leg?tur? cu aplicarea [Directivei 2006/112], no?iunea de precau?ie necesar? prev?zut? la articolul 44 alineatul 5 din Legea [...] privind TVA-ul, în m?sura în care autoritatea fiscal? ?i jurispruden?a oblig? destinatarul facturii s? se asigure c? emitentul facturii este persoan? impozabil?, a înregistrat bunurile în contabilitate, dispune de facturile de achizi?ionare a acestora ?i c? ?i-a îndeplinit obliga?iile privind declararea ?i plata TVA-ului?

3) Articolul 167 ?i articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 [...] trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri sau unei practici na?ionale care subordoneaz? exercitarea dreptului de deducere condi?iei ca persoana impozabil? destinatar? a facturii s? demonstreze respectarea obliga?iilor legale de c?tre societatea emitent? a facturii?”

23 Acțiunea principală din cauza C-142/11 privește două operațiuni distincte.

24 În primul rând, domnul Dávid se angajase, în temeiul unui contract de întreprindere, să efectueze diferite lucrări de construcție. După executarea acestui contract în luna mai 2006, mandatarul comitentului a emis certificatul de finalizare a lucrărilor, în care se indicau 1 992 de ore lucrute, pe baza fișelor de prezență, care menționau, printre altele, orarul și locul efectuării lucrărilor, numele, data nașterii și semnătura lucrătorilor, precum și numele și ștampila domnului Dávid.

25 În cursul unui control fiscal privind această operațiune, domnul Dávid a declarat că nu avea angajați și că a realizat lucrarea prin intermediul unui subcontractant, domnul Máté. Acesta nu a putut face nicio declarație cu privire la identitatea lucrătorilor angajați de acest subcontractant. Prețul stipulat în contractul dintre domnul Dávid și domnul Máté a fost plătit pe baza certificatului de finalizare a lucrărilor.

26 Controalele fiscale au revelat că nici domnul Máté nu dispunea de lucrători și de mijloacele necesare pentru a efectua lucrările pe care le facturase și că facturile emise de el reproduceau numai facturile emise de un alt subcontractant. Acesta din urmă, care era socrul domnului Máté, nu a folosit muncitori declarați în perioada în cauză și nu a prezentat o declarație de impunere pentru exercițiul fiscal în cauză.

27 În lumina tuturor acestor elemente, administrația fiscală a constatat că facturile emise de ultimul subcontractant nu puteau atesta corespunzător cerințelor legale caracterul real al operațiunii economice care apăsă în acestea și că domnul Máté nu realiza nicio activitate efectivă de subcontractant. Chiar dacă controalele efectuate nu au pus în discuție faptul că lucrările au fost efectuate în realitate și nici faptul că au fost efectuate de muncitorii care figurează în fișele de prezență, nu ar fi posibil să se cunoască, corespunzător cerințelor legale, ce întreprindere efectuase lucrările și nici ce întreprindere angajase lucrătorii menționați. În aceste condiții, facturile primite de domnul Dávid nu ar reflecta o operațiune economică reală și, prin urmare, ar fi fictive. În plus, domnul Dávid nu ar fi luat măsurile de precauție necesare în sensul articolului 44 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul.

28 În al doilea rând, domnul Dávid se angajase, în cursul anului 2006, fașă de o societate să efectueze anumite lucrări pe care le-a efectuat recurgând la un alt subcontractant. Cu toate acestea, la momentul controlului fiscal, acesta din urmă se afla deja în lichidare. Nu era posibilă contactarea fostului reprezentant, iar acesta nu predase niciun document administratorului judiciar. În opinia autorităților fiscale, nimic nu dovedea că prețul și plățile menționate în factura emisă de acest subcontractant corespundeau realității. În plus, domnul Dávid nu ar fi luat măsurile de precauție necesare impuse de legea menționată, neasigurându-se că subcontractantul respectiv dispunea de mijloacele necesare pentru efectuarea lucrărilor în cauză.

29 În aceste condiții, autoritatea fiscală a refuzat dreptul de deducere care rezulta din cele două operațiuni în cauză, a constatat o datorie fiscală a domnului Dávid pentru TVA și i-a aplicat o amendă, precum și penalități de întârziere.

30 Domnul Dávid a formulat o acțiune în fața Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Tribunalul Districtual din Jász-Nagykun-Szolnok) împotriva deciziei adoptate de autoritatea fiscală, susținând, printre altele, că luase măsurile de precauție necesare. Astfel, acesta s-ar fi asigurat că operațiunea economică a fost efectuată în realitate și ar fi verificat calitatea de persoană impozabilă a emitentului facturii. El nu poate fi considerat răspunzător de nicio neîndeplinire de către subcontractant a obligațiilor fiscale ale acestuia.

31 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság se întreabă dacă persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte și a proceda la verificări suplimentare în cazul în care autoritatea fiscală nu demonstrează existența unui comportament neglijent sau intenționat, eventual cu scopul evaziunii fiscale și imputabil emitentului facturii sau emitenților celorlalte facturi destinate acestuia, de care destinatarul facturii, și anume persoana impozabilă, nu avea cunoștință sau la care nu a participat.

32 Instanța menționată consideră că, ținând seama de dispozițiile cuprinse în A șasea directivă, nu poate fi impus persoanei impozabile care își exercită dreptul de deducere a TVA-ului o răspundere obiectivă în raport cu facturile primite de aceasta și, în cazul neîndeplinirii obligațiilor imputabile emitentului acestor facturi, sarcina de a dovedi comportamentul atestat de la acesta nu poate reveni persoanei impozabile, în conformitate cu articolul 44 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul.

33 În aceste condiții, Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile privind deducerea [TVA-ului] cuprinse în A șasea directivă [...] și, în ceea ce privește anul [2007], în Directiva [2006/112], pot fi interpretate în sensul că autoritatea fiscală – pe baza răspunderii obiective – poate restrânge sau exclude dreptul de deducere pe care persoana impozabilă urmărește să îl exercite în situația în care emitentul facturii nu poate dovedi că utilizarea altor subcontractanți a fost realizată în mod legal?

2) În situația în care autoritatea fiscală nu contestă caracterul real al operațiunii economice care apare pe factură, care îndeplinește de asemenea cerințele formale impuse de lege, această autoritate poate refuza în mod legal rambursarea TVA-ului pentru motivul că nu este posibilă stabilirea identității subcontractanților utilizați de emitentul facturii sau că facturile emise de subcontractanți nu respectă reglementarea aplicabilă?

3) Autoritatea fiscală care refuză dreptul de deducere [în împrejurări precum cele descrise în cea de a doua întrebare] este obligată să demonstreze în cadrul procedurii fiscale că persoana impozabilă care exercită dreptul de deducere cunoștea faptul că întreprinderile care figurau după acesta în lista de subcontractanți acționau în mod nelegal, eventual cu scopul de a evita plata taxelor, sau că persoana impozabilă însuși a contribuit la aceasta?”

34 Prin Ordonanța președintelui Curții din 15 iunie 2011, cauzele C-80/11 și C-142/10 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

35 Cu titlu introductiv, trebuie constatat că, având în vedere datele diferite ale faptelor din acțiunea principală, întrebările adresate se referă atât la A șasea directivă, cât și la Directiva 2006/112. Astfel cum s-a subliniat la punctul 3 din prezenta hotărâre, această din urmă directivă, în principiu, nu a adus modificări de fond în raport cu A șasea directivă. În special, dispozițiile din aceste două directive care sunt pertinente în cadrul acțiunilor principale sunt, în esență, identice. În aceste condiții, este suficient să se examineze întrebările adresate în raport cu dispozițiile din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2011, Săby și alții, C-180/10 și C-181/10, Rep., p. I-8461, punctele 28 și 49-51).

Cu privire la întrebările adresate în cauza C-142/11

36 Prin intermediul acestor întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească faptul că persoana impozabilă respectivă avea cunoștință de comportamentul nelegal menționat sau că a contribuit ea însăși la acesta.

37 Pentru a răspunde la întrebările menționate, în primul rând, trebuie să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, Rep., p. I-7289, punctul 42).

38 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Rep., p. I-8791, punctul 34, precum și Hotărârea Comisia/Ungaria, citată anterior, punctul 43).

39 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctul 24).

40 Problema de a ști dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către Trezorerie nu influențează dreptul persoanei impozabile de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Astfel, TVA-ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (a se vedea Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Rec., p. I-1991, punctul 26, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54, precum și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 49).

41 În al doilea rând, trebuie amintit că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin Directiva 2006/112 (a se vedea printre altele Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, precum și Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, Rep., p. I-10853, punctul 50). În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu

pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept al Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 32, precum și Hotărârile citate anterior Halifax și alții, punctul 68, și Kittel și Recolta Recycling, punctul 54).

42 În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Fini H, punctele 33 și 34, și Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Hotărârea din 29 martie 2012, Véleclair, C-414/10, punctul 32).

43 Or, în ceea ce privește acțiunea principală, din decizia de trimitere reiese că este clar că reclamantul din acțiunea principală care dorește să exercite dreptul de deducere este o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și că prestațiile de servicii invocate pentru a justifica acest drept au fost utilizate în aval de reclamantul menționat pentru propriile operațiuni taxate.

44 În plus, din decizia de trimitere reiese că întrebările adresate se întemeiază pe premisele potrivit cărora, în primul rând, operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere a fost efectuată, astfel cum aceasta rezultă din factura corespunzătoare, și, în al doilea rând, această factură cuprinde toate informațiile impuse de Directiva 2006/112, astfel încât condițiile de fond și de formă prevăzute de această directivă pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt reunite. Trebuie să se observe, în special, că decizia de trimitere nu menționează că reclamantul din acțiunea principală a făcut el însuși manipulări precum prezentarea de declarații false sau emiterea de facturi nelegale.

45 În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, dacă persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, țină sau ar fi trebuit să țină că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

46 Astfel, o persoană impozabilă care țină sau ar fi trebuit să țină că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 56).

47 În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotărâre, să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu țină și nu ar fi putut să țină 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 ulterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60).

48 Astfel, instituirea unui sistem de răspundere obiectiv ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries și alții*, C-384/04, Rec., p. I-4191, punctul 32, precum și Hotărârea din 21 februarie 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Rep., p. I-771, punctul 23).

49 Dat fiind că refuzarea dreptului de deducere conform punctului 45 din prezenta hotărâre este o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl constituie dreptul menționat, revine autorității fiscale să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă ția sau ar fi trebuit să ție că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicat într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrare.

50 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă ția sau ar fi trebuit să ție că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicat într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

Cu privire la întrebările adresate în cauza C-80/11

51 Prin intermediul acestor întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea 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 sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite.

52 În această privință, din decizia de trimitere și, în special, din prima întrebare reiese că întrebările adresate în cauza C-80/11 sunt, la fel ca cele adresate în cauza C-142/11, întemeiate pe premisa potrivit căreia condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, în special cea care impune ca persoana impozabilă să dispună de o factură care ateste realizarea efectivă a livrării de bunuri și care să fie conformă cerințelor directivei menționate. Astfel, având în vedere răspunsul de la punctul 50 din prezenta hotărâre, care este valabil de asemenea în cazurile de livrări de bunuri, dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când se dovedește, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă ția sau ar fi trebuit să ție că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicat într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrare.

53 Potrivit jurisprudenței Curții, operatorii care iau toate măsurile care pot fi pretinse în mod rezonabil de la un operator pentru a se asigura că operațiunile lor nu sunt implicate într-o fraudă, indiferent dacă este vorba de o fraudă privind TVA-ul sau de alte fraude, trebuie să se poată baza

pe legalitatea acestor operațiuni și a risca să piardă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 51).

54 În schimb, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea acestuia la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctele 65 și 68, Hotărârea Netto Supermarkt, citată anterior, punctul 24, precum și Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, Rep., p. I-14191, punctul 25).

55 În plus, conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.

56 Cu toate acestea, chiar dacă această dispoziție conferă o marjă de apreciere statelor membre (a se vedea Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, punctul 23), această posibilitate nu poate fi utilizată, potrivit celui de al doilea paragraf al articolului menționat, pentru a impune obligații de facturare suplimentare celor stabilite în capitolul 3, intitulat „Facturare”, din titlul XI, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, din directiva menționată și, în special, în articolul 226 din aceasta.

57 În plus, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, prin urmare, neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârile citate anterior Gabalfrisa și alții, punctul 52, și Halifax și alții, punctul 92, Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rep., p. I-10385, punctul 49, precum și Hotărârea Dankowski, citată anterior, punctul 37).

58 În ceea ce privește măsurile naționale în cauză în acțiunea principală, trebuie arătat că Legea privind TVA-ul nu prevede obligații concrete, ci se limitează să prevadă la articolul 44 alineatul 5 că drepturile în materie fiscală ale persoanei impozabile care figurează pe o factură în calitate de cumpărător nu pot fi repuse în discuție dacă aceasta a luat toate măsurile de precauție necesare în ceea ce privește faptul generator, având în vedere împrejurările livrării de bunuri sau ale prestării de servicii.

59 În aceste condiții, rezultat din jurisprudența amintită la punctele 53 și 54 din prezenta hotărâre că stabilirea de măsuri care, într-o anumită situație, pot fi pretinse în mod rezonabil de la o persoană impozabilă care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă și vârsat de un operator în amonte depinde în mod esențial de situația respectivă.

60 Desigur, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia.

61 Cu toate acestea, 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 c? a îndeplinit obliga?iile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura c? nu exist? nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de alt? parte, s? dispun? de documente în aceast? privin??.

62 Astfel, în principiu, este de competen?a autorit?ilor fiscale s? efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și s? aplice sanc?iuni persoanei impozabile care a s?vâr?it aceste nereguli sau aceste fraude.

63 Potrivit jurispruden?ei Cur?ii, statele membre sunt obligate s? verifice declara?iile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente (a se vedea Hot?rârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia, C-132/06, Rep., p. I-5457, punctul 37, și Hot?rârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C-188/09, Rep., p. I-7639, punctul 21).

64 În acest scop, Directiva 2006/112 impune, în special, la articolul s?u 242 obliga?ia fiec?rei persoane impozabile de a ?ine o contabilitate suficient de detaliat? în scopul de a permite aplicarea TVA și controlarea aplic?rii TVA-ului de c?tre autorit?ile fiscale. Pentru a facilita exercitarea acestei sarcini, articolele 245 și 249 din aceast? directiv? prev?d dreptul autorit?ilor competente de a avea acces la facturile pe care persoana impozabil? este obligat? s? le stocheze potrivit articolului 244 din directiva men?ionat?.

65 În consecin??, prin impunerea, din cauza riscului unui refuz al dreptului de deducere, în sarcina persoanelor impozabile a m?surilor enumerate la punctul 61 din prezenta hot?râre, administra?ia fiscal? ar transfera persoanelor impozabile, contrar dispozi?iilor men?ionate, propriile atribu?ii de control.

66 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile adresate în cauza C-80/11 c? articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul c? se opun unei practici na?ionale în temeiul c?reia autoritatea fiscal? refuz? dreptul de deducere pentru motivul c? persoana impozabil? nu s-a asigurat c? emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicit? exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoan? impozabil?, c? dispunea de bunurile în cauz? și era în m?sur? s? le livreze și c? a îndeplinit obliga?iile privind declararea și plata TVA-ului sau pentru motivul c? persoana impozabil? respectiv? nu dispune, în plus fa?? de factura men?ionat?, de alte documente de natur? s? demonstreze c? împrejur?rile men?ionate sunt întrunite, de?i condi?iile de fond și de form? prev?zute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabil? nu dispunea de indicii care s? justifice presupunerea existen?ei unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului men?ionat.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

67 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

1) **Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretate în sensul c? se opun unei practici na?ionale în temeiul c?reia autoritatea fiscal? refuz? unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea ad?ugat? pe care o datoreaz? valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul c? emitentul facturii**

aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii s?i a s?vâr?it nereguli, f?r? ca această autoritate s? dovedeasc?, având în vedere elemente obiective, c? persoana impozabil? respectiv? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? opera?iunea invocat? pentru a justifica dreptul de deducere era implicat? într-o fraud? s?vâr?it? de emitentul men?ionat sau de un alt operator care intervine în amonte în lan?ul de presta?ii.

2) Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) ?i articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul c? se opun unei practici na?ionale în temeiul c?reia autoritatea fiscal? refuz? dreptul de deducere pentru motivul c? persoana impozabil? nu s-a asigurat c? emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicit? exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoan? impozabil?, c? dispunea de bunurile în cauz? ?i era în m?sur? s? le livreze ?i c? a îndeplinit obliga?iile privind declararea ?i plata taxei pe valoarea ad?ugat? sau pentru motivul c? persoana impozabil? respectiv? nu dispune, în plus fa?? de factura men?ionat?, de alte documente de natur? s? demonstreze c? împrejur?rile men?ionate sunt întrunite, de?i condi?iile de fond ?i de form? prev?zute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabil? nu dispunea de indicii care s? justifice presupunerea existen?ei unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului men?ionat.

Semn?turi

* Limba de procedur?: maghiara.