Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

6 septembre 2012 *

«Fiscalité — TVA — Directive 2006/112/CE — Article 9 — Notion d''assujetti' — Droit à déduction — Refus — Principe de neutralité fiscale — Émetteur de la facture radié du registre des entrepreneurs individuels — Émetteur de la facture ayant manqué à l'obligation de déclarer ses employés à l'administration fiscale — Obligation de l'assujetti de s'assurer du comportement régulier de l'émetteur de la facture à l'égard de l'administration fiscale»

Dans l'affaire C-324/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Legfelsőbb Bíróság (Hongrie), par décision du 21 avril 2011, parvenue à la Cour le 29 juin 2011, dans la procédure

Gábor Tóth

contre

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

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. J. Malenovský, Mme R. Silva de Lapuerta, MM. G. Arestis et T. von Danwitz (rapporteur), juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour M. Tóth, par Me M. G. Patakiné Schneider, ügyvéd,

— pour le gouvernement hongrois, par M. M. Fehér et Mme K. Szíjjártó, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. V. Bottka et A. Sipos, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure: le hongrois.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Tóth à la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Direction régionale des impôts de Hongrie du nord, relevant de l'administration nationale des impôts et des douanes), successeur en droit de l'Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (bureau fiscal local relevant du bureau fiscal de la région Nord-Hongrie de l'administration des contributions et du contrôle financier), au sujet du refus de celle-ci d'admettre la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée en amont sur des opérations considérées comme suspectes.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive 2006/112 soumet à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

4 L'article 9, paragraphe 1, de ladite directive dispose:

«Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. […]»

5 Aux termes de l'article 167 de la même directive, figurant sous le titre X de celle-ci, intitulé «Déductions», chapitre 1, lui-même intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», «[l]e droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible».

6 L'article 168, sous a), de la directive 2006/112 prévoit que, dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti.

7 L'article 178 de ladite directive, figurant sous le même titre X, chapitre 4, intitulé «Modalités d'exercice du droit à déduction», énonce:

«Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes:

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240;

[...]»

8 Selon l'article 213, paragraphe 1, premier alinéa, de la même directive, figurant sous le titre XI de celle-ci, intitulé «Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties», chapitre 2, lui-même intitulé «Identification», tout assujetti déclare le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti.

9 L'article 220, point 1, de la directive 2006/112, figurant sous ledit titre XI, chapitre 3, intitulé «Facturation», prévoit que tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie.

10 L'article 226 de la directive 2006/112 énumère les seules mentions qui, sans préjudice des dispositions particulières prévues par celle-ci, doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 de cette directive.

11 L'article 273 de ladite directive, figurant sous le même titre XI, chapitre 7, intitulé «Dispositions diverses», énonce:

«Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3.»

Le droit hongrois

12 L'article 32, paragraphe 1, sous a), de la loi LXXIV de 1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128, ci-après la «loi relative à la TVA»), prévoit qu'un assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe qu'il doit payer le montant de celle qu'un autre assujetti a mis à sa charge à l'occasion d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

13 Selon l'article 35, paragraphe 1, sous a), de ladite loi, sauf disposition contraire de la loi relative aux impôts, le droit à déduction ne peut être exercé qu'à la condition de disposer de documents dignes de foi prouvant le montant de la taxe comptabilisée en amont. Sont considérés comme tels les factures, les factures simplifiées et les documents qui tiennent lieu de facture, établis au nom de l'assujetti.

14 L'article 44, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA dispose:

«L'émetteur de la facture ou de la facture simplifiée est responsable de l'authenticité des informations qui y figurent. Les droits liés à l'imposition de l'assujetti qui figure en tant qu'acheteur dans le justificatif ne sauraient être remis en cause dès lors que celui-ci, en ce qui concerne le fait générateur de l'impôt, a pris toutes les précautions nécessaires en tenant compte des circonstances de la livraison de biens ou de la prestation de services.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15 En 2007, M. Tóth a effectué des travaux de construction pour des assujettis en recourant, en partie, à des sous-traitants, notamment à l'entrepreneur individuel M. L. Les contrats conclus entre ce dernier et M. Tóth prévoyaient l'obligation pour le sous-traitant de tenir un journal de chantier et d'établir un

certificat d'exécution des travaux. Selon les journaux de chantier, M. L. employait huit à quatorze personnes sur le chantier. La certification des travaux avait lieu au moment de la remise de ceux-ci par M. Tóth à ses clients. M. L. a émis, pour les travaux en cause, 20 factures que M. Tóth a acceptées et a inscrites dans sa comptabilité et dans ses déclarations fiscales. M. Tóth soutient qu'il réglait les factures en liquide.

16 M. L. ne s'est plus acquitté de ses obligations fiscales à partir de l'année 2003. Il n'avait pas non plus procédé à la déclaration de ses employés auprès de l'administration fiscale, ni à titre d'emploi principal ni à titre d'emploi intérimaire. Par décision définitive du 20 juin 2007, l'autorité municipale compétente a retiré à M. L. la carte d'entrepreneur individuel dont il était titulaire.

17 L'administration fiscale a inscrit à la charge de M. Tóth un supplément de TVA d'un montant de 5 600 000 HUF pour l'année 2007, au motif que la taxe contenue dans les factures émises par M. L. ne pouvait être déduite, étant donné que, à partir du 20 juin 2007, ce dernier ne pouvait plus être qualifié d'assujetti et que, dès lors, il ne pouvait plus, après cette date, émettre des factures valables. En outre, une partie des factures émises par M. L. porterait une date antérieure à celle de l'achat du bloc de factures dont elles sont tirées, à savoir le 7 septembre 2007. Enfin, M. Tóth aurait omis de se renseigner au sujet de la qualité au titre de laquelle les personnes effectuant le travail étaient présentes sur le chantier.

18 À la suite de la réclamation de M. Tóth contre cette décision, celle-ci a été confirmée par une décision du 8 janvier 2010 de la défenderesse au principal. Cette dernière a, notamment, considéré que, au moment de l'émission de 16 des 20 factures en cause, M. L. n'avait plus la qualité d'assujetti et, partant, il n'avait plus le droit de répercuter la taxe. Le fait que, au cours de l'année en cause, son numéro d'identification fiscale n'avait pas encore été radié du registre de l'administration fiscale serait dépourvu de pertinence à cet égard.

19 La Nógrád megyei bíróság (cour départementale de Nógrád) a rejeté le recours introduit par M. Tóth contre la décision de la défenderesse au principal par une décision du 9 juin 2010. Ce rejet était fondé sur le fait que la qualité d'assujetti de M. L. a pris fin le 20 juin 2007 et que, pour cette raison, il n'avait plus le droit de répercuter la TVA. En ce qui concerne les factures émises par M. L. avant cette date, cette juridiction a constaté que ce dernier ne disposait pas de travailleurs déclarés ou intérimaires, de sorte qu'il n'a pas été prouvé que les travaux en cause ont bien été effectués par lui. En outre, M. Tóth n'aurait pas vérifié si le service mentionné sur la facture avait effectivement été fourni par l'émetteur de la facture ni si les personnes effectuant le travail sur le chantier étaient des employés ou des travailleurs intérimaires occupés par M. L.

20 M. Tóth a formé un pourvoi contre ladite décision de rejet de la Nógrád megyei bíróság devant la juridiction de renvoi. Celle-ci doute, d'une part, que le droit à déduction puisse être limité en raison du fait que l'émetteur de la facture avait été radié du registre des entrepreneurs. D'autre part, cette juridiction se demande s'il est possible de considérer que M. Tóth savait ou aurait dû savoir qu'il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA au sens du point 59 de l'arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161), étant donné qu'il ne s'est pas soucié de savoir si les personnes exécutant le travail se trouvaient dans une relation juridique avec l'émetteur de la facture.

21 Estimant que la solution du litige au principal dépend de l'interprétation du droit de l'Union, la Legfelsőbb Bíróság (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'interprétation du droit selon laquelle le destinataire de la facture ne peut faire valoir son droit à déduction lorsque le greffier de la municipalité retire la carte d'entrepreneur individuel de l'émetteur de la facture avant l'exécution du contrat ou l'émission de la facture n'est-elle pas contraire au principe de neutralité fiscale (article 9 de la directive [2006/112])?

2) La circonstance que l'entrepreneur individuel émetteur de la facture n'a pas déclaré les travailleurs occupés par lui ('travail au noir') et que, pour cette raison, l'autorité fiscale a constaté qu"il ne dispose pas de travailleurs déclarés' peut-elle avoir pour effet, du point de vue du principe de neutralité fiscale, que le destinataire de la facture ne peut plus bénéficier du droit de déduire la taxe?

3) Faut-il considérer comme une négligence du destinataire de la facture le fait qu'il n'a pas vérifié si les travailleurs occupés sur le lieu de l'accomplissement du travail se trouvaient dans une relation juridique avec l'émetteur de la facture ou si l'émetteur de la facture avait rempli son obligation fiscale de déclaration ou autre à l'égard de ces travailleurs? Faut-il considérer ce comportement comme une circonstance objective au regard de laquelle le destinataire de la facture savait ou devait savoir qu'il participait à une opération visant à frauder la TVA?

4) La juridiction nationale peut-elle prendre en considération les circonstances précitées dans le cadre de son appréciation, en tenant compte du principe de neutralité fiscale, lorsque, sur la base d'un examen global de l'ensemble des circonstances, elle parvient à la conclusion que l'opération n'a pas été réalisée entre les parties mentionnées sur la facture?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

22 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112 et le principe de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la TVA due ou acquittée pour des services qui lui ont été fournis, au motif que la carte d'entrepreneur individuel de l'émetteur de la facture a été retirée à ce dernier avant qu'il ait fourni les services en cause ou émis la facture correspondante.

23 Selon une jurisprudence constante, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union (voir, notamment, arrêts du 25 octobre 2001, Commission/Italie, C-78/00, Rec. p. I-8195, point 28; du 10 juillet 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, point 14, ainsi que du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, point 37).

24 Ainsi que la Cour l'a itérativement souligné, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43; Kittel et Recolta Recycling, précité, point 47, ainsi que Mahagében et Dávid, précité, point 38).

25 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêts Gabalfrisa e.a., précité, point 44; du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, point 78, ainsi que Mahagében et Dávid, précité, point 39).

26 En ce qui concerne les conditions matérielles requises pour la naissance du droit à déduction, il ressort de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que les biens ou services invoqués pour fonder ce droit doivent être utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens ou services doivent être fournis par un autre assujetti.

27 S'agissant de l'affaire au principal, il ressort de la décision de renvoi que les services en cause ont été utilisés en aval par le requérant au principal pour les besoins de ses opérations taxées.

28 Quant à la qualité d'assujetti de l'émetteur de la facture afférente auxdits services, il convient de rappeler la définition de cette notion prévue à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

29 Selon le premier alinéa de ladite disposition, est considéré comme «assujetti» quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. En vertu du second alinéa de la même disposition, est considérée comme «activité économique» toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.

30 Il en résulte que la notion d'«assujetti» est définie de manière large, en se fondant sur des circonstances factuelles. En revanche, il ne ressort pas dudit article 9, paragraphe 1, que la qualité d'assujetti dépend d'une quelconque autorisation ou licence octroyée par l'administration afin d'exercer une activité économique.

31 Certes, l'article 213, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 dispose que tout assujetti déclare le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti. Toutefois, nonobstant l'importance pour le bon fonctionnement du système de la TVA d'une telle déclaration, celle-ci ne saurait constituer une condition supplémentaire requise pour la reconnaissance de la qualité d'assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la même directive, étant donné que cet article 213 figure sous le titre XI de celle-ci, chapitre 2, intitulé «Identification».

32 En outre, la Cour a déjà jugé qu'un éventuel manquement par le prestataire de services à l'obligation de déclarer le commencement de son activité imposable ne saurait remettre en cause le droit à déduction du destinataire des services fournis en ce qui concerne la TVA acquittée pour ceux-ci. Dès lors, ledit destinataire bénéficie du droit à déduction même si le prestataire de services est un assujetti qui n'est pas enregistré aux fins de la TVA, lorsque les factures relatives aux services fournis comportent toutes les informations exigées par l'article 226 de la directive 2006/112, en particulier celles nécessaires pour l'identification de la personne ayant établi lesdites factures et la nature desdits services (voir arrêt du 22 décembre 2010, Dankowski, C-438/09, Rec. p. I-14009, points 33, 36 et 38).

33 Il en résulte que les autorités fiscales ne sauraient refuser le droit à déduction au motif que l'émetteur de la facture ne dispose plus d'une carte d'entrepreneur individuel et que, dès lors, il n'a plus le droit d'utiliser son numéro d'identification fiscale, lorsque cette facture comporte toutes les informations énoncées à l'article 226 de la directive 2006/112.

34 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que la directive 2006/112 et le principe de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la TVA due ou acquittée pour des services qui lui ont été fournis, au seul motif que la carte d'entrepreneur individuel de l'émetteur de la facture a été retirée à ce dernier avant qu'il ait fourni les services en cause ou émis la facture correspondante, lorsque cette dernière comporte toutes les informations exigées par l'article 226 de cette directive, en particulier celles nécessaires à l'identification de la personne ayant établi ladite facture et la nature des services fournis.

Sur la deuxième question

35 Par cette question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112 et le principe de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la TVA due ou acquittée pour des services qui lui ont été fournis, au motif que l'émetteur de la facture afférente à ces services n'a pas déclaré les travailleurs qu'il occupait.

36 En se référant à un prestataire de services ayant commis l'irrégularité consistant à ne pas déclarer les travailleurs qu'il occupait de sorte que ceux-ci ont effectué du travail non déclaré lors de la fourniture des services en cause, cette question vise une situation analogue à celle en cause au principal dans l'affaire C-142/11, ayant donné lieu à l'arrêt Mahagében et Dávid, précité.

37 Dans cet arrêt, la Cour s'est fondée, d'une part, sur les principes régissant le droit à déduction et, d'autre part, sur la jurisprudence relative au refus d'obtenir le bénéfice des droits qui sont invoqués frauduleusement ou abusivement (voir arrêt Mahagében et Dávid, précité, points 37 à 42 et 46 à 48).

38 La Cour a conclu, sur cette base, que la directive 2006/112 s'oppose à une pratique nationale en vertu de laquelle l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit à déduction de la TVA, au motif que l'émetteur de la facture afférente aux services fournis a commis des irrégularités, sans que cette autorité établisse, au vu d'éléments objectifs, que l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par ledit émetteur ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de prestations (voir arrêt Mahagében et Dávid, précité, point 50).

39 Dès lors, il convient de répondre à la deuxième question que la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à ce que l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la TVA due ou acquittée pour des services qui lui ont été fournis, au motif que l'émetteur de la facture afférente à ces services n'a pas déclaré les travailleurs qu'il occupait, sans que cette autorité établisse, au vu d'éléments objectifs, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par ledit émetteur ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de prestations.

Sur la troisième question

40 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens que le fait que l'assujetti n'a pas vérifié si les travailleurs occupés sur le chantier se trouvaient dans une relation juridique avec l'émetteur de la facture ou si cet émetteur avait déclaré ces travailleurs constitue une circonstance objective de nature à permettre de conclure que le destinataire de la facture savait ou devait savoir qu'il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA.

41 Cette question vise une situation analogue à celle en cause au principal dans l'affaire C-80/11, ayant donné lieu à l'arrêt Mahagében et Dávid, précité.

42 Aux points 53 et 54 dudit arrêt, la Cour a, tout d'abord, rappelé la jurisprudence selon laquelle les opérateurs qui prennent toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne sont pas impliquées dans une fraude, qu'il s'agisse d'une fraude à la TVA ou d'autres fraudes, doivent pouvoir se fier à la légalité de ces opérations sans risquer de perdre leur droit à déduire la TVA acquittée en amont. En outre, aux points 55 à 57 et 62 à 65 du même arrêt, la Cour a tenu compte, respectivement, de l'article 273 de la directive 2006/112 et du fait qu'il incombe, en principe, aux autorités fiscales d'effectuer les contrôles nécessaires auprès des assujettis afin de détecter des irrégularités et des fraudes à la TVA ainsi que d'infliger des sanctions à l'assujetti ayant commis ces irrégularités ou ces fraudes.

43 La Cour a conclu, sur cette base, que la directive 2006/112 s'oppose à une pratique nationale en vertu de laquelle l'autorité fiscale refuse le droit à déduction au motif que l'assujetti ne s'est pas assuré que l'émetteur de la facture afférente aux biens au titre desquels l'exercice du droit à déduction est demandé avait la qualité d'assujetti, qu'il disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il avait rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, bien que les conditions matérielles et formelles prévues par la directive 2006/112 pour l'exercice du droit à déduction soient réunies et que l'assujetti ne disposât pas d'indices justifiant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude dans la sphère dudit émetteur (voir arrêt Mahagében et Dávid, précité, point 66).

44 Cette conclusion relative à une livraison de biens s'applique également dans le cas d'une prestation de services en ce qui concerne la question de savoir s'il peut être considéré que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que la prestation invoquée pour fonder son droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par l'émetteur de la facture, au motif qu'il n'a pas vérifié si l'émetteur de la facture disposait du personnel nécessaire pour être en mesure de fournir les services en cause, si cet émetteur avait rempli ses obligations de déclaration concernant ce personnel et si le personnel dudit émetteur avait effectué les travaux en cause.

45 En conséquence, il convient de répondre à la troisième question que la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens que le fait que l'assujetti n'a pas vérifié si les travailleurs occupés sur le chantier se trouvaient dans une relation juridique avec l'émetteur de la facture ou si cet émetteur avait déclaré ces travailleurs ne constitue pas une circonstance objective de nature à permettre de conclure que le destinataire de la facture savait ou devait savoir qu'il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA, lorsque ce destinataire ne disposait pas d'indices justifiant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude dans la sphère dudit émetteur. Dès lors, le droit à déduction ne saurait être refusé en raison dudit fait, alors même que les conditions matérielles et formelles prévues par ladite directive pour l'exercice de ce droit sont réunies.

Sur la quatrième question

46 Par cette question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112 et le principe de neutralité fiscale s'opposent à ce qu'elle prenne en considération les circonstances mentionnées dans les trois premières questions lorsqu'elle conclut, sur la base d'un examen global de l'ensemble des circonstances de l'espèce, que, en fait, l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction n'a pas été réalisée entre les parties mentionnées sur la facture.

47 Selon la décision de renvoi, il n'est pas contesté que le requérant au principal souhaitant exercer le droit à déduction a la qualité d'assujetti et qu'il a fourni des travaux de construction pour d'autres assujettis et, donc, une prestation de services imposable. Étant donné que cet assujetti a effectué ces travaux non pas à l'aide de son propre personnel, mais en faisant appel à des sous-traitants, les services en cause lui ont été fournis par un autre opérateur et il les a utilisés en aval pour les besoins de ses propres opérations taxées.

48 En outre, il découle de la décision de renvoi que le requérant au principal a conclu un contrat avec M. L. pour la réalisation des travaux en cause et qu'il a présenté des factures émises par ce dernier, portant sur ces travaux et comportant toutes les informations exigées par la directive 2006/112. La décision de renvoi ne contient aucune précision de nature à laisser entendre que le requérant au principal se serait livré lui-même à des manipulations telles que la présentation de fausses déclarations ou l'établissement de factures irrégulières.

49 Dans ces circonstances, il apparaît que la quatrième question vise une situation dans laquelle les services en cause ont été réalisés non pas par le personnel de l'émetteur de la facture, mais par celui d'un autre opérateur, ce qui peut être la conséquence tant d'une dissimulation frauduleuse du prestataire de services que du simple recours à un autre sous-traitant. Or, il ne ressort pas de la décision de renvoi que cette question remette en cause la prémisse sur laquelle les première à troisième questions sont fondées, à savoir que, dans l'affaire au principal, les conditions matérielles et formelles prévues par la directive 2006/112 pour la naissance et l'exercice du droit à déduction sont réunies.

50 Certes, lorsque l'autorité fiscale fournit des indices concrets relatifs à l'existence d'une fraude, ni la directive 2006/112 ni le principe de neutralité fiscale ne s'opposent à ce que la juridiction nationale vérifie, dans le cadre d'un litige entre l'assujetti et l'autorité fiscale portant sur le refus du droit à déduction, si l'émetteur de la facture a effectué lui-même l'opération en cause et que, à cette fin, elle prenne en compte l'ensemble des circonstances de l'espèce, y compris celles mentionnées dans les première et deuxième questions posées par la juridiction de renvoi.

51 Toutefois, force est de constater qu'une telle vérification ne saurait remettre en cause les considérations qui constituent le fondement des réponses données aux trois premières questions, à moins que l'autorité fiscale n'établisse, au vu d'éléments objectifs, que l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par l'émetteur de la facture ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de prestations.

52 Cette conclusion est corroborée par l'arrêt du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Rec. p. I-771, points 27 et 29), concernant l'exonération de la TVA afférente à une livraison de biens à l'exportation en dehors de l'Union européenne, dans lequel la Cour a jugé qu'un fournisseur doit pouvoir se fier à la légalité de l'opération qu'il entreprend sans risquer de perdre son droit à l'exonération de la TVA lorsqu'il est dans l'incapacité de se rendre compte, même en déployant toute la diligence d'un commerçant avisé, que les conditions de l'exonération n'étaient en réalité pas remplies, en raison de la falsification de la preuve de l'exportation présentée par l'acheteur.

53 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la quatrième question que, lorsque l'autorité fiscale fournit des indices concrets relatifs à l'existence d'une fraude, la directive 2006/112 et le principe de neutralité fiscale ne s'opposent pas à ce que la juridiction nationale vérifie, sur la base d'un examen global de l'ensemble des circonstances de l'espèce, si l'émetteur de la facture a effectué lui-même l'opération en cause. Toutefois, dans une situation telle que celle en cause au principal, le droit à déduction ne saurait être refusé que lorsqu'il est établi par l'autorité fiscale, au vu d'éléments objectifs, que le destinataire de la facture savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par ledit émetteur ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de prestations.

Sur les dépens

54 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

1) **La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, et le principe de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour des services qui lui ont été fournis, au seul motif que la carte d'entrepreneur individuel de l'émetteur de la facture a été retirée à ce dernier avant qu'il ait fourni les services en cause ou émis la facture correspondante, lorsque cette dernière comporte toutes les informations exigées par l'article 226 de cette directive, en particulier celles nécessaires à l'identification de la personne ayant établi ladite facture et la nature des services fournis.**

2) **La directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à ce que l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour des services qui lui ont été fournis, au motif que l'émetteur de la facture afférente à ces services n'a pas déclaré les travailleurs qu'il occupait, sans que cette autorité établisse, au vu d'éléments objectifs, que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par ledit émetteur ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de prestations.**

3) **La directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens que le fait que l'assujetti n'a pas vérifié si les travailleurs occupés sur le chantier se trouvaient dans une relation juridique avec l'émetteur de la facture ou si cet émetteur avait déclaré ces travailleurs ne constitue pas une circonstance objective de nature à permettre de conclure que le destinataire de la facture savait ou devait savoir qu'il participait à une opération impliquée dans une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque ce destinataire ne disposait pas d'indices justifiant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude dans la sphère dudit émetteur. Dès lors, le droit à déduction ne saurait être refusé en raison dudit fait, alors même que les conditions matérielles et formelles prévues par ladite directive pour l'exercice de ce droit sont réunies.**

4) **Lorsque l'autorité fiscale fournit des indices concrets relatifs à l'existence d'une fraude, la directive 2006/112 et le principe de neutralité fiscale ne s'opposent pas à ce que la juridiction nationale vérifie, sur la base d'un examen global de l'ensemble des circonstances de l'espèce, si l'émetteur de la facture a effectué lui-même l'opération en cause. Toutefois, dans une situation telle que celle en cause au principal, le droit à déduction ne saurait être refusé que lorsqu'il est établi par l'autorité fiscale, au vu d'éléments objectifs, que le destinataire de la facture savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par ledit émetteur ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de prestations.**

Signatures