

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a 3-a)

13 februarie 2014(*)

„Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Deducerea taxei achitate în amonte – Servicii prestate – Control – Furnizor care nu dispune de mijloacele necesare – Noțiunea de fraudă fiscală – Obligația de a constata din oficiu existența fraudei fiscale – Cerința prestării în mod efectiv a serviciului – Obligația de a ține o contabilitate suficient de detaliată – Contencios – Interdicție pentru instanțe de a califica din punct de vedere penal fraudă și de a agrava situația reclamantului”

În cauza C-18/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria), prin decizia din 11 decembrie 2012, primită de Curte la 14 ianuarie 2013, în procedura

Maks Pen EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Sofia, fost Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia,

CURTEA (Camera a 3-a),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnii G. Arestis și J.-C. Bonichot (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia, fost Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia, de A. Georgiev, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de D. Drambozova, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de K. Paraskevopoulou și de M. Vergou, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 63, a articolului 178 alineatul (1) litera (a), a articolului 226 alineatul (1) punctul 6, a articolului 242 și a articolului 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Maks Pen EOOD (denumită în continuare „Maks Pen”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia, fost Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” – pentru orașul Sofia, din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare), pe de altă parte, cu privire la un refuz de deducere, sub forma unui credit fiscal, a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferente unor facturi emise de unii furnizori ai Maks Pen.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 62 din Directiva 2006/112:

„În sensul prezentei directive:

(1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA[ul] să devină exigibil;

(2) TVA[ul] devine «exigibil» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

4 Articolul 63 din această directivă prevede:

„Faptul generator intervine și TVA[ul] devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

5 Articolul 167 din directiva menționată prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

6 Articolul 168 din aceeași 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;

[...]”

7 Potrivit articolului 178 din Directiva 2006/112:

„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 Articolul 220 punctul 1 din Directiva 2006/112, care face parte din capitolul 3, intitulat „Facturare” din titlul XI din această directivă, prevede că 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 prestațiile de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă.

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

10 Articolul 242 din directiva menționată are următorul cuprins:

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

11 Articolul 273 din aceeași directivă 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 bulgar

12 Conform articolului 70 alineatul 5 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), TVA-ul facturat fără a fi datorat nu poate fi dedus.

13 Articolul 12 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul, intitulat „Data la care intervine faptul generator în cazul unei livrări de bunuri sau al unei prestații de servicii”, în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede la alineatul 1:

„[...] serviciul se consideră prestat în sensul legii atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea veniturilor obținute din acesta conform legii privind contabilitatea și standardelor de contabilitate aplicabile.”

14 Potrivit articolului 160 alineatele 1, 2 și 5 din Codul de procedură în domeniul fiscal și al asigurărilor sociale (Danachnoosiguriteln protsesualen kodeks):

„1. Instanța se pronunță cu privire la fondul cauzei și poate anula în tot sau în parte decizia de

rectificare, s? o modifice sau s? resping? ac?iunea.

2. Instan?a apreciaz? conformitatea cu legea ?i temeinicia deciziei de rectificare verificând dac? aceasta a fost emis? de un serviciu competent ?i în forma impus? de lege, cu respectarea dispozi?iilor de form? ?i de fond.

[...]

5. O decizie de rectificare nu poate fi modificat? pe cheltuiala reclamantului prin decizie judiciar?."

15 Articolul 17 alineatul 1 din Codul de procedur? civil? (Grazhdanskiya protsesualen kodeks) prevede:

„Instan?a se pronun?? asupra tuturor aspectelor pertinente pentru solu?ionarea litigiului, cu excep?ia aspectului dac? a fost s?vâr?it? o infrac?iune."

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

16 Maks Pen este o societate de drept bulgar care are drept obiect de activitate comer?ul cu ridicata de obiecte de birotic? ?i de materiale de publicitate.

17 Aceasta a f?cut obiectul unui control fiscal pentru perioada de impunere cuprins? între 1 ianuarie 2007 ?i 30 aprilie 2009, care a determinat administra?ia fiscal? s? î?i pun? întreb?ri cu privire la temeinicia deducerii TVA?ului operate cu privire la taxa men?ionat? pe facturile a ?apte dintre furnizorii acesteia.

18 Pentru unii dintre furnizori în?i?i sau pentru subcontractan?ii lor, informa?iile care le?au fost solicitate în cursul acestui control nu au permis stabilirea faptului c? ace?tia dispuneau de mijloacele necesare pentru a asigura prestarea serviciilor facturate. Considerând fie c? realitatea execut?rii opera?iunilor de c?tre unii subcontractan?i nu era dovedit?, fie c? acestea nu fuseser? realizate de prestatorii men?iona?i pe facturi, administra?ia fiscal? a emis o decizie de rectificare care pune în discu?ie deductibilitatea TVA?ului care figura în facturile acestor ?apte întreprinderi.

19 Maks Pen a contestat aceast? decizie de rectificare în fa?a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” Sofia, ulterior, în fa?a instan?ei de trimitere, invocând faptul c? de?inea facturi ?i documente contractuale corecte, c? aceste facturi fuseser? pl?tite prin banc?, c? erau înregistrate în documentele contabile ale furnizorilor, c? ace?tia declaraser? TVA?ul aferent facturilor men?ionate, c? f?cuse astfel dovada realit??ii prest?rii serviciilor în cauz? ?i c?, de altfel, nu se contesta c? realizase ea îns??i livr?rile subsecvente acestor presta?ii.

20 Administra?ia fiscal? a ar?tat c? de?inerea de facturi corecte nu era suficient? pentru a justifica dreptul de deducere, în condi?iile în care în special documentele cu caracter privat prezentate în sus?inerea facturilor de furnizorii în cauz? nu aveau o dat? credibil? ?i nu aveau nicio for?? probant?, iar subcontractan?ii nu declaraser? lucr?torii pe care îi folosiser?, nici prest?rile de servicii executate. În fa?a instan?ei de trimitere, administra?ia fiscal? a prezentat elemente noi, pe de o parte, contestând validitatea semn?turilor reprezentan?ilor a doi furnizori ?i, pe de alt? parte, subliniind c? unul dintre ei nu înregistrase în documentele sale contabile, nici în declara?iile sale fiscale facturile unuia dintre subcontractan?ii pe care i?ar fi folosit. De?i administra?ia fiscal? a recunoscut c? serviciile facturate fuseser? furnizate c?tre Maks Pen, acestea nu ar fi fost totu?i furnizate de prestatorii care figurau în aceste facturi.

21 În aceste condiții, Administrativă din Sofia grad a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Conform dreptului Uniunii, împrejurările de fapt – c? furnizorul menționat pe factură sau subcontractantul acestuia nu dispune de personal, de mijloacele fixe și de activele necesare pentru prestarea serviciului, c? costurile pentru prestarea efectivă a serviciului nu au fost documentate și nici nu au fost înscrise în registrele contabile ale furnizorului, precum și c? au fost prezentate documente false privind calitatea persoanelor emitente care au semnat în numele furnizorului documentele redactate sub forma unui contract și a unui proces-verbal de predare-primire, care constituie un mijloc de probă pentru contraprestația datorată și pentru prestarea serviciului pentru care a fost emisă o factură cu TVA și pentru care a fost exercitat dreptul de deducere – trebuie interpretate, cu privire la dreptul de deducere, în sensul c? se referă la «evaziune fiscală»?

2) Din obligația instanței – astfel cum rezultă aceasta din dreptul Uniunii și din jurisprudența Curții [...] – de a refuza dreptul de deducere în caz de evaziune fiscală, rezultă implicit și obligația instanțelor naționale de a constata din oficiu în anumite împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal existența unui caz de evaziune fiscală, prin faptul c? – având în vedere obligația, prevăzută de dreptul național, a instanței naționale de a soluționa litigiul din cauza cu care a fost sesizat, precum și interdicția de a agrava situația reclamantului, cât și obligația de a respecta principiile dreptului la o cale de atac efectivă și securitățile juridice și de a aplica din oficiu dispozițiile legale relevante – apreciază pentru prima dată noile motive și argumente invocate în momentul în care este sesizat, apreciază toate probele, printre care și acelea referitoare la operațiunile fictive, documente false și documente cu conținut incorect?

3) În ceea ce privește obligația instanței de a refuza dreptul de deducere a TVA-ului în caz de evaziune fiscală, din articolul 178 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 [...] rezultă c? pentru a putea exercita dreptul de deducere este necesar ca serviciul să fi fost prestat efectiv de prestatorul menționat pe factură sau de subcontractantul acestuia?

4) Cerința prevăzută la articolul 242 din Directiva 2006/112 [...] de a ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite controlarea dreptului de deducere trebuie înțeleasă în sensul c? trebuie respectat și legislația națională corespunzătoare a statului membru care impune conformitatea cu standardele internaționale de contabilitate din dreptul Uniunii sau reprezintă o cerință simplă care vizează numai înregistrarea în evidența contabilă a documentelor prevăzute de această directivă cu privire la întocmirea facturii TVA: facturi, declarații privind TVA-ul și declarații recapitulative?

În cazul în care a doua interpretare este cea corectă, trebuie să se răspundă și la următoarea întrebare:

În ceea ce privește cerința prevăzută la articolul 226 alineatul (1) punctul (6) din Directiva 2006/112 [...], conform căruia facturile trebuie să cuprindă «cantitatea și natura serviciilor prestate», rezultă c?, în cazul prestărilor de servicii, facturile sau documentele emise în legătură cu acestea trebuie să cuprindă detalii cu privire la prestarea efectivă a serviciului, și anume împrejurări obiective care să poată fi verificate, care constituie probe atât în sensul c? serviciul a fost efectiv prestat, cât și c? a fost prestat de furnizorul menționat pe factură?

5) Articolul 242 din Directiva 2006/112 [...], care prevede cerința de a ține o contabilitate detaliată pentru a permite controlarea dreptului de deducere, coroborat cu articolele 63 și 273 din această directivă, trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unei reglementări naționale conform căreia un serviciu se consideră prestat atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru

recunoașterea veniturilor obținute din acesta conform legislației privind întocmirea facturii care prevede conformitatea cu standardele internaționale de contabilitate din dreptul Uniunii și cu principiul probei contabile a operațiunilor comerciale, al priorității conținutului înaintea formei, precum și al comparabilității dintre venituri și costuri.”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a treia întrebare

22 Prin intermediul primei și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă TVA-ul care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea efectivă a serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile și că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexact.

23 Trebuie amintit 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 pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctul 25 și jurisprudența citată).

24 În această privință, Curtea a statuat în mod repetat că 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 Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 26 și jurisprudența citată).

25 Pe de altă parte, din textul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112 rezultă că pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie, pe de o parte, ca cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 29 și jurisprudența citată). Dacă aceste condiții sunt îndeplinite, beneficiul deducerii nu poate fi refuzat, în principiu.

26 În aceste condiții, trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Bonik, citată anterior, punctele 35-37 și jurisprudența citată).

27 Dacă această regulă se aplică atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de chiar persoana impozabilă, atunci se aplică și când o persoană impozabilă și-a sau ar fi trebuit să și-o ceară, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. Așadar, în scopul Directivei 2006/112, aceasta trebuie să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Bonik, citată

anterior, punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată).

28 Astfel, dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă, careia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, ȋtia sau ar fi trebuit să ȋtie că, prin achiziȋionarea acestor bunuri sau a acestor servicii a participat la o operaȋiune implicatȋ într-o fraudȋ privind TVA-ul sȋvȋrȋitȋ de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanȋul acestor livrȋri sau al acestor prestȋri (a se vedea Hotȋrȋrea Bonik, citatȋ anterior, punctul 40 și jurisprudenȋa citatȋ).

29 Întrucȋt refuzul dreptului de deducere constituie o excepȋie de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintȋ acest drept, revine autoritȋȋlor fiscale competente sarcina să stabileascȋ corespunȋtor cerinȋelor legale că elementele obiective la care se face referire la punctul anterior din prezenta hotȋrȋre sunt întrunite. Revine în continuare instanȋelor naȋionale sarcina de a verifica dacă autoritȋȋle fiscale implicate au stabilit existenȋa unor astfel de elemente obiective (a se vedea în acest sens Hotȋrȋrea Bonik, citatȋ anterior, punctele 43 și 44).

30 În această privinȋ, trebuie amintit că, în cadrul procedurii iniȋiate în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentȋ să verifice și nici să aprecieze împrejurȋrile de fapt referitoare la cauza principalȋ. Prin urmare, în cauza principalȋ, revine instanȋei de trimitere sarcina de a efectua, în conformitate cu normele privind probele din dreptul naȋional, o apreciere globalȋ a tuturor elementelor și împrejurȋrilor de fapt din această cauzȋ pentru a stabili, avȋnd în vedere elementele furnizate de autoritȋȋle fiscale, dacă Maks Pen ȋtia sau ar fi trebuit să ȋtie că operaȋiunea invocatȋ ca temei pentru dreptul de deducere era implicatȋ într-o fraudȋ sȋvȋrȋitȋ de furnizorii săi.

31 În această privinȋ, numai împrejurarea că, în cauza principalȋ, serviciul prestat societȋȋi Maks Pen nu ar fi fost prestat efectiv de furnizorul menȋionat pe facturi sau de subcontractantul acestuia, în special pentru că aceȋtia din urmȋ nu ar dispune de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, pentru că costurile pentru prestarea efectivȋ a serviciului nu ar fi fost înscrise în registrele lor contabile sau pentru că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori săa dovedit inexactȋ, nu ar fi suficientȋ, prin ea însăși, să excludȋ dreptul de deducere de care săa prevalat Maks Pen.

32 În aceste condiȋii, trebuie să se rȋspundȋ la prima și la a treia întrebare că Directiva 2006/112 trebuie interpretatȋ în sensul că se opune ca o persoanȋ impozabilȋ să deducȋ TVA-ul care figureazȋ pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedeȋte că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceȋtia din urmȋ nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori săa dovedit inexactȋ, cu condiȋia dublȋ ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedeascȋ, avȋnd în vedere elementele obiective furnizate de autoritȋȋle fiscale, că persoana impozabilȋ ȋtia sau ar fi trebuit să ȋtie că operaȋiunea invocatȋ ca temei pentru dreptul de deducere era implicatȋ în această fraudȋ, ceea ce revine instanȋei de trimitere să verifice.

Cu privire la a doua întrebare

33 Prin intermediul celei de a doua întrebȋri, instanȋa de trimitere solicitȋ, în esenȋ, să se stabileascȋ dacă dreptul Uniunii impune ca aceasta să controleze din oficiu, în împrejurȋri precum cele din cauza principalȋ, existenȋa unui caz de fraudȋ fiscalȋ, în temeiul unor fapte noi invocate pentru prima datȋ în faȋa sa de autoritȋȋle fiscale și al oricȋrui element de probȋ, chiar în condiȋiile în care, printr-o asemenea analizȋ, ar încȋlca obligaȋii care reies pentru aceasta din

dreptul național aplicabil.

34 Astfel cum s-a amintit la punctul 26 din prezenta hotărâre, dreptul Uniunii impune autorităților și instanțelor naționale să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Pe de altă parte, chiar dacă dreptul Uniunii nu ar fi invocat de părți, instanța națională trebuie să opună din oficiu motivele de drept întemeiate pe o normă obligatorie de drept al Uniunii atunci când, în temeiul dreptului național, instanțele naționale au obligația sau posibilitatea să le invoce în temeiul unei norme juridice naționale obligatorii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2008, *Kempter*, C-2/06, Rep., p. I-411, punctul 45 și jurisprudența citată).

35 În consecință, dacă, astfel cum precizează instanța de trimitere înscrise la punctul 72 din cererea sa de decizie preliminară, reiese din articolul 160 alineatul 2 din Codul de procedură în domeniul fiscal și al asigurărilor sociale că aceasta este obligată să precizeze dacă există un caz de fraudă fiscală atunci când examinează din oficiu conformitatea cu dreptul național a deciziei de rectificare prin care se contestă deducerea TVA-ului operată de persoana impozabilă, aceasta trebuie să opună de asemenea din oficiu cerința dreptului Uniunii amintită la punctul anterior din prezenta hotărâre, în conformitate cu obiectivul Directivei 2006/112 de luptă împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

36 În această privință, trebuie să se amintească faptul că revine instanței naționale sarcina să interpreteze dreptul național, în măsura posibilului, în lumina textului și a finalității directivei respective, pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta, ceea ce impune ca ea să facă tot ce ține de competența sa, luând în considerare ansamblul dispozițiilor de drept intern și aplicând metodele de interpretare recunoscute de acestea (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iulie 2006, *Adeneler* și alții, C-212/04, Rec., p. I-6057, punctul 111). Revine, așadar, instanței de trimitere sarcina să verifice dacă normele dreptului național pe care le invocă și care, în opinia acesteia, ar putea să se opună cerințelor dreptului Uniunii pot fi interpretate în conformitate cu obiectivul de luptă împotriva fraudei fiscale pe care se întemeiază aceste cerințe.

37 În acest sens, este adevărat, desigur, că dreptul Uniunii nu poate obliga instanța națională să aplice din oficiu o dispoziție a acestuia atunci când o astfel de aplicare ar avea drept consecință înlăturarea principiului, înscris în dreptul procedural național al acesteia, al interzicerii *reformatio in peius* (Hotărârea din 25 noiembrie 2008, *Heemskerk* și *Schaap*, C-455/06, Rep., p. I-8763, punctul 46). Cu toate acestea, nu rezultă, în orice caz, că, într-un litigiu precum litigiul principal, care privește de la început dreptul de deducere a TVA-ului care figurează pe un anumit număr de facturi determinate, o astfel de interdicție se poate aplica prezentării de către administrația fiscală în cursul procedurii jurisdicționale de elemente noi care, având în vedere că se referă la aceleași facturi, nu pot fi privite ca agravând situația persoanei impozabile care se prevalează de acest drept de deducere.

38 Pe de altă parte, chiar dacă o normă de drept național ar califica fraudă fiscală drept infracțiune penală, iar această calificare ar reveni numai instanței penale, nu rezultă că o astfel de normă s-ar opune ca instanța însărcinată să aprecieze legalitatea unei decizii de rectificare prin care se contestă deducerea TVA-ului operată de o persoană impozabilă să se poată întemeia pe elementele obiective prezentate de administrația fiscală pentru a stabili existența, în speță, a unei fraude, în condițiile în care, potrivit unei alte dispoziții a dreptului național, precum articolul 70 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul, TVA-ul „facturat fără a fi datorat” nu poate fi dedus.

39 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că, atunci când instanțele naționale au obligația sau posibilitatea să opună din oficiu motivele de drept întemeiate pe o normă obligatorie de drept național, acestea trebuie să o facă în temeiul unei norme obligatorii de drept al Uniunii precum cea care impune autorităților și instanțelor naționale să refuze acordarea

dreptului de deducere a TVA-ului dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Revine acestor instanțe, în aprecierea caracterului fraudulos sau abuziv al invocării acestui drept de deducere, sarcina să interpreteze dreptul național, în măsura posibilului, în lumina textului și a finalității Directivei 2006/112, pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta, ceea ce impune ca ele să facă tot ce ține de competența lor luând în considerare ansamblul dispozițiilor de drept intern și aplicând metodele de interpretare recunoscute de acestea.

Cu privire la a patra și la a cincea întrebare

40 Prin intermediul celei de a patra și al celei de a cincea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112, prin faptul că impune în special, potrivit articolului 242 din aceasta, oricărei persoane impozabile să țină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale, trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca statul membru în cauză să impună oricărei persoane impozabile să respecte în această privință ansamblul normelor naționale de contabilitate conforme standardelor internaționale de contabilitate, inclusiv o dispoziție națională conform căreia serviciul se consideră prestat atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea veniturilor obținute din prestarea respectivă.

41 Trebuie amintit că, în cadrul sistemului comun de TVA, statele membre sunt obligate să asigure respectarea obligațiilor care incumbă persoanelor impozabile și beneficiarilor în această privință de o anumită latitudine, în special în legătură cu modul de utilizare a mijloacelor de care dispun. Printre aceste obligații, articolul 242 din Directiva 2006/112 prevede, în special, că fiecare persoană impozabilă țină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Rep., p. I-7639, punctele 22 și 23).

42 Pe de altă parte, în temeiul articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea. Nici această opțiune, care poate fi exercitată numai sub rezerva de a nu afecta comerțul între statele membre, nu poate, astfel cum stabilește al doilea paragraf al aceluiași articol, să fie considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații suplimentare față de cele stabilite în directiva menționată.

43 În plus, opțiunea menționată nu poate autoriza statele membre să adopte măsuri care depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea colectării corecte a taxei și prevenirea evaziunii (Hotărârea Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, citată anterior, punctul 26).

44 Cu condiția să respecte aceste limite, dreptul Uniunii nu se opune unor norme naționale de contabilitate suplimentare care ar fi stabilite prin referire la standardele internaționale de contabilitate aplicabile în Uniune în condițiile prevăzute de Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate (JO L 243, p. 1, Ediție specială, 13/vol. 36, p. 125).

45 În ceea ce privește aspectul dacă aceste norme naționale de contabilitate pot prevedea că serviciul se consideră prestat atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea veniturilor obținute din prestarea respectivă, este necesar să se constate că această normă ar avea drept efect de a face ca TVA-ul să fie exigibil pentru o asemenea prestare numai din momentul în care costurile suportate de furnizor sau de subcontractantul său au fost înregistrate în contabilitatea acestor operatori.

46 Or, trebuie amintit că, potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și că, potrivit articolului 63 din această directivă, TVA-ul devine exigibil atunci când sunt prestate serviciile. În consecință și sub rezerva situațiilor specifice prevăzute la articolele 64 și 65 din directiva menționată, care nu sunt în discuție în cauza principală, momentul în care taxa devine exigibilă și, așadar, deductibilă pentru persoana impozabilă nu poate fi determinat, în general, prin îndeplinirea unor formalități precum înscrierea în contabilitatea furnizorilor a costurilor pe care le-au suportat pentru prestarea serviciilor lor.

47 De altfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul de servicii a anumitor cerințe de natură contabilă nu poate repune în discuție dreptul de deducere al destinatarului serviciilor prestate în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru acestea, atunci când facturile referitoare la serviciile prestate conțin toate informațiile impuse de articolul 226 din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, punctul 32).

48 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la a patra și la a cincea întrebare că Directiva 2006/112, prin faptul că impune în special, potrivit articolului 242 din aceasta, oricărei persoane impozabile să țină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale, trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca statul membru în cauză, în limitele prevăzute la articolul 273 din această directivă, să impună oricărei persoane impozabile să respecte în această privință ansamblul normelor naționale de contabilitate conforme standardelor internaționale de contabilitate, cu condiția ca măsurile adoptate în acest sens să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii. În această privință, Directiva 2006/112 se opune unei dispoziții naționale conform căreia serviciul se consideră prestat atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea veniturilor obținute din prestarea respectivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) **Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă în cauză sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru**

dreptul de deducere era implicat? în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice.

2) Atunci când instanțele naționale au obligația sau posibilitatea să opună din oficiu motivele de drept întemeiate pe o normă obligatorie de drept național, acestea trebuie să o facă în temeiul unei norme obligatorii de drept al Uniunii precum cea care impune autorităților și instanțelor naționale să refuze acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Revine acestor instanțe, în aprecierea caracterului fraudulos sau abuziv al invocării acestui drept de deducere, sarcina să interpreteze dreptul național, în măsura posibilului, în lumina textului și a finalității Directivei 2006/112, pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta, ceea ce impune ca ele să facă tot ce ține de competența lor luând în considerare ansamblul dispozițiilor de drept intern și aplicând metodele de interpretare recunoscute de acestea.

3) Directiva 2006/112, prin faptul că impune în special, potrivit articolului 242 din aceasta, oricărei persoane impozabile să țină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea taxei pe valoarea adăugată și controlarea aplicării taxei pe valoarea adăugată de către autoritățile fiscale, trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca statul membru în cauză, în limitele prevăzute la articolul 273 din aceeași directivă, să impună oricărei persoane impozabile să respecte în această privință ansamblul normelor naționale de contabilitate conforme standardelor internaționale de contabilitate, cu condiția ca măsurile adoptate în acest sens să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii. În această privință, Directiva 2006/112 se opune unei dispoziții naționale conform căreia serviciul se consideră prestat atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea veniturilor obținute din prestarea respectivă.

Semnături

* Limba de procedură: bulgară.