HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

6 septembrie 2012 *

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

În cauza C-324/11,

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

Gábor Tóth

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Tóth, de G. Patakiné Schneider, ügyvéd;

— pentru guvernul maghiar, de M. Fehér și de K. Szíjjártó, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de V. Bottka și de A. Sipos, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: maghiara.

Hotărâre

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

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

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

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

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

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

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

6 Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului pe care are obligația de a-l plăti TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau care urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.

7 Articolul 178 din directiva menționată, care face parte din același titlu X, capitolul 4, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere", prevede:

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

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]”

8 Potrivit articolului 213 alineatul (1) primul paragraf din aceeași directivă, care face parte din titlul XI din aceasta, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, capitolul 2, acesta intitulat, la rândul său, „Identificare”, orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

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

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

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

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul maghiar

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

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

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

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

Acțiunea principală și întrebările preliminare

15 În anul 2007, domnul Tóth a efectuat lucrări de construcții pentru anumite persoane impozabile, recurgând, în parte, la subcontractanți, printre alții la întreprinzătorul individual L. Contractele încheiate între acesta din urmă și domnul Tóth prevedeau obligația subcontractantului de a ține un registru de șantier și de a întocmi un certificat de executare a lucrărilor. Potrivit registrelor de șantier, domnul L. avea opt până la paisprezece persoane angajate pe șantier. Certificarea lucrărilor avea loc la momentul predării acestora de către domnul Tóth clienților săi. Domnul L. a emis, pentru lucrările în cauză, 20 de facturi pe care domnul Tóth le-a acceptat și le-a înregistrat în contabilitatea sa și în declarațiile sale fiscale. Domnul Tóth susține că achita facturile în lichid.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

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

23 Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, punctul 37).

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

25 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 78, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 39).

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

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

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

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

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

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

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

33 Rezultă că autoritățile fiscale nu pot refuza dreptul de deducere pentru motivul că emitentul facturii nu mai dispune de o autorizație de întreprinzător individual și că, în consecință, nu mai are dreptul de a-și utiliza numărul de înregistrare fiscală atunci când această factură cuprinde toate informațiile prevăzute la articolul 226 din Directiva 2006/112.

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

Cu privire la a doua întrebare

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

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

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

38 Curtea a concluzionat, în acest temei, că Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații (a se vedea Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 50).

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

Cu privire la a treia întrebare

40 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că faptul că persoana impozabilă nu a verificat dacă există un raport juridic între lucrătorii folosiți pe șantier și emitentul facturii sau dacă emitentul facturii a declarat acești lucrători constituie o circumstanță obiectivă de natură să permită să se concluzioneze că destinatarul facturii știa sau trebuia să știe că lua parte la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul.

41 Această întrebare privește o situație similară cu cea din acțiunea principală din cauza C-80/11, în care s-a pronunțat Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior.

42 La punctele 53 și 54 din hotărârea menționată, mai întâi, Curtea a amintit jurisprudența potrivit căreia operatorii care iau toate măsurile care pot fi pretinse în mod rezonabil de la un operator pentru a se asigura că operațiunile lor nu sunt implicate într-o fraudă, indiferent dacă este vorba de o fraudă privind TVA-ul sau de alte fraude, trebuie să se poată baza pe legalitatea acestor operațiuni fără a risca să piardă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte. În plus, la punctele 55-57 și 62-65 din aceeași hotărâre, Curtea a ținut seama de articolul 273 din Directiva 2006/112 și, respectiv, de faptul că, în principiu, revine autorităților fiscale sarcina să efectueze controalele necesare pe lângă persoanele impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude.

43 Curtea a concluzionat, în acest temei, că Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat (a se vedea Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 66).

44 Această concluzie referitoare la o livrare de bunuri se aplică de asemenea în cazul unei prestări de servicii în ceea ce privește aspectul dacă se poate considera că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că prestația invocată pentru a justifica dreptul său de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii, pentru motivul că nu a verificat dacă emitentul facturii dispunea de personalul necesar pentru a fi în măsură să furnizeze serviciile în cauză, dacă acest emitent își îndeplinise obligațiile de declarare referitoare la acest personal și dacă personalul emitentului menționat efectuase lucrările în cauză.

45 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că faptul că persoana impozabilă nu a verificat dacă există un raport juridic între lucrătorii folosiți pe șantier și emitentul facturii sau dacă emitentul facturii a declarat acești lucrători nu constituie o circumstanță obiectivă de natură să permită să se concluzioneze că destinatarul facturii știa sau trebuia să știe că lua parte la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, în cazul în care acest destinatar nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat. În consecință, dreptul de deducere nu poate fi refuzat din cauza faptului menționat, atât timp cât condițiile de fond și de formă prevăzute de directiva menționată pentru exercitarea acestui drept sunt întrunite.

Cu privire la a patra întrebare

46 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale se opun ca aceasta să ia în considerare circumstanțele menționate în primele trei întrebări atunci când concluzionează, în temeiul unei examinări globale a tuturor circumstanțelor speței, că, în fapt, operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere nu a fost realizată între părțile menționate pe factură.

47 Potrivit deciziei de trimitere, nu se contestă că recurentul din acțiunea principală care dorește să exercite dreptul de deducere are calitatea de persoană impozabilă și că acesta a prestat lucrări de construcții pentru alte persoane impozabile și, așadar, a efectuat o prestare de servicii impozabilă. Dat

fiind că această persoană impozabilă nu a efectuat aceste lucrări cu ajutorul propriului personal, ci făcând apel la subcontractanți, serviciile în cauză i-au fost furnizate de un alt operator și le-a utilizat în aval în scopul operațiunilor sale taxabile.

48 În plus, din decizia de trimitere reiese că recurentul din acțiunea principală a încheiat un contrat cu domnul L. pentru realizarea lucrărilor în cauză și că a prezentat facturi emise de acesta din urmă, care priveau aceste lucrări și care cuprindeau toate informațiile impuse de Directiva 2006/112. Decizia de trimitere nu conține nicio precizare de natură să lase să se înțeleagă că recurentul din acțiunea principală ar fi efectuat el însuși manipulări precum prezentarea de declarații false sau întocmirea de facturi ilegale.

49 În aceste împrejurări, rezultă că a patra întrebare privește o situație în care serviciile în cauză nu au fost realizate de personalul emitentului facturii, ci de cel al unui alt operator, ceea ce poate fi consecința atât a unei disimulări frauduloase a prestatorului de servicii, cât și a simplei recurgeri la un alt subcontractant. Or, din decizia de trimitere nu reiese că această întrebare pune în discuție premisa pe care se întemeiază prima, a doua și a treia întrebare, și anume că, în acțiunea principală, condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru nașterea și exercitarea dreptului la deducere sunt întrunite.

50 Desigur, atunci când autoritatea fiscală furnizează indicii concrete privind existența unei fraude, nici Directiva 2006/112, nici principiul neutralității fiscale nu se opun ca instanța națională să verifice, în cadrul unui litigiu între persoana impozabilă și autoritatea fiscală care are ca obiect refuzul dreptului de deducere, dacă emitentul facturii a efectuat el însuși operațiunea în cauză și ca, în acest scop, aceasta să ia în considerare toate circumstanțele speței, inclusiv pe cele menționate în prima și în a doua întrebare adresate de instanța de trimitere.

51 Cu toate acestea, trebuie să se constate că o astfel de verificare nu poate repune în discuție considerațiile care reprezintă fundamentul răspunsurilor date la primele trei întrebări, cu excepția cazului în care autoritatea fiscală dovedește, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

52 Această concluzie se coroborează cu Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Rep., p. I-771, punctele 27 și 29), privind scutirea de TVA-ul aferent a unei livrări de bunuri la export în afara Uniunii Europene, în care Curtea a statuat că un furnizor trebuie să poată conta pe legalitatea operațiunii pe care o întreprinde fără a risca să își piardă dreptul la scutirea de TVA atunci când nu își poate da seama, chiar cu toată diligența unui comerciant avizat, că în realitate nu erau îndeplinite condițiile de scutire, din cauza falsificării probei exportului prezentate de client.

53 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că, atunci când autoritatea fiscală furnizează indicii concrete privind existența unei fraude, Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale nu se opun ca instanța națională să verifice, în temeiul unei examinări globale a tuturor circumstanțelor speței, dacă emitentul facturii a efectuat el însuși operațiunea în cauză. Cu toate acestea, într-o situație precum cea din acțiunea principală, dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când autoritatea fiscală dovedește, având în vedere elemente obiective, că destinatarul facturii știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) **Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate numai pentru motivul că autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă, atunci când aceasta din urmă cuprinde toate informațiile impuse la articolul 226 din această directivă, în special pe cele necesare identificării persoanei care a întocmit factura respectivă și a naturii serviciilor prestate.**

2) **Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucrătorii pe care îi folosea, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau trebuia să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.**

3) **Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că faptul că persoana impozabilă nu a verificat dacă există un raport juridic între lucrătorii folosiți pe șantier și emitentul facturii sau dacă emitentul facturii a declarat acești lucrători nu constituie o circumstanță obiectivă de natură să permită să se concluzioneze că destinatarul facturii știa sau trebuia să știe că lua parte la o operațiune implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, în cazul în care acest destinatar nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat. În consecință, dreptul de deducere nu poate fi refuzat din cauza faptului menționat, atât timp cât condițiile de fond și de formă prevăzute de directiva menționată pentru exercitarea acestui drept sunt întrunite.**

4) **Atunci când autoritatea fiscală furnizează indicii concrete privind existența unei fraude, Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale nu se opun ca instanța națională să verifice, în temeiul unei examinări globale a tuturor circumstanțelor speței, dacă emitentul facturii a efectuat el însuși operațiunea în cauză. Cu toate acestea, într-o situație precum cea din acțiunea principală, dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când autoritatea fiscală dovedește, având în vedere elemente obiective, că destinatarul facturii știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.**

Semnături