

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

6 septembrie 2012(*)

„Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 9 – Noțiunea «persoană impozabilă» – Drept de deducere – Refuz – Principiul neutralității fiscale – Emitent al facturii radiat din registrul întreprinzătorilor individuali – Emitent al facturii care nu și-a îndeplinit obligația de a-și declara angajații la administrația fiscală – Obligația persoanei impozabile de a se asigura cu privire la comportamentul legal al emitentului acestei facturi în raport cu administrația financiară”

În cauza C-324/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Legfelsőbb Bíróság (Ungaria), prin decizia din 21 aprilie 2011, primită de Curte la 29 iunie 2011, în procedura

Gábor Tóth

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul J. Malenovský, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii G. Arestis și T. von Danwitz (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Tóth, de G. Patakiné Schneider, ügyvéd;
- pentru guvernul maghiar, de M. Fehér și de K. Szíjjártó, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de V. Bottka și de A. Sipos, în calitate de agenți,

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

pronunțată prezenta

Hotărâre

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

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Tóth, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția regională de impozite din Ungaria de Nord, care face parte din Administrația Națională pentru Impozite și Vămă), succesor în drept al Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (birou fiscal local care face parte din biroul fiscal al regiunii Nord-Ungaria al Administrației Contribuabililor și Controlului Financiar), pe de altă parte, având ca obiect refuzul acesteia de a admite deducerea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte pentru operațiuni considerate suspecte.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

4 Articolul 9 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

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

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică» [...]”

5 Potrivit articolului 167 din aceeași directivă, care face parte din titlul X din aceasta, intitulat „Deduceri”, capitolul 1, acesta intitulat, la rândul său, „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

6 Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că, 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-l plăti 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 care urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.

7 Articolul 178 din directiva menționată, care face parte din același titlu X, capitolul 4, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, 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 Potrivit articolului 213 alineatul (1) primul paragraf din aceeași directivă, care face parte din titlul XI din aceasta, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, capitolul 2, acesta intitulat, la rândul său, „Identificare”, orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

9 Articolul 220 punctul 1 din Directiva 2006/112, care face parte din titlul XI menționat, capitolul 3, intitulat „Facturare”, prevede că orice persoană impozabilă se asigură că, pentru livrările de bunuri sau prestațiile de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă, este emisă o factură fie de el însuși sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și în contul său.

10 Articolul 226 din Directiva 2006/112 enumeră singurele detalii care, fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de aceasta, este necesar să fie menționate în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221 din această directivă.

11 Articolul 273 din directiva menționată, care face parte din același titlu XI, capitolul 7, intitulat „Dispoziții diverse”, 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 al 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.”

Dreptul maghiar

12 Articolul 32 alineatul 1 litera a) din Legea LXXIV din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată [az általanos forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (denumit în continuare „Legea privind TVA-ul”)] prevede că o persoană impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea taxei datorate valoarea taxei care, în urma unei livrări de bunuri sau a unei prestații de servicii efectuate în favoarea acesteia, îi este repercutat de o altă persoană impozabilă.

13 Potrivit articolului 35 alineatul 1 litera a) din legea menționată, fără a aduce atingere dispozițiilor din Legea generală fiscală, dreptul de deducere poate fi exercitat numai dacă se dispune de documentele fiabile care atestă valoarea taxei contabilizate în amonte. Sunt considerate astfel de documente facturile, facturile simplificate și documentele care în loc de factură, emise în numele persoanei impozabile.

14 Articolul 44 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Emitentul facturii sau al facturii simplificate este responsabil de caracterul veridic al datelor care figurează pe factură sau pe factura simplificată. Nu pot fi puse în discuție drepturile în materie fiscală ale persoanei impozabile care figurează pe documentul justificativ în calitate de cumpărător dacă aceasta a luat toate măsurile de precauție necesare în ceea ce privește faptul generator, având în vedere împrejurările livrării bunurilor sau ale prestații serviciilor.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

15 În anul 2007, domnul Tóth a efectuat lucrări de construcții pentru anumite persoane impozabile, recurgând, în parte, la subcontractanți, printre alții la întreprinzătorul individual L.

Contractele încheiate între acesta din urmă și domnul Tóth prevedeau obligația subcontractantului de a ține un registru de antier și de a întocmi un certificat de executare a lucrărilor. Potrivit registrelor de antier, domnul L. avea opt până la paisprezece persoane angajate pe antier. Certificarea lucrărilor avea loc la momentul predării acestora de către domnul Tóth clienților săi. Domnul L. a emis, pentru lucrările în cauză, 20 de facturi pe care domnul Tóth le-a acceptat și le-a înregistrat în contabilitatea sa și în declarațiile sale fiscale. Domnul Tóth susține că achita facturile în lichid.

16 Domnul L. nu și-a mai achitat obligațiile fiscale începând cu anul 2003. Acesta nici nu își declarase angajații la administrația fiscală, nici ca angajați permanenți, nici ca angajați temporari. Prin decizia definitivă din 20 iunie 2007, autoritatea municipală competentă a retras domnului L. autorizația de întreprinzător individual al cărei titular era.

17 Administrația fiscală a constatat în sarcina domnului Tóth o diferență de TVA în cuantum de 5 600 000 HUF pentru anul 2007, pentru motivul că taxa cuprinsă în facturile emise de domnul L. nu se putea deduce, având în vedere că, din 20 iunie 2007, acesta nu mai putea fi considerat o persoană impozabilă și, prin urmare, nu putea, după această dată, să mai emită facturi valide. În plus, o parte dintre facturile emise de domnul L. ar avea o dată anterioară celei a cumpărării facturierului din care acestea fuseseră trase, și anume 7 septembrie 2007. În sfârșit, domnul Tóth nu s-ar fi informat cu privire la calitatea în temeiul căreia persoanele care au executat lucrările erau prezente pe antier.

18 În urma reclamației domnului Tóth împotriva acestei decizii, aceasta a fost confirmată printr-o decizie din 8 ianuarie 2010 de către instanța principală. Aceasta din urmă a considerat printre altele că, la momentul emiterii a 16 dintre cele 20 de facturi în cauză, domnul L. nu mai avea calitatea de persoană impozabilă și, prin urmare, nu mai avea dreptul de a repercuta taxa. Faptul că, în cursul anului în cauză, numărul său de identificare fiscală nu fusese încă radiat din registrul administrației fiscale ar fi lipsit de relevanță în această privință.

19 Nógrád megyei bíróság (Tribunalul Districtual din Nógrád) a respins acțiunea formulată de domnul Tóth împotriva deciziei instanței din acțiunea principală printr-o decizie din 9 iunie 2010. Această respingere era întemeiată pe faptul că, la 20 iunie 2007, domnul L. a pierdut calitatea de persoană impozabilă și că, pentru acest motiv, acesta nu mai avea dreptul a repercuta TVA-ul. În ceea ce privește facturile emise de domnul L. anterior acestei date, această instanță a constatat că acesta din urmă nu dispunea de lucrători cu titlu permanent sau temporar, astfel încât nu s-a făcut dovada că el este acela care a executat lucrările în cauză. În plus, domnul Tóth nu a verificat dacă serviciul indicat în factură fusese furnizat realmente de către cel care a emis factura, nici dacă persoanele care efectuau lucrările pe antier erau angajați cu titlu permanent sau cu titlu temporar ai domnului L.

20 Domnul Tóth a formulat un recurs împotriva deciziei menționate de respingere a Nógrád megyei bíróság la instanța de trimitere. Aceasta se întindea, pe de o parte, că dreptul de deducere poate fi limitat din cauza faptului că emitentul facturii fusese radiat din registrul întreprinzătorilor. Pe de altă parte, această instanță se întreabă dacă este posibil să se considere că domnul Tóth ținea sau ar fi trebuit să țină că participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul în sensul punctului 59 din Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161), dat fiind că nu a fost preocupat să afle dacă persoanele care executau munca se aflau într-un raport juridic cu emitentul facturii.

21 Apreciind că soluționarea acțiunii principale depinde de interpretarea dreptului Uniunii, Legfelsőbb Bíróság (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O interpretare juridică potrivit căreia destinatarul unei facturi nu își poate exercita dreptul de deducere în cazul în care emitentului facturii i s-a retras autorizația de întreprinzător individual de către funcționarul municipal, anterior executării contractului sau emiterii facturii, încalcă principiul neutralității fiscale (articolul 9 din [Directiva 2006/112])?

2) Împrejurarea că întreprinzătorul individual care a emis factura nu a declarat lucrătorii pe care i-a folosit (care, prin urmare, lucrează «la negru») și că, din această cauză, administrația fiscală a constatat că respectivul întreprinzător «nu are lucrători declarați» poate avea ca efect, având în vedere principiul neutralității fiscale, ca destinatarul facturii să nu mai poată beneficia de dreptul de deducere a taxei?

3) Trebuie considerat că destinatarul facturii dă dovadă de neglijență în cazul în care nu verifică dacă există un raport juridic între lucrătorii angajați la locul de desfășurare a activității și emitentul facturii sau dacă emitentul facturii și-a îndeplinit obligațiile fiscale privind declararea lucrătorilor sau orice alte obligații în legătură cu lucrătorii menționați? Se poate considera că acest comportament constituie o circumstanță obiectivă care dovedește că destinatarul facturii știa sau trebuia să știe că lua parte la o operațiune de fraudă privind TVA-ul?

4) Ținând seama de principiul neutralității fiscale, instanța națională poate lua în considerare, în cadrul aprecierii sale, circumstanțele menționate anterior atunci când, pe baza unei examinări globale a tuturor circumstanțelor, ajunge la concluzia că operațiunea economică nu s-a desfășurat între persoanele menționate în factură?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul că autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă.

23 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, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, punctul 37).

24 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfria și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 47, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 38).

25 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, citat anterior, punctul 44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 78, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citat anterior, punctul 39).

26 În ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere, reiese de la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și că, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

27 În ceea ce privește acțiunea principală, din decizia de trimitere reiese că serviciile în cauză au fost utilizate în aval de către recurentul din acțiunea principală în scopul operațiunilor sale taxabile.

28 În ceea ce privește calitatea de persoană impozabilă a emitentului facturii aferente serviciilor menționate, trebuie amintit definiția acestei noțiuni prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

29 Potrivit primului paragraf al respectivei dispoziții, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. În temeiul celui de al doilea paragraf al aceleiași dispoziții, orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică».

30 Rezultă că noțiunea „persoană impozabilă” este definită în mod larg, întemeindu-se pe circumstanțe de fapt. În schimb, din articolul 9 alineatul (1) menționat nu reiese că calitatea de persoană impozabilă depinde de vreo autorizație sau de vreo licență acordată de administrație în vederea exercitării unei activități economice.

31 Desigur, articolul 213 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede că orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă. Cu toate acestea, în pofida importanței pentru buna funcționare a sistemului de TVA a unei astfel de declarații, aceasta nu ar putea constitui o condiție suplimentară necesară pentru recunoașterea calității de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din aceeași directivă, dat fiind că acest articol 213 figurează sub titlul XI din aceasta, capitolul 2, intitulat „Identificare”.

32 În plus, Curtea a statuat deja că o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației de a declara când începe activitatea ca persoană impozabilă nu poate repune în discuție dreptul de deducere al destinatarului serviciilor prestate în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru acestea. Prin urmare, destinatarul menționat beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă prestatorul de servicii este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la serviciile prestate conțin toate informațiile impuse de articolul 226 din Directiva 2006/112, în special pe cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii respectivelor servicii (a se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctele 33, 36 și 38).

33 Rezultă că autoritățile fiscale nu pot refuza dreptul de deducere pentru motivul că emitentul facturii nu mai dispune de o autorizație de întreprinzător individual și că, în consecință, nu mai are dreptul de a-și utiliza numărul de înregistrare fiscală atunci când această factură cuprinde

toate informațiile prevăzute la articolul 226 din Directiva 2006/112.

34 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat pentru servicii care i-au fost furnizate numai pentru motivul că autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă, atunci când aceasta din urmă cuprinde toate informațiile impuse la articolul 226 din această directivă, în special pe cele necesare identificării persoanei care a întocmit factura respectivă și a naturii serviciilor prestate.

Cu privire la a doua întrebare

35 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucrătorii pe care îi folosea.

36 Având în vedere faptul că privește un prestator de servicii care a săvârșit neregula care constă în nedeclararea lucrătorilor pe care îi folosea, astfel încât aceștia au efectuat o muncă nedeclarată în cadrul prestării serviciilor în cauză, această întrebare privește o situație similară cu cea din acțiunea principală în cauza C-142/11, în care s-a pronunțat Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior.

37 În această hotărâre, Curtea s-a întemeiat, pe de o parte, pe principiile care reglementează dreptul de deducere și, pe de altă parte, pe jurisprudența referitoare la refuzul de a obține beneficiul drepturilor care sunt invocate în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctele 37-42 și 46-48).

38 Curtea a concluzionat, în acest temei, că Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă și-a sau ar fi trebuit să și-o 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 (a se vedea Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 50).

39 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucrătorii pe care îi folosea, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă și-a sau trebuia să și-o operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicat într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

Cu privire la a treia întrebare

40 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că faptul că persoana impozabilă nu a verificat dacă există un raport juridic între lucrătorii folosiți pe șantier și emitentul

facturii sau dac? emitentul facturii a declarat ace?ti lucr?tori constituie o circumstan?? obiectiv? de natur? s? permit? s? se concluzioneze c? destinatarul facturii ?tia sau trebuia s? ?tie c? lua parte la o opera?iune implicat? într-o fraud? privind TVA-ul.

41 Aceast? întrebare prive?te o situa?ie similar? cu cea din ac?iunea principal? din cauza C-80/11, în care s-a pronun?at Hot?rârea Mahagében ?i Dávid, citat? anterior.

42 La punctele 53 ?i 54 din hot?rârea men?ionat?, mai întâi, Curtea a amintit jurispruden?a potrivit c?reia operatorii care iau toate m?surile care pot fi pretinse în mod rezonabil de la un operator pentru a se asigura c? opera?iunile lor nu sunt implicate într-o fraud?, indiferent dac? este vorba de o fraud? privind TVA-ul sau de alte fraude, trebuie s? se poat? baza pe legalitatea acestor opera?iuni f?r? a risca s? piard? dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte. În plus, la punctele 55-57 ?i 62-65 din aceea?i hot?râre, Curtea a ?inut seama de articolul 273 din Directiva 2006/112 ?i, respectiv, de faptul c?, în principiu, revine autorit??ilor fiscale sarcina s? efectueze controalele necesare pe lâng? persoanele impozabile pentru a detecta nereguli ?i fraude privind TVA-ul, precum ?i s? aplice sanc?iuni persoanei impozabile care a s?vâr?it aceste nereguli sau aceste fraude.

43 Curtea a concluzionat, în acest temei, c? Directiva 2006/112 se opune 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 TVA-ului, 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 (a se vedea Hot?rârea Mahagében ?i Dávid, citat? anterior, punctul 66).

44 Aceast? concluzie referitoare la o livrare de bunuri se aplic? de asemenea în cazul unei prest?ri de servicii în ceea ce prive?te aspectul dac? se poate considera c? persoana impozabil? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? presta?ia invocat? pentru a justifica dreptul s?u de deducere era implicat? într-o fraud? s?vâr?it? de emitentul facturii, pentru motivul c? nu a verificat dac? emitentul facturii dispunea de personalul necesar pentru a fi în m?sur? s? furnizeze serviciile în cauz?, dac? acest emitent î?i îndeplinise obliga?iile de declarare referitoare la acest personal ?i dac? personalul emitentului men?ionat efectuase lucr?rile în cauz?.

45 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la a treia întrebare c? Directiva 2006/112 trebuie interpretat? în sensul c? faptul c? persoana impozabil? nu a verificat dac? exist? un raport juridic între lucr?torii folosi?i pe ?antier ?i emitentul facturii sau dac? emitentul facturii a declarat ace?ti lucr?tori nu constituie o circumstan?? obiectiv? de natur? s? permit? s? se concluzioneze c? destinatarul facturii ?tia sau trebuia s? ?tie c? lua parte la o opera?iune implicat? într-o fraud? privind TVA-ul, în cazul în care acest destinatar nu dispunea de indicii care s? justifice presupunerea existen?ei unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului men?ionat. În consecin??, dreptul de deducere nu poate fi refuzat din cauza faptului men?ionat, atât timp cât condi?iile de fond ?i de form? prev?zute de directiva men?ionat? pentru exercitarea acestui drept sunt întrunite.

Cu privire la a patra întrebare

46 Prin intermediul acestei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? Directiva 2006/112 ?i principiul neutralit??ii fiscale se opun ca aceasta s? ia în considerare circumstan?ele men?ionate în primele trei întreb?ri atunci când concluzioneaz?, în temeiul unei examin?ri globale a tuturor circumstan?elor spe?ei, c?, în fapt, opera?iunea invocat? pentru a

justifica dreptul de deducere nu a fost realizat? între p?r?ile men?ionate pe factur?.

47 Potrivit deciziei de trimitere, nu se contest? c? recurentul din ac?iunea principal? care dore?te s? exercite dreptul de deducere are calitatea de persoan? impozabil? ?i c? acesta a prestat lucr?ri de construc?ii pentru alte persoane impozabile ?i, a?adar, a efectuat o prestare de servicii impozabil?. Dat fiind c? aceast? persoan? impozabil? nu a efectuat aceste lucr?ri cu ajutorul propriului personal, ci f?când apel la subcontractan?i, serviciile în cauz? i-au fost furnizate de un alt operator ?i le-a utilizat în aval în scopul opera?iunilor sale taxabile.

48 În plus, din decizia de trimitere reiese c? recurentul din ac?iunea principal? a încheiat un contract cu domnul L. pentru realizarea lucr?rilor în cauz? ?i c? a prezentat facturi emise de acesta din urm?, care priveau aceste lucr?ri ?i care cuprindeau toate informa?iile impuse de Directiva 2006/112. Decizia de trimitere nu con?ine nicio precizare de natur? s? lase s? se în?eleag? c? recurentul din ac?iunea principal? ar fi efectuat el însu?i manipul?ri precum prezentarea de declara?ii false sau întocmirea de facturi ilegale.

49 În aceste împrejur?ri, rezult? c? a patra întrebare prive?te o situa?ie în care serviciile în cauz? nu au fost realizate de personalul emitentului facturii, ci de cel al unui alt operator, ceea ce poate fi consecin?a atât a unei disimul?ri frauduloase a prestatorului de servicii, cât ?i a simplei recurgeri la un alt subcontractant. Or, din decizia de trimitere nu reiese c? aceast? întrebare pune în discu?ie premisa pe care se întemeiaz? prima, a doua ?i a treia întrebare, ?i anume c?, în ac?iunea principal?, condi?iile de fond ?i de form? prev?zute de Directiva 2006/112 pentru na?terea ?i exercitarea dreptului la deducere sunt întrunite.

50 Desigur, atunci când autoritatea fiscal? furnizeaz? indicii concrete privind existen?a unei fraude, nici Directiva 2006/112, nici principiul neutralit??ii fiscale nu se opun ca instan?a na?ional? s? verifice, în cadrul unui litigiu între persoana impozabil? ?i autoritatea fiscal? care are ca obiect refuzul dreptului de deducere, dac? emitentul facturii a efectuat el însu?i opera?iunea în cauz? ?i ca, în acest scop, aceasta s? ia în considerare toate circumstan?ele spe?ei, inclusiv pe cele men?ionate în prima ?i în a doua întrebare adresate de instan?a de trimitere.

51 Cu toate acestea, trebuie s? se constate c? o astfel de verificare nu poate repune în discu?ie considera?iile care reprezint? fundamentul r?spunsurilor date la primele trei întreb?ri, cu excep?ia cazului în care autoritatea fiscal? dovede?te, 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 facturii sau de un alt operator care intervine în amonte în lan?ul de presta?ii.

52 Aceast? concluzie se coroboreaz? cu Hot?rârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Rep., p. I-771, punctele 27 ?i 29), privind scutirea de TVA-ul aferent a unei livr?ri de bunuri la export în afara Uniunii Europene, în care Curtea a statuat c? un furnizor trebuie s? poat? conta pe legalitatea opera?iunii pe care o întreprinde f?r? a risca s? î?i piard? dreptul la scutirea de TVA atunci când nu î?i poate da seama, chiar cu toat? diligen?a unui comerciant avizat, c? în realitate nu erau îndeplinite condi?iile de scutire, din cauza falsific?rii probei exportului prezentate de client.

53 Având în vedere cele de mai sus, trebuie s? se r?spund? la a patra întrebare c?, atunci când autoritatea fiscal? furnizeaz? indicii concrete privind existen?a unei fraude, Directiva 2006/112 ?i principiul neutralit??ii fiscale nu se opun ca instan?a na?ional? s? verifice, în temeiul unei examin?ri globale a tuturor circumstan?elor spe?ei, dac? emitentul facturii a efectuat el însu?i opera?iunea în cauz?. Cu toate acestea, într-o situa?ie precum cea din ac?iunea principal?, dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când autoritatea fiscal? dovede?te, având în vedere elemente obiective, c? destinatarul facturii ?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 respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lan?ul de presta?ii.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

54 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) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? ?i principiul neutralit??ii fiscale trebuie interpretate în sensul c? se opun ca autoritatea fiscal? s? refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea ad?ugat? datorat? sau achitat? pentru servicii care i-au fost furnizate numai pentru motivul c? autoriza?ia de întreprinz?tor individual a emitentului facturii i-a fost retras? acestuia din urm? înainte de a presta serviciile în cauz? sau de a emite factura aferent?, atunci când aceasta din urm? cuprinde toate informa?iile impuse la articolul 226 din această directiv?, în special pe cele necesare identific?rii persoanei care a întocmit factura respectiv? ?i a naturii serviciilor prestate.

2) Directiva 2006/112 trebuie interpretat? în sensul c? se opune ca autoritatea fiscal? s? refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea ad?ugat? datorat? sau achitat? pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul c? emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucr?torii pe care îi folosea, f?r? ca această autoritate s? dovedeasc?, având în vedere elemente obiective, c? această persoan? impozabil? ?tia sau trebuia s? ?tie c? opera?iunea invocat? pentru a justifica dreptul de deducere era implicat? într-o fraud? s?vâr?it? de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lan?ul de presta?ii.

3) Directiva 2006/112 trebuie interpretat? în sensul c? faptul c? persoana impozabil? nu a verificat dac? exist? un raport juridic între lucr?torii folosi?i pe ?antier ?i emitentul facturii sau dac? emitentul facturii a declarat ace?ti lucr?tori nu constituie o circumstan?? obiectiv? de natur? s? permit? s? se concluzioneze c? destinatarul facturii ?tia sau trebuia s? ?tie c? lua parte la o opera?iune implicat? într-o fraud? privind taxa pe valoarea ad?ugat?, în cazul în care acest destinatar nu dispunea de indicii care s? justifice presupunerea existen?ei unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului men?ionat. În consecin??, dreptul de deducere nu poate fi refuzat din cauza faptului men?ionat, atât timp cât condi?iile de fond ?i de form? prev?zute de directiva men?ionat? pentru exercitarea acestui drept sunt întrunite.

4) Atunci când autoritatea fiscal? furnizeaz? indicii concrete privind existen?a unei fraude, Directiva 2006/112 ?i principiul neutralit??ii fiscale nu se opun ca instan?a na?ional? s? verifice, în temeiul unei examin?ri globale a tuturor circumstan?elor spe?ei, dac? emitentul facturii a efectuat el însu?i opera?iunea în cauz?. Cu toate acestea, într-o situa?ie precum cea din ac?iunea principal?, dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când autoritatea fiscal? dovede?te, având în vedere elemente obiective, c? destinatarul facturii ?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 respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lan?ul de presta?ii.

Semnături

* Limba de procedură: maghiară.