

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

11 aprilie 2019 (*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte – Articolul 199 alineatul (1) litera (a) – Taxare inversă – Plată nedatorată a taxei de către beneficiarul serviciilor către prestatori pe baza unei facturi întocmite în mod eronat potrivit normelor taxării inverse – Decizie a autorităților fiscale prin care se constată o datorie fiscală în sarcina beneficiarului serviciilor și prin care se respinge o cerere de deducere – Lipsa unei examinări de către autoritatea fiscală a posibilității de restituire a taxei”

În cauza C-691/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală, Ungaria), prin decizia din 29 noiembrie 2017, primită de Curte la 11 decembrie 2017, în procedura

PORR Építési Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul C. Lycourgos (raportor), președinte de cameră, domnii E. Juhász și M. Ileși, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 ianuarie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru PORR Építési Kft., de É. Radnai și de G. Hajdu, ügyvédek,
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți,
- pentru Comisia Europeană, de K. Talabér-Ritz și de L. Lozano Palacios, 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 Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), precum și a principiilor proporționalității, neutralității fiscale și efectivității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între PORR Építési Kft. (denumită în continuare „PORR”) pe de o parte și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „administrația fiscală”) în legătură cu o rectificare a impunerii dispusă în privința celei dintâi ca urmare a neaplicării dispozițiilor naționale privind sistemul taxei pe valoarea adăugată (TVA) de taxare inversă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 167 din Directiva 2006/112 prevede:

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

4 Articolul 168 din directiva menționată prevede:

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

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

5 Articolul 178 din directiva menționată prevede:

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

[...]

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

6 Potrivit articolului 199 alineatul (1) din aceeași directivă:

„Statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

(a) lucrări de construcții, inclusiv servicii de reparații, curățenie, întreținere, transformare și demolare legate de bunuri imobile, precum și livrarea de lucrări de construcții considerate ca o

livrare de bunuri în temeiul articolului 14 alineatul (3);

[...]"

7 Articolul 226 din Directiva 2006/112 prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(11a) în cazul în care clientul este obligat la plata TVA, mențiunea «taxare invers»;

[...]"

8 Articolul 226 din Directiva 2006/112/CE în versiunea sa anterioară intrării în vigoare a Directivei 2010/45 avea următorul cuprins:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(11) | în cazul unei scutiri sau atunci când clientul este persoană obligată la plata TVA, trimiterea la dispoziția aplicabilă din prezenta directivă sau la dispoziția corespunzătoare de drept intern sau orice altă trimitere prin care se arată că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau al procedurii de taxare invers;

[...]"

Dreptul maghiar

9 Articolul 70 alineatul 1 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea sa aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, baza de impozitare include:

[...]

b) cheltuieli accesorii, pe care furnizorul bunului sau prestatorul serviciului le-a repercutat asupra persoanei care achiziționează bunul sau asupra beneficiarului serviciilor, în special: comisioane, cheltuieli de ambalare, de transport și de asigurare;

[...]"

10 Articolul 119 alineatul 1 din această lege are următorul cuprins:

„Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzând taxei calculate aferente intrărilor (articolul 120) [...].”

11 Articolul 120 din legea menționată prevede:

„În măsura în care persoana impozabilă – acționând în această calitate – utilizează sau exploatează în alt mod produse sau servicii pentru efectuarea livrărilor de bunuri sau a prestațiilor de servicii impozabile, aceasta are dreptul să deducă din taxa datorată:

- a) taxa pe care i-o facturează altă persoană impozabilă – inclusiv persoanele sau organismele supuse impozitului pe profit simplificat –cu ocazia achiziționării de bunuri sau de servicii;
- b) taxa calculată de altă persoană impozabilă ca taxă datorată cu ocazia achiziționării bunurilor – inclusiv în Comunitate – sau a utilizării serviciilor;

[...]”

12 Articolul 127 din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„1. Exercițarea dreptului de deducere este supusă condiției de fond ca persoana impozabilă să dispună personal de:

a) în situația prevăzută la litera a) a articolului 120, o factură pe numele său care dovedește realizarea operațiunii;

b) în cazurile prevăzute la articolul 120 litera b):

ba) în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri, o factură emisă pe numele său care dovedește realizarea operațiunii, sau

bb) în orice alt caz care nu se încadrează la subpunctul ba), și de o factură pe numele său care dovedește realizarea operațiunii, sau dacă în momentul stabilirii taxei care trebuie achitată factura nu este la dispoziția persoanei impozabile, toate documentele necesare pentru determinarea cifrică a taxei care trebuie achitată;

[...]

4. Cuantumul taxei în amonte care va putea fi dedus nu va putea depăși cuantumul indicat drept taxă în documentul la care face referire alineatul 1 sau care poate fi calculat ca taxă pe baza unui asemenea document.

[...]”

13 Potrivit articolului 169 din Legea privind TVA-ul:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele mențiuni:

[...]

j) cuantumul taxei repercutate, sub rezerva unor dispoziții contrare ale legii;

k) în cazul scutirii de taxă și 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

ka) este scutită de taxă sau

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

[...]"

14 Articolul 142 alineatul 1 din legea menționată prevede:

„Taxa trebuie achitată de persoana care achiziționează bunul sau de beneficiarul serviciilor:

[...]

b) în cazul lucrărilor de construcții sau de montaj și al altor lucrări de montaj care pot fi calificate drept prestări de servicii, destinate construcției, extinderii, transformării și oricărei alte modificări a bunurilor imobile, inclusiv demolarea integrală a imobilului, cu condiția ca lucrările de construcții, de extindere, de transformare și orice altă modificare a bunurilor imobile respective să facă obiectul unor autorizații de construcție – împrejurare pe care beneficiarul serviciului va trebui să o comunice în prealabil, în scris, prestatorului serviciilor;

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Direcția fiscală pentru marii contribuabili din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) a efectuat un control *a posteriori* al declarațiilor PORR, cu privire la toate impozitele și ajutoarele bugetare aferente exercițiilor 2010 și 2011.

16 Prin decizia din 13 martie 2015, această autoritate fiscală a somat PORR să plătească sumele de 88 644 000 forinți maghiari (HUF) (aproximativ 275 000 de euro), reprezentând TVA-ul neachitat, de 26 593 000 HUF (aproximativ 82 200 de euro) cu titlu de amendă fiscală, de 13 908 000 HUF (aproximativ 43 000 de euro) cu titlu de penalitate de întârziere și de 500 000 HUF (aproximativ 1 550 de euro) cu titlu de amendă pentru nerespectarea legii.

17 În urma unei plângeri administrative introduse de PORR împotriva deciziei din 13 martie 2015, administrația fiscală a confirmat la 31 iulie 2015 decizia menționată în ceea ce privește rectificările cu privire la TVA.

18 Astfel, din cererea de decizie preliminară reiese că în cadrul construirii unei autostrăzi, PORR acceptase din partea a cel puțin trei furnizori facturi întocmite în baza regimului obișnuit de taxare și pe care era indicat TVA-ul. PORR achitase aceste facturi, dedusese cuantumurile TVA-ului indicate, apoi solicitase restituirea acestora. Or, administrația fiscală a considerat că operațiunile economice care figurau pe facturile în cauză privesc o activitate principală de construcție și că în conformitate cu normele naționale aplicabile ar fi trebuit să fie supuse regimului TVA-ului de taxare inversă. Emitenții facturilor ar fi trebuit deci să întocmească facturile fără să includă în acestea TVA-ul sau ar fi trebuit să indice în cuprinsul lor că erau supuse regimului de taxare inversă.

19 Prin urmare, administrația fiscală a concluzionat că PORR putea beneficia de dreptul de deducere a cuantumurilor TVA indicate în aceste facturi numai în temeiul articolului 120 litera b) din Legea privind TVA-ul, iar nu în temeiul articolului 120 litera a) din această lege. Ea a precizat că nu fusese vorba despre o dublă impunere și că eroarea de facturare comisă nu scutea PORR de sancțiunile pronunțate. Ea a mai subliniat că emitenții facturilor în discuție în litigiul principal ar putea fi invitați să rectifice aceste facturi.

20 PORR a formulat în fața Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală) o acțiune împotriva deciziei

administra?iei fiscale. În cadrul ac?iunii sale, ea a sus?inut cu titlu principal c? administra?ia fiscal? a calificat în mod eronat faptele atunci când a considerat c? facturilor în discu?ie în principal li se aplica taxarea invers?.

21 Cu titlu subsidiar, PORR sus?ine c? presupunând c? acestor facturi li s-ar aplica în mod efectiv taxarea invers?, administra?ia fiscal? ar fi lipsit-o totu?i de dreptul de deducere a TVA-ului. Aceast? societate subliniaz? c? administra?ia fiscal? nu a contestat existen?a opera?iunilor realizate cu societ???ile care au emis facturile ?i adaug? c? aceste societ???i ?i-au îndeplinit probabil obliga?ia de a achita TVA-ul perceput, mai precis au plătit TVA-ul la bugetul na?ional.

22 PORR observ? c? administra?ia fiscal? nu ?i-a îndeplinit obliga?ia de a verifica dac? emiten?ii facturilor în discu?ie în litigiul principal achitaser? TVA-ul ?i dac? mai era posibil ca ei s? rectifice aceste facturi. Aceast? administra?ie nu ar fi ?inut seama a *fortiori* de împrejurarea c? o asemenea rectificare era probabil exclus?, autorevizuirea fiind astfel interzis? în cazul unui control având ca obiect declara?ii din trecut. În consecin?ă, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere ar fi stins? în mod definitiv pentru aceast? societate.

23 În ap?rare, administra?ia fiscal? arată c? a acordat PORR dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte privind facturile emise în temeiul regimului de taxare invers?, ceea ce ar exclude riscul dublei impuneri.

24 F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Budapesta-Capital?) face trimitere la jurispruden?a Cur?ii potrivit c?reia dac? restituirea TVA-ului achitat din gre?eal? c?tre autorit???ile fiscale devine imposibil? sau excesiv de dificil?, în special în cazul insolvabilit???ii vânz?torului, principiul efectivit???ii impune ca persoana care achizi?ioneaz? bunurile în discu?ie s? ?i?i poată adresa cererea de restituire direct autorit???ilor fiscale. Astfel, statele membre ar trebui s? prevadă instrumentele ?i modalit???ile procedurale necesare pentru a permite persoanei care achizi?ioneaz? bunul s? recupereze taxa facturat? f?r? s? fie datorat?, în vederea respect?rii principiului efectivit???ii.

25 Potrivit instan?ei de trimitere, administra?ia fiscal? ar fi trebuit s? verifice dac? emiten?ii facturilor puteau restitui reclamantei din litigiul principal cuantumurile TVA-ului achitate în mod gre?it ?i dac? aveau dreptul s? recupereze aceste cantumuri de la aceast? administra?ie. Astfel, ?inând seama de faptul c? procedura de control fiscal începuse, ceea ce împiedica utilizarea oric?rei autorevizuiri, administra?ia fiscal? ar fi trebuit s? procedeze la regularizarea situa?iei. Pentru acest motiv, instan?a ridic? problema pe baza c?rei proceduri, mai precis o procedur? judiciar? administrativ? sau o nou? procedur? în fa?a administra?iei fiscale, reclamanta din litigiul principal trebuie s? fie în m?sur? s? ob?in? cuantumul TVA-lui achitat f?r? s? fie datorat.

26 În aceste condi?ii, instan?a de trimitere a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Dispozi?iile Directivei [2006/112] ?i în special principiile propor?ionalit???ii, neutralit???ii fiscale ?i efectivit???ii trebuie interpretate în sensul c? se opun unei practici a autorit???ii fiscale dintr-un stat membru care, f?r? s? existe fraud? fiscal?, refuz?, la calcularea taxei, dreptul de deducere care s-ar putea exercita pe baza unei facturi cu TVA emise în conformitate cu regimul obi?nuit de taxare, întrucât consider? c? ar fi fost corect ca factura aferent? opera?iunii s? se emit? în conformitate cu regimul de taxare invers?, ?i f?r? ca, înainte de a refuza dreptul de deducere s? se verifice

— dac? emitentul facturii poate restitui destinatarului facturii cuantumul TVA-ului plătit în mod necuvenit ?i

– dac? emitentul facturii poate, din punct de vedere legal (potrivit dreptului intern al statului membru), s? o rectifice în cadrul unei autorevizuiri ?i s? o regularizeze, ob?inând astfel de la autoritatea fiscal? restituirea taxei pl?tite în mod necuvenit de acesta?

2) Dispozi?iile Directivei [2006/112] ?i în special principiile propor?ionalit??ii, neutralit??ii fiscale ?i efectivit??ii trebuie interpretate în sensul c? se opun unei practici a autorit??ii fiscale dintr-un stat membru care refuz?, la calcularea taxei, dreptul de deducere care s-ar putea exercita pe baza unei facturi cu TVA emise în conformitate cu regimul obi?nuit de taxare, întrucât consider? c? ar fi fost corect ca factura aferent? opera?iunii s? se emit? în conformitate cu regimul de taxare invers?, ?i potrivit c?reia, la calcularea taxei, nu se dispune restituirea c?tre destinatarul facturii a taxei pl?tite în mod necuvenit, de?i emitentul facturii a achitat la bugetul finan?elor publice cuantumul TVA-ului aferent facturilor?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

27 Prin întreb?rile formulate, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? Directiva 2006/112, precum ?i principiile propor?ionalit??ii, neutralit??ii fiscale ?i efectivit??ii trebuie interpretate în sensul c? se opun unei practici a autorit??ii fiscale potrivit c?reia, în lipsa suspiciunilor de fraud?, aceast? autoritate refuz? unei întreprinderi dreptul de deducere a TVA-ului achitat de aceast? întreprindere, ca persoan? c?reia i-au fost prestate serviciile, f?r? s? fie datorat, furnizorului acestor servicii pe baza unei facturi întocmite de acesta din urm? potrivit normelor aferente regimului de taxare obi?nuit?, în timp ce opera?iunea relevant? intra sub inciden?a mecanismului de taxare invers?, f?r? ca autoritatea fiscal?,

– înainte de a refuza dreptul de deducere, s? examineze dac? emitentul acestei facturi eronate putea restitui destinatarului acesteia cuantumul TVA-ului achitat f?r? s? fie datorat ?i putea rectifica factura respectiv? în cadrul unei proceduri de autorevizuire, conform reglement?rii na?ionale aplicabile, pentru a recupera taxa pe care a pl?tit-o c?tre trezoreria public? f?r? s? fie datorat? sau

– s? decid? s? restituie ea îns??i destinatarului aceleia?i facturi taxa pe care acesta a achitat-o f?r? s? fie datorat? c?tre emitentul acesteia, pe care acesta din urm? a pl?tit-o c?tre trezoreria public? f?r? s? fie datorat?.

28 Cu titlu introductiv, trebuie subliniat c? decizia de trimitere nu con?ine niciun element care s? permit? Cur?ii s? aprecieze utilitatea, în vederea r?spunsului care trebuie dat la întreb?rile adresate, de a interpreta principiul propor?ionalit??ii. A?adar, r?spunsul la aceste întreb?ri va fi limitat la interpretarea dispozi?iilor relevante ale Directivei 2006/112, precum ?i a principiilor neutralit??ii fiscale ?i efectivit??ii.

29 În primul rând, trebuie s? se verifice dac? refuzul dreptului de deducere a TVA-ului în privin?a unei beneficiar de servicii aflat într-o situa?ie precum cea a PORR este conform cu aceste dispozi?ii ?i cu aceste principii.

30 Trebuie amintit în acest sens c?, pe baza regimului de taxare invers?, nu se efectueaz? nicio plat? de TVA între furnizorul ?i beneficiarul serviciilor, acesta din urm? datorând, pentru opera?iunile efectuate, TVA-ul în amonte ?i având posibilitatea, în principiu, s? deduc? respectiva tax? astfel încât nicio sum? s? nu fie datorat? administra?iei fiscale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 41 ?i jurispruden?a citat?).

31 Trebuie de asemenea subliniat c? dreptul de deducere face parte integrant? din mecanismul TVA-ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat (Hot?rârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 37 ?i Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 42).

32 Regimul deducerilor urm?re?te s? degreveze în întregime persoana impozabil? de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garanteaz?, prin urmare, neutralitatea în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hot?rârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punctul 24 ?i Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 43).

33 În plus, trebuie amintit c?, în ceea ce prive?te modalit??ile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului într-o procedur? de taxare invers? care ?ine de articolul 199 alineatul (1) din Directiva 2006/112, o persoan? impozabil?, care trebuie s? pl?teasc?, în calitate de beneficiar al unui serviciu, TVA-ul aferent acestuia, nu este obligat? s? de?in? o factur? întocmit? conform condi?iilor de form? prev?zute de directiva respectiv? pentru a-?i putea exercita dreptul de deducere ?i trebuie numai s? îndeplineasc? formalit??ile stabilite de statul membru respectiv în exercitarea op?iunii care îi este oferit? de articolul 178 litera (f) din directiva men?ionat? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctele 44 ?i jurispruden?a citat?).

34 În spe??, din decizia de trimitere reiese c? facturile în discu?ie în litigiul principal nu con?ineau men?iunile obligatorii impuse de articolul 169 alineatul (1) litera (k) din Legea privind TVA-ul ?i c? PORR a pl?tit în mod eronat cuantumul TVA-ului, care figura în mod gre?it în aceste facturi, emiten?ilor acestora, în timp ce în temeiul regimului de taxare invers? ar fi trebuit ca beneficiar al serviciilor, s? achite TVA-ul direct autorit??ilor fiscale conform articolului 142 alineatul 1 litera b) din această lege, prin care Ungaria a pus în aplicare op?iunea prev?zut? la articolul 199 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112.

35 Astfel, dincolo de faptul c? facturile men?ionate nu corespundeau cerin?elor de form? prev?zute de legisla?ia na?ional? care a transpus această directiv?, lipsa ?i o cerin?? de fond a acestui regim, mai precis plata TVA-ului autorit??ilor fiscale de c?tre persoana impozabil? care solicit? deducerea. O astfel de situa?ie a împiedicat autoritatea fiscal? competent? s? verifice aplicarea regimului de taxare invers? ?i a creat un risc de pierderi ale unor venituri fiscale pentru statul membru în cauz? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctele 45 ?i 46).

36 Pe de alt? parte, TVA-ul achitat de PORR furnizorilor de servicii, emiten?ii facturilor, nu era datorat?, în timp ce exercitarea dreptului de deducere este limitat? la taxele datorate, adic? la taxele aferente unei tranzac?ii supuse TVA-ului sau achitate în m?sura în care erau datorate (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 47).

37 Întrucât PORR nu a respectat o cerin?? de fond a regimului de taxare invers?, iar TVA-ul pe care l-a achitat furnizorilor de servicii nu era datorat, această societate nu putea invoca un drept de deducere a TVA-ului respectiv.

38 În al doilea rând, trebuie s? se examineze dac? în conformitate cu jurispruden?a Cur?ii, ?i a?a cum sus?ine PORR în esen??, autoritatea fiscal? trebuie s? verifice înainte de a refuza dreptul de deducere a TVA-ului pe care o persoan? impozabil? l-a pl?tit din gre?eal? unor emiten?i ai facturilor, precum cei în discu?ie în litigiul principal, dac? ace?tia din urm? sunt în

m?sur? s? rectifice aceste facturi ?i s? restituie acestei persoane impozabile cuantumul TVA-ului indicat în acestea. În opinia PORR, dac? s-ar admite posibilitatea ca autoritatea fiscal? s? refuze destinatarului facturilor dreptul de deducere a TVA-ului, f?r? s? impun? în acela?i timp emiten?ilor acestor facturi s? aplice regimul de taxare invers? ?i s? le rectifice pe acestea din urm?, destinatarul facturilor respective ar fi supus unei duble impunerii. În spe??, PORR consider? c? normele na?ionale aplicabile controalelor fiscale nu ar permite emiten?ilor facturilor s? le rectifice.

39 În acest sens, trebuie amintit c? în lipsa unei reglement?ri a Uniunii în materie de cereri de restituire a taxelor, modalit?ile procedurale care vizeaz? asigurarea salvagard?rii drepturilor de care justi?iabilii beneficiaz? în temeiul dreptului Uniunii ?in de ordinea juridic? intern? a fiec?rui stat membru în baza principiului autonomiei procedurale a statelor membre, condi?iile în care aceste cereri pot fi exercitate trebuind s? respecte principiile echivalen?ei ?i efectivit?ii, ceea ce înseamn? c? nu trebuie s? fie mai pu?in favorabile decât cele referitoare la solicit?ri similare fondate pe dispozi?ii de drept intern, nici aplicate astfel încât s? fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctele 50 ?i 52, precum ?i jurispruden?a citat?).

40 În acest cadru, Curtea a admis c? un sistem în care, pe de o parte, furnizorul serviciilor care a pl?tit TVA din gre?eal? autorit?ilor fiscale poate cere restituirea acesteia, iar, pe de alt? parte, persoana c?reia i-au fost prestate servicii poate exercita o ac?iune de drept civil în restituirea pl??ii nedatorate împotriva acestui furnizor, respect? principiile neutralit?ii ?i efectivit?ii. Astfel, un asemenea sistem permite persoanei c?reia i-au fost prestate serviciile, care a suportat sarcina taxei facturate din gre?eal?, s? ob?in? restituirea sumelor pl?tite f?r? s? fie datorate (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctele 38 ?i 39, precum ?i Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 51).

41 În spe??, sub rezerva verific?rilor care trebuie efectuate de instan?a de trimitere, guvernul maghiar a confirmat atât în observa?iile sale scrise cât ?i în ?edin?a organizat? la Curte, c? sistemul juridic maghiar, în special modalit?ile procedurale pe care le prevede în materie de cereri de restituire a taxelor facturate f?r? s? fie datorate, permite pe de o parte beneficiarului serviciilor, care este destinatarul facturilor prin care TVA-ul a fost facturat din gre?eal?, s? introduc? împotriva furnizorilor de servicii care au emis aceste facturi o ac?iune de drept civil în restituirea pl??ii nedatorate pentru a recupera sumele pl?tite f?r? s? fie datorate ?i pe de alt? parte, acestor furnizori de servicii s? solicite autorit?ii fiscale restituirea TVA-ului pl?tit f?r? s? fie datorat.

42 Cu toate acestea trebuie s? se sublinieze c?, dac? în situa?ia în care TVA-ul a fost pl?tit efectiv c?tre trezoreria public? de furnizorul de servicii, restituirea TVA-ului de c?tre acesta din urm? beneficiarului serviciilor este imposibil? sau excesiv de dificil?, în special în caz de insolvabilitate a furnizorului de servicii respectiv, principiul efectivit?ii poate impune ca beneficiarul serviciilor s? î?i poat? îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorit?ilor fiscale. În acest caz, statele membre trebuie s? prevad? instrumentele ?i modalit?ile procedurale necesare pentru a permite beneficiarului respectiv s? recupereze taxa facturat? f?r? s? fie datorat?, în vederea respect?rii principiului efectivit?ii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 53).

43 În ?edin?a din fa?a Cur?ii, PORR a precizat c? unul dintre furnizorii de servicii care au emis facturile în discu?ie în litigiul principal f?cea sau f?cuse obiectul unei proceduri a falimentului. Sub rezerva verific?rilor care trebuie efectuate de instan?a de trimitere, o asemenea constatare este un indiciu c? ar putea fi imposibil sau excesiv de dificil pentru PORR s? ob?in? restituirea TVA-ului

facturat de acest furnizor f?r? s? fie datorat.

44 Trebuie s? se adauge c?, potrivit preciz?rilor instan?ei de trimitere, în afar? de faptul c? în spe?? nu exist? niciun indiciu de fraud?, furnizorii de servicii care au emis facturile în discu?ie în litigiul principal au pl?tit TVA-ul c?tre trezoreria public?, astfel încât aceasta din urm? nu a suferit un prejudiciu ca urmare a faptului c? aceste facturi au fost emise în mod eronat potrivit regimului obi?nuit de taxare, în locul tax?rii inverse.

45 În aceste condi?ii, în cazul în care restituirea c?tre PORR de c?tre furnizorii de servicii în discu?ie în litigiul principal a TVA-ului facturat f?r? s? fie datorat ar fi imposibil? sau excesiv de dificil?, în special în cazul insolvabilit??ii acestor furnizori, PORR ar trebui s? î?i poat? îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorit??ii fiscale. O asemenea cerere ar fi îns? distinct? de cererea de deducere a TVA-ului, care face obiectul litigiului principal.

46 În ceea ce prive?te, pe de alt? parte, problema ridicat? de instan?a de trimitere privind eventuala existen?? a unei obliga?ii a autorit??ii fiscale de a verifica dac? rectificarea facturilor în discu?ie ?i recuperarea de c?tre emiten?ii acestor facturi a taxei pl?tite f?r? s? fie datorat? c?tre trezoreria public? sunt posibile din punct de vedere legal, trebuie amintit c? litigiul principal prive?te respingerea de c?tre autoritatea fiscal? a unei cereri de deducere a TVA-ului, formulat? de destinatarul facturilor respective. Posibilitatea emiten?ilor unor asemenea facturi de a le rectifica sau de a recupera taxa pl?tit? c?tre trezoreria public? f?r? s? fie datorat? este, desigur, a?a cum s-a ar?tat la punctele 42-45 din prezenta hot?râre, un aspect care ar trebui verificat pentru a se stabili dac? destinatarul facturilor în cauz? trebuie s? poat? îndrepta o cerere de restituire direct împotriva autorit??ii fiscale. În schimb, acest aspect nu este relevant pentru a se controla conformitatea cu dreptul Uniunii a respingerii de c?tre autoritatea fiscal? a cererii de deducere a TVA-ului, formulat? de destinatarul facturilor vizate, într-o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal.

47 Rezult? c? în m?sura în care sistemul maghiar permite PORR s? recupereze TVA-ul pe care l-a achitat f?r? s? fie datorat emiten?ilor facturilor în cauz?, autoritatea fiscal? nu este obligat?, înainte de a respinge cererea de deducere a TVA-ului nici s? verifice dac? ace?ti emiten?i pot rectifica aceste facturi în temeiul reglement?rii na?ionale, nici s? dispun? o asemenea rectificare.

48 Din considera?iile care preced? rezult? c? Directiva 2006/112, precum ?i principiile neutralit??ii fiscale ?i efectivit??ii trebuie interpretate în sensul c? nu se opun unei practici a autorit??ii fiscale potrivit c?reia în lipsa suspiciunilor de fraud?, aceast? autoritate refuz? unei întreprinderi dreptul de deducere a TVA-ului achitat de aceast? întreprindere, ca beneficiar al serviciilor, f?r? s? fie datorat, furnizorului acestor servicii pe baza unei facturi întocmite de acesta din urm? potrivit normelor aferente regimului de taxare obi?nuit?, în timp ce opera?iunea relevant? intra sub inciden?a mecanismului de taxare invers?, f?r? ca autoritatea fiscal?,

– înainte de a refuza dreptul de deducere, s? examineze dac? emitentul acestei facturi eronate putea restitui destinatarului acesteia cuantumul TVA-ului achitat f?r? s? fie datorat ?i putea rectifica factura respectiv? în cadrul unei proceduri de autorevizuire, conform reglement?rii na?ionale aplicabile, pentru a recupera taxa pe care a pl?tit-o c?tre trezoreria public? f?r? s? fie datorat? sau

– s? decid? s? restituie ea îns??i destinatarului aceleia?i facturi taxa pe care acesta a achitat-o f?r? s? fie datorat? c?tre emitentul acesteia, pe care ulterior acesta din urm? a pl?tit-o c?tre trezoreria public? f?r? s? fie datorat?.

Aceste principii impun îns? ca în cazul în care restituirea de c?tre furnizorul serviciilor c?tre

beneficiarul acestora, a TVA-ului facturat f?r? s? fie datorat ar fi imposibil? sau excesiv de dificil?, în special în cazul insolabilit?ii furnizorului, beneficiarul serviciilor s? î?i poat? îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorit?ii fiscale.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

49 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul 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 zecea) declar?:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, precum ?i principiile propor?ionalit?ii, neutralit?ii fiscale ?i efectivit?ii trebuie interpretate în sensul c? nu se opun unei practici a autorit?ii fiscale potrivit c?reia în lipsa suspiciunilor de fraud?, aceast? autoritate refuz? unei întreprinderi dreptul de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? achitat? de aceast? întreprindere, ca beneficiar al serviciilor, f?r? s? fie datorat?, furnizorului acestor servicii pe baza unei facturi întocmite de acesta din urm? potrivit normelor aferente regimului obi?nuit al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA), în timp ce opera?iunea relevant? intra sub inciden?a mecanismului de taxare invers?, f?r? ca autoritatea fiscal?,

– înainte de a refuza dreptul de deducere, s? examineze dac? emitentul acestei facturi eronate putea restitui destinatarului acesteia cuantumul TVA-ului achitat f?r? s? fie datorat ?i putea rectifica factura respectiv? în cadrul unei proceduri de autorevizuire, conform reglement?rii na?ionale aplicabile, pentru a recupera taxa pe care a pl?tit-o c?tre trezoreria public? f?r? s? fie datorat? sau

– s? decid? s? restituie ea îns??i destinatarului aceleia?i facturi taxa pe care acesta a achitat-o f?r? s? fie datorat? c?tre emitentul acesteia, pe care ulterior acesta din urm? a pl?tit-o c?tre trezoreria public? f?r? s? fie datorat?.

Aceste principii impun îns? ca în cazul în care restituirea de c?tre furnizorul serviciilor c?tre beneficiarul acestora, a TVA-ului facturat f?r? s? fie datorat ar fi imposibil? sau excesiv de dificil?, în special în cazul insolabilit?ii furnizorului, beneficiarul serviciilor s? î?i poat? îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorit?ii fiscale.

Semn?turi

* Limba de procedur?: maghiara.