

Cauza C-392/09

Uzodaépítő kft

ímpotriva

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Baranya Megyei Bíróság)

„A șasea directivă TVA — Directiva 2006/112/CE — Drept de deducere a taxei achitate în amonte — Nouă reglementare națională — Cerințe privind conținutul facturii — Aplicare cu efect retroactiv — Pierderea dreptului de deducere”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte — Procedură de taxare inversă — Persoană impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în calitate de destinatar al bunurilor sau al serviciilor — Drept de deducere

(Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 167, 168 și 178)

Articolele 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării retroactive a unei legislații naționale care, în cadrul unui regim de taxare inversă, condiționează deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente unor lucrări de construcții de rectificarea facturilor referitoare la operațiunile respective și de depunerea unei declarații suplimentare rectificative, în condițiile în care autoritatea fiscală în cauză dispune de toate informațiile necesare pentru a stabili dacă persoana impozabilă este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în calitate de destinatar al operațiunilor respective și pentru a verifica cuantumul taxei deductibile.

Astfel, faptul că o persoană impozabilă optează pentru aplicarea unei noi legi naționale privind taxa pe valoarea adăugată mai degrabă decât pentru aplicarea unei legi anterioare nu poate, în sine, să afecteze dreptul de deducere a taxei achitate în amonte, care rezultă direct din articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112. În plus, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea taxei aferente intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. În consecință, din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili dacă persoana impozabilă, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, articolele 167, 168 și articolul 178 litera (f) din Directiva 2006/112 se opun unei legislații care impune, în ceea ce privește dreptul respectivei persoane impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept. Or, aceasta ar putea fi situația în cazul în care sunt îndeplinite condițiile de fond stabilite la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 în vederea obținerii dreptului de deducere, iar la momentul la care administrația fiscală refuză persoanei impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, această autoritate dispune de toate informațiile necesare pentru a stabili dacă persoana impozabilă este obligată la plata taxei.

(a se vedea punctele 36, 39, 40, 42, 43 și 46 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

30 septembrie 2010(*)

„A șasea directivă TVA – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere a taxei achitate în amonte – Nouă reglementare națională – Cerințe privind conținutul facturii – Aplicare cu efect retroactiv – Pierderea dreptului de deducere”

În cauza C-392/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Baranya Megyei Bíróság (Ungaria), prin decizia din 2 aprilie 2009, primită de Curte la 5 octombrie 2009, în procedura

Uszodaépítő kft

împotriva

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász, J. Malenovský și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul R. Grass,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul maghiar, de doamna J. Fazekas, de domnul M. Fehér și de doamna Z. Tóth, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de domnul B. D. Simon, în calitate de agent,

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

pronunțând prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 17 și 20 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor

statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001 (JO 2002, L 15, p. 24, denumit în continuare „A șasea directivă”), precum și a principiilor generale ale dreptului Uniunii.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Úszodaépítő kft, pe de o parte, și APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály (biroul principal al administrației centrale de impozite și de control financiar, denumit în continuare „APEH”), pe de altă parte, cu privire la decizia acestuia din urmă de a refuza reclamantei din acțiunea principală posibilitatea de a deduce, din valoarea taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”) pe care o datora, TVA-ul aferent unor lucrări de construcții care i-au fost prestate.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 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) 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 dispozițiile privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la TVA într-o formă clară și logică, într-o structură și o redactare revizuite, fără a include totuși, în principiu, modificări de fond. Dispozițiile din Directiva 2006/112 sunt astfel, în esență, identice cu dispozițiile corespunzătoare din A șasea directivă.

4 Conform articolului 167 din Directiva 2006/112, care reia textul articolului 17 alineatul (1) din A șasea directivă, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

5 Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, al căruia text este în esență identic cu cel al 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 o plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă”.

6 Articolul 178 din Directiva 2006/112, care reia, în esență, textul articolului 18 alineatul (1) din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f punctul 2 din această ultimă directivă, cuprinde următoarele dispoziții:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

[...]

(f) atunci când este obligat să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat

membru.”

7 Articolul 199 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinată a următoarelor operațiuni:

(a) lucrări de construcții [...]”

8 Un regim precum cel care rezultă din articolul 199 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 este cunoscut sub denumirea curentă de „procedura de taxare inversă” și era prevăzut anterior la articolul 21 alineatul (1) din Așea directivă.

Reglementarea națională

9 Articolul 127 alineatul 1 litera a) din Legea CXXVII din 2007 privind TVA-ul (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény, denumită în continuare „noua lege privind TVA-ul”), intrată în vigoare la 1 ianuarie 2008, prevede că „[e]xercitarea dreptului de deducere este supusă condiției de fond ca persoana impozabilă să dispună personal [...] de o factură pe numele său care dovedește realizarea operațiunii”.

10 Articolul 142 alineatul 1 litera b) din noua lege privind TVA-ul prevede:

„1) Taxa trebuie achitată de persoana care achiziționează bunul sau de beneficiarul serviciului:
[...]

b) în cazul lucrărilor de construcții [...]”.

11 Potrivit articolului 142 alineatul 7) din noua lege privind TVA-ul, „în cazul aplicării alineatului 1, vânzătorul bunurilor sau prestatorul serviciului are obligația să întocmească o factură care nu cuprinde nici cuantumul taxei achitate în amonte, nici cota [...]”.

12 Articolul 169 litera k) din noua lege privind TVA-ul prevede:

„Factura conține în mod obligatoriu următoarele elemente:

k) [...] în cazul în care persoana care achiziționează bunurile sau beneficiarul serviciului este persoană obligată la plata taxei, o trimitere la o normă de drept sau o altă trimitere clară la faptul că vânzarea bunurilor sau prestarea serviciului

[...]

kb) este supusă taxei la persoana care achiziționează bunul sau la beneficiarul serviciului”.

13 Articolul 269 alineatul 1 din noua lege privind TVA-ul prevede de asemenea:

„În ipoteza în care atât prezenta lege, cât și Legea LXXIV din 1992 privind TVA-ul [denumită în continuare „legea anterioară” privind TVA-ul] stabilesc în sarcina aceluiași persoane drepturile și obligațiile care trebuie exercitate prin procedura de taxare inversă și care sunt aferente unei operațiuni taxabile care se bazează pe elemente de fapt identice, stabilirea și aplicarea drepturilor și obligațiilor menționate continuă să fie reglementată exclusiv de dispozițiile legii [anterioare] privind TVA-ul, chiar ulterior intrării în vigoare a prezentei legi, cu excepția cazului în care, spre deosebire de legea [anterioară] privind TVA-ul, prezenta lege stinge obligațiile în comun, în privința tuturor persoanelor în cauză, sau stabilește în sarcina acestora obligații mai puțin

constrâng?toare ori recunoa?te în sarcina acestora noi drepturi sau drepturi suplimentare. În acest caz, drepturile ?i obliga?iile lor pot fi stabilite ?i aplicate în temeiul dispozi?iilor prezentei legi – la cererea persoanelor în cauz? – chiar dac? aceste drepturi ?i obliga?ii au luat na?tere anterior intr?rii în vigoare a prezentei legi, sub rezerva termenului de prescrip?ie, cu condi?ia ca toate p?r?ile în cauz? s? fi notificat în prealabil decizia lor autorit???ii fiscale a statului, printr?o cerere scris? comun? pe care autoritatea men?ionat? s? o fi primit cel mai târziu la 15 februarie 2008. Nicio ac?iune de repunere în termen nu va putea fi introdus? dup? expirarea termenului. În acest caz, o declara?ie suplimentar? va putea fi efectuat? f?r? a da na?tere la vreo penalitate de întârziere.”

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

14 La 9 iunie 2006, reclamanta din ac?iunea principal? a încheiat un contract de antrepriz? general? cu NÁS MPS-4 kft, clientul, având ca obiect lucr?ri de construc?ii. Reclamanta din ac?iunea principal? a realizat lucr?rile men?ionate cu ajutorul a diferi?i subcontractori.

15 Lucr?rile au început în prim?vara anului 2007, dar au fost întrerupte în cursul verii aceluia?i an, din cauza unor probleme de ordin financiar. Presta?iile efectuate pân? la acel moment au fost facturate. Atât reclamanta din ac?iunea principal?, cât ?i subcontractorii acesteia ?i?au îndeplinit obliga?iile de declarare ?i de plat? a TVA?ului în temeiul legii anterioare privind TVA?ul.

16 La 14 februarie 2008, ca urmare a intr?rii în vigoare a noii legi privind TVA?ul, reclamanta din ac?iunea principal?, clientul ?i subcontractorii, au solicitat, printr?o decizie comun? ?i conform articolului 269 alineatul 1 din legea men?ionat?, aplicarea dispozi?iilor noii legi în ceea ce prive?te lucr?rile realizate atât în temeiul contractului dintre reclamanta din ac?iunea principal? ?i client, cât ?i al contractelor încheiate între reclamanta men?ionat? ?i subcontractorii s?i (în continuare, „declara?ia din 14 februarie 2008”).

17 În urma unui control efectuat de administra?ia fiscal? cu privire la declara?ia privind TVA prezentat? de reclamanta din ac?iunea principal? pentru exerci?iul fiscal 2007, administra?ia men?ionat? a stabilit, prin decizia din 23 mai 2008, c? reclamanta era obligat? la plata unei datorii fiscale în cuantum total de 52 822 000 HUF pentru lunile aprilie-septembrie ale anului 2007. Autoritatea fiscal? a explicat, în aceast? privin??, c? reclamanta din ac?iunea principal? nu putea exercita dreptul de deducere în temeiul facturilor emise de subcontractan?i, având în vedere c? aceste facturi nu erau conforme dispozi?iilor din noua lege privind TVA?ul. Astfel, ca urmare a declara?iei din 14 februarie 2008, dispozi?iile privind procedura de taxare invers? din noua lege privind TVA?ul erau, în mod retroactiv, aplicabile facturilor întocmite în cursul exerci?iului fiscal 2007. Potrivit autorit???ii men?ionate, facturile întocmite de subcontractan?i ar fi trebuit s? respecte dispozi?iile articolului 142 alineatul 7 ?i ale articolului 169 litera k) din aceast? nou? lege. Prin urmare, pentru ca reclamanta din ac?iunea principal? s? poat? exercita la dreptul de deducere conform dispozi?iilor noii legi privind TVA?ul, pe de o parte, subcontractan?ii ar fi trebuit s? modifice facturile emise ?i, pe de alt? parte, reclamanta men?ionat? ar fi trebuit s? î?i modifice declara?ia privind TVA pentru exerci?iul fiscal 2007 prin intermediul unei declara?ii suplimentare.

18 Prin decizia din 5 septembrie 2008, APEH a confirmat decizia din 23 mai 2008.

19 Reclamanta din ac?iunea principal? a introdus o ac?iune în fa?a instan?ei de trimitere având ca obiect anularea deciziei APEH din 5 septembrie 2008. Instan?a men?ionat? apreciaz? c? articolul 269 alineatul 1 din noua lege privind TVA?ul, prin eliminarea cu efect retroactiv a dreptului de deducere exercitat în mod legal de reclamanta din ac?iunea principal? în temeiul legii anterioare privind TVA?ul încalc? articolele 17 ?i 20 din A ?asea directiv?, precum ?i diferite principii generale ale dreptului Uniunii.

20 În aceste condiții, Baranya Megyei Bíróság a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O normă de drept a unui stat membru, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2008, după nașterea dreptului de deducere, și care, în scopul deducerii TVA-ului achitat și declarat pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în anul fiscal 2007, impune modificarea conținutului facturilor și depunerea unei declarații suplimentare, este compatibilă cu articolele 17 și 20 din A șasea directivă?

2) Măsura prevăzută la articolul 269 alineatul 1 din noua lege privind TVA-ul, în temeiul căreia, în ipoteza în care sunt îndeplinite cerințele prevăzute la acest articol, drepturile și obligațiile trebuie să fie stabilite și aplicate în conformitate cu prevederile acestei legi, chiar dacă s-au născut înainte de intrarea în vigoare a acesteia, în termenul de prescripție, este compatibilă cu principiile generale de drept [al Uniunii] și, în special, este justificat în mod obiectiv, rezonabil, proporțional și conform cu principiul securității juridice?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

21 Guvernul maghiar susține că acțiunea principală nu necesită o interpretare a dispozițiilor și a principiilor juridice citate în decizia de trimitere. Acesta remarcă în această privință, pe de o parte, că aplicarea retroactivă a dispozițiilor noii legi privind TVA-ul se întemeiază în mod exclusiv pe o manifestare de voință expresă și spontană a reclamantei din acțiunea principală și a celorlalte persoane impozabile în cauză. Or, în măsura în care reclamanta din acțiunea principală ar fi solicitat în mod expres o astfel de aplicare a acestei legi, ea ar trebui să respecte consecințele juridice care decurg din aceasta. Pe de altă parte, acțiunea principală ar fi rezultatul interpretării eronate de către reclamanta din acțiunea principală a dispozițiilor tranzitorii din noua lege privind TVA-ul. Acțiunea menționată ar ridica o problemă de interpretare a dreptului național, iar nu a dreptului Uniunii.

22 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre Curtea de Justiție a Uniunii Europene și instanțele naționale, astfel cum este prevăzută la articolul 267 TFUE, numai instanțele naționale care sunt sesizate cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată au competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile fiecărei cauze, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 13 martie 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Rec., p. I-2099, punctul 38, Hotărârea din 1 octombrie 2009, *Gottwald*, C-103/08, Rep., p. I-9117, punctul 16, și Hotărârea din 22 aprilie 2010, *Dimos Agiou Nikolaou*, C-82/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 14).

23 Rezultă că prezumția de pertinență a întrebărilor adresate cu titlu preliminar de instanțele naționale nu poate fi înlăturată decât în cazuri excepționale, mai ales atunci când este evident că interpretarea solicitată a dispozițiilor dreptului Uniunii vizate de aceste întrebări nu are nicio legătură cu realitatea ori cu obiectul acțiunii principale (a se vedea în special Hotărârea *Gottwald*, citată anterior, punctul 17 și jurisprudența citată).

24 Or, în speță, independent de faptul că reclamanta din acțiunea principală a optat pentru aplicarea noii legi privind TVA-ul și chiar dacă opțiunea sa este întemeiată pe o interpretare

eronat? a legii în cauz?, nu este mai pu?in adev?rat c? dispozi?iile acestei noi legi sunt aplicabile ac?iunii principale ?i c? instan?a de trimitere are îndoieli în ceea ce prive?te compatibilitatea m?surilor tranzitorii ale legii men?ionate cu diverse dispozi?ii ale dreptului Uniunii, din cauza faptului c? aceste m?suri împiedic? reclamanta din ac?iunea principal? s? î?i exercite dreptul de deducere a TVA?ului.

25 Se impune, a?adar, constatarea c? nu rezult? în mod evident c? interpretarea solicitat? a dreptului Uniunii este lipsit? de pertinen?? din perspectiva deciziei pe care trebuie s? o pronun?e instan?a de trimitere.

26 În consecin??, cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare trebuie declarat? admisibil?.

Cu privire la prima întrebare

27 În ceea ce prive?te, în primul rând, obiectul primei întreb?ri, trebuie s? se constate c? cererea instan?ei de trimitere are ca obiect interpretarea articolelor 17 ?i 20 din A ?asea directiv?.

28 Cu toate acestea, în conformitate cu articolele 411 ?i 413 din Directiva 2006/112, aceasta din urm? a abrogat ?i a înlocuit A ?asea directiv? începând cu 1 ianuarie 2007.

29 Astfel, întrucât situa?ia de fapt pertinent? din ac?iunea principal? este ulterioar? datei de 1 ianuarie 2007, numai interpretarea dispozi?iilor din Directiva 2006/112 este relevant? pentru acest litigiu.

30 Împrejurarea c?, pe plan formal, o instan?? na?ional? a formulat întreb?rile preliminare f?când trimitere numai la dispozi?iile din A ?asea directiv? nu împiedic? Curtea s? furnizeze acestei instan?e toate elementele de interpretare care pot fi utile pentru solu?ionarea cauzei cu care este sesizat?, indiferent dac? respectiva instan?? s?a referit sau nu s?a referit la acestea în enun?ul întreb?rilor sale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 octombrie 2009, ?EZ, C?115/08, Rep., p. I?10265, punctul 81, ?i Hot?rârea din 12 ianuarie 2010, Petersen, C?341/08, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 48).

31 În aceast? privin??, trebuie s? se arate c?, astfel cum rezult? din considerentul (3) al Directivei 2006/112, aceasta reformeaz? legisla?ia existent? privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la TVA ?i în special A ?asea directiv?, iar aceast? reformare nu determin?, în principiu, modific?ri de fond în aceast? legisla?ie.

32 În aceste condi?ii, trebuie s? se considere c? prima întrebare adresat? prive?te interpretarea articolelor 167 ?i 168 din Directiva 2006/112, care corespund dispozi?iilor din A ?asea directiv? vizate de decizia de trimitere. Pe de alt? parte, având în vedere c? prima întrebare se refer?, în esen??, la modalit??ile de exercitare a dreptului de deducere a TVA?ului, trebuie s? se considere c? aceasta prive?te de asemenea interpretarea articolului 178 din Directiva 2006/112.

33 În al doilea rând, în ceea ce prive?te fondul, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolele 167, 168 ?i 178 din Directiva 2006/112 se opun unei reglement?ri na?ionale, precum cea în cauz? în ac?iunea principal? care, în cadrul unei aplic?ri retroactive a noilor dispozi?ii privind procedura de taxare invers?, condi?ioneaz? deducerea TVA?ului de rectificarea facturilor referitoare la opera?iunile efectuate înainte de intrarea în vigoare a noii legi ?i de depunerea unei declara?ii fiscale suplimentare.

34 În aceast? privin??, trebuie amintit, pe de o parte, c? dreptul de deducere prev?zut la

articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 37 și jurisprudența citată).

35 Regimul de deduceri vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților sale economice, cu condiția ca, în principiu, activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 24, Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE, C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 70, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, Rec., p. I-6161, punctul 48).

36 Faptul că persoana impozabilă a optat pentru aplicarea noii legi privind TVA-ul mai devreme decât pentru aplicarea legii anterioare nu poate, așadar, în sine, să afecteze dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, care rezultă direct din articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112.

37 În ceea ce privește, pe de altă parte, modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului, astfel cum sunt prevăzute la articolul 178 din Directiva 2006/112, având în vedere că este vorba despre o procedură de taxare inversă reglementată la articolul 199 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, trebuie să se constate că numai modalitățile prevăzute la litera (f) a articolului 178 sunt aplicabile. Prin urmare, o persoană impozabilă, care trebuie să plătească, în calitate de destinatar al serviciilor, TVA-ul aferent, nu este obligată să dețină o factură întocmită conform condițiilor de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru a-și putea exercita dreptul de deducere și trebuie numai să îndeplinească formalitățile stabilite de statul membru respectiv în exercitarea opțiunii care îi este oferită de articolul 178 litera (f) din aceeași directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02, Rec., p. I-3303, punctul 47).

38 Din jurisprudența rezultă că formalitățile astfel stabilite de statul membru în cauză care trebuie respectate de persoana impozabilă pentru a-și putea exercita dreptul de deducere a TVA-ului nu pot depăși ceea ce este strict necesar pentru a controla aplicarea corectă a procedurii de taxare inversă (a se vedea în acest sens Hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 50).

39 În această privință, s-a hotărât deja că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p. I-3457, punctul 63).

40 În consecință, din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, articolele 167, 168 și articolul 178 litera (f) din Directiva 2006/112 se opun unei legislații care impune, în ceea ce privește dreptul respectivei persoane impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Bockemühl, punctul 51, și Ecotrade, punctul 64).

41 În cadrul acțiunii principale, administrația fiscală a refuzat reclamantei din acțiunea principală dreptul de deducere a TVA-ului aferent lucrărilor de construcții efectuate în cursul anului 2007 de subcontractorii săi, motivând că, pe de o parte, reclamanta menționată nu dispunea, pentru operațiunile menționate, de facturi rectificate care să respecte dispozițiile articolului 142 alineatul 7 și ale articolului 169 litera k) din noua lege privind TVA-ul, care erau aplicabile, cu efect retroactiv, începând cu 1 ianuarie 2008, și că, pe de altă parte, aceasta nu își modificase declarația fiscală pentru anul 2007 pe baza facturilor astfel rectificate.

42 În primul rând, din dosar reiese că sunt îndeplinite condițiile de fond stabilite la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 în vederea obținerii dreptului de deducere a TVA-ului pentru ca reclamanta din acțiunea principală să poată beneficia de dreptul menționat în ceea ce privește TVA-ul aferent lucrărilor de construcții efectuate de subcontractorii săi. Trebuie să se sublinieze că aceste din urmă operațiuni au fost utilizate, astfel, pentru operațiunile taxate ale persoanei impozabile în statul membru respectiv. De altfel, pe baza declarației fiscale pentru exercițiul fiscal 2007, autoritatea fiscală respectivă a fost informată cu privire la îndeplinirea condițiilor materiale menționate.

43 În al doilea rând, nu se contestă că, la momentul la care autoritatea fiscală a refuzat reclamantei din acțiunea principală dreptul de deducere a TVA-ului, această autoritate dispunea, în baza declarației fiscale pentru exercițiul fiscal 2007 și a declarației din 14 februarie 2008, de toate informațiile necesare pentru a stabili că reclamanta din acțiunea principală, în calitate de destinatar al lucrărilor de construcții efectuate de subcontractorii săi, era obligată la plata TVA-ului.

44 Astfel cum subliniază Comisia Europeană, impunerea unor formalități precum cele în discuție în acțiunea principală ar putea avea drept efect anihilarea exercitării de către reclamanta din acțiunea principală a dreptului său de deducere.

45 Având în vedere jurisprudența citată la punctele 39 și 40 din prezenta hotărâre, trebuie, așadar, să se considere că articolele 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112 se opun impunerii unor formalități precum cele în discuție în acțiunea principală.

46 În aceste condiții, articolele 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării retroactive a unei legislații naționale care, în cadrul unui regim de taxare inversă, condiționează deducerea TVA-ului aferent unor lucrări de construcții de rectificarea facturilor referitoare la operațiunile respective și de depunerea unei declarații suplimentare rectificative, în condițiile în care autoritatea fiscală în cauză dispune de toate informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă este obligată la plata TVA-ului în calitate de destinatar al operațiunilor respective și pentru a verifica cuantumul taxei deductibile.

Cu privire la a doua întrebare

47 Având în vedere răspunsul formulat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la cea de a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolele 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării retroactive a unei legislații naționale care, în cadrul unui regim de taxare invers, condiționează deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente unor lucrări de construcții de rectificarea facturilor referitoare la operațiunile respective și de depunerea unei declarații suplimentare rectificative, în condițiile în care autoritatea fiscală în cauză dispune de toate informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în calitate de destinatar al operațiunilor respective și pentru a verifica cuantumul taxei deductibile.

Semnături

* Limba de procedură: maghiara.