HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

26 aprilie 2017*

„Trimitere preliminară — Examinare din oficiu a unui motiv întemeiat pe încălcarea dreptului Uniunii — Principiile echivalenței și efectivității — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Drept de deducere a taxei achitate în amonte — Sistemul taxării inverse — Articolul 199 alineatul (1) litera (g) — Aplicare numai în cazul bunurilor imobile — Plată nedatorată a taxei de către cumpărătorul unor bunuri către vânzător ca urmare a unei facturi emise în mod eronat — Decizie a autorității fiscale de constatare a unei datorii fiscale în sarcina cumpărătorului unor bunuri, de refuz al plății deducerii solicitate de acesta și prin care i se aplică acestuia o amendă fiscală”

În cauza C-564/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Tribunalul de Contencios Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Kecskemét, Ungaria), prin decizia din 7 octombrie 2015, primită de Curte la 4 noiembrie 2015, în procedura

Tibor Farkas

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii E. Juhász și C. Vajda, doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 septembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul maghiar, de M. M. Tátrai, de M. Z. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți;

— pentru guvernul estonian, de K. Kraavi-Käerdi, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de L. Havas, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 noiembrie 2016,

* Limba de procedură: maghiara.

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 neutralității fiscale și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Tibor Farkas, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția Generală Fiscală pentru Regiunea Alföld-Sud din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria, denumită în continuare „administrația fiscală maghiară”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie a acesteia din urmă prin care s-a constatat o datorie fiscală în sarcina lui și căruia i s-a aplicat o amendă fiscală ca urmare a neaplicării unor dispoziții naționale privind sistemul de taxare inversă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit considerentului (42) al Directivei 2006/112, „[e]ste necesar ca statele membre să fie în măsură, în anumite cazuri, să desemneze destinatarul livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii ca persoană obligată la plata TVA. Această măsură permite statelor membre să simplifice normele și să combată evaziunea fiscală și frauda din sectoarele identificate și privind anumite tipuri de operațiuni”.

4 Articolul 167 din această directivă prevede:

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

5 Articolul 168 litera (a) 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) [taxa pe valoarea adăugată (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;

[…]”

6 Articolul 178 literele (a) și (f) din Directiva 2006/112 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 mărfuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[…]

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

7 Conform articolului 193 din Directiva 2006/112, TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și cu articolul 202 din această directivă.

8 Articolul 199 alineatul (1) litera (g) din directiva menționată prevede:

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

[…]

(g) livrarea unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de vânzare silită.

[…]”

9 Articolul 226 punctul (11a) 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 de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[…]

(11a) în cazul în care clientul este obligat la plata TVA, mențiunea «taxare inversă».”

10 Potrivit articolului 395 din această directivă:

„(1) Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA-ului sau al prevenirii anumitor forme de evaziune sau de fraudă.

[…]

(2) Un stat membru care dorește să introducă măsurile prevăzute la alineatul (1) trimite o cerere Comisiei și îi furnizează acesteia toate datele necesare. […]

Odată ce Comisia dispune de toate informațiile pe care le consideră necesare pentru evaluarea cererii, aceasta informează, în consecință, statul membru solicitant în termen de o lună și transmite cererea, în limba de origine, celorlalte state membre.

(3) În termen de trei luni de la transmiterea notificării prevăzute la alineatul (2) al doilea paragraf, Comisia prezintă Consiliului fie o propunere corespunzătoare, fie, în cazul în care cererea privind derogarea ridică obiecții din partea sa, o comunicare în care sunt expuse obiecțiile sale.

(4) În orice caz, procedura stabilită la alineatele (2) și (3) se încheie în termen de opt luni de la primirea cererii de către Comisie.”

Dreptul maghiar

11 Articolul 142 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:

„(1) Taxa trebuie achitată de persoana care achiziționează bunul sau de beneficiarul serviciului:

[…]

g) în cazul livrării de bunuri de capital aparținând unei întreprinderi sau al altor livrări de bunuri sau prestări de servicii cu o valoare de piață mai mare de 100 000 de forinți maghiari [HUF (aproximativ 324 de euro)] la momentul executării, dacă persoana impozabilă supusă executării respective face obiectul unei proceduri de faliment sau al altei proceduri prin care se stabilește cu titlu definitiv insolvabilitatea acesteia;

[…]

(7) În cazul aplicării alineatului (1), vânzătorul bunurilor sau prestatorul serviciului are obligația să emită o factură care nu cuprinde nici cuantumul taxei în aval, nici cota prevăzută la articolul 83.

[…]”

12 Articolul 169 litera n) din Legea privind TVA-ul prevede:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele mențiuni:

[…]

n) mențiunea «taxare inversă», în cazul în care persoana supusă la plata TVA-ului este clientul;

[…]”

13 Articolul 170 alineatele (1) și (2) din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind organizarea impozitării), în versiunea sa aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind Codul de procedură fiscală”), prevede:

„(1) În caz de neplată parțială a impozitului, se plătește o amendă fiscală. Cu excepția unei dispoziții contrare a prezentei legi, cuantumul amenzii se ridică la 50 % din suma neplătită. Cuantumul amenzii se ridică la 200 % din suma neplătită dacă diferența în raport cu suma care trebuie plătită este legată de disimularea veniturilor sau de falsificarea ori de distrugerea unor elemente de probă, a registrelor contabile sau a înregistrărilor. O amendă fiscală este de asemenea aplicată de autoritățile fiscale în cazul în care contribuabilul introduce, fără a avea dreptul, o cerere de ajutor sau de rambursare a impozitului sau o declarație referitoare la un activ, la un ajutor sau la o rambursare și în cazul în care administrația a constatat inexistența dreptului contribuabilului în acest sens înainte de alocare. În acest caz, cuantumul amenzii este egal cu cuantumul solicitat în mod necuvenit.

(2) În cazul taxării inverse, diferența de impozit instituită în sarcina contribuabilului trebuie considerată neplată parțială a impozitului numai dacă diferența respectivă nu a fost plătită înainte de scadență sau dacă a beneficiat de un ajutor bugetar. […]”

14 Potrivit articolului 171 din Legea privind codul de procedură fiscală:

„(1) Amenda poate fi redusă sau chiar anulată, fie din oficiu, fie la cerere, în cazul unor împrejurări care pot fi considerate excepționale și care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă sau reprezentantul acesteia, angajatul său, membrul acesteia sau mandatarul său care se află la originea datoriei fiscale a acționat cu discernământul care putea fi așteptat din partea acestuia în situația dată. Reducerea amenzii se stabilește ținând seama de toate împrejurările cazului, în special amploarea datoriei fiscale, împrejurările apariției acesteia, gravitatea și frecvența comportamentului ilegal al persoanei impozabile (acțiune sau omisiune).

(2) Nu este necesară reducerea amenzii, nici din oficiu, nici la cerere, în cazul în care datoria fiscală este legată de disimularea veniturilor, de falsificarea sau de distrugerea unor documente justificative, a unor conturi sau înregistrări.

[…]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 În cadrul unei proceduri de licitație electronică organizată de autoritățile fiscale, domnul Farkas a achiziționat un hangar mobil de la o societate cu răspundere limitată, debitoarea unei creanțe fiscale. Vânzătorul în cauză a emis factura, cuprinzând TVA-ul aferent acestei operațiuni, în conformitate cu normele aplicabile pentru regimul obișnuit de taxare. Atunci când domnul Farkas a plătit prețul de vânzare stabilit prin licitație, acesta a achitat TVA-ul indicat de vânzătorul respectiv, care a virat taxa administrației fiscale maghiare.

16 Domnul Farkas a solicitat deducerea în aval a TVA-ului înscris în această factură. În consecință, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Direcția Fiscală a regiunii Bács-Kiskun din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) a efectuat verificări ale rambursărilor solicitate de domnul Farkas în declarațiile privind TVA-ul aferente celui de al patrulea trimestru al anului 2012. Această autoritate fiscală a constatat că normele care reglementează sistemul taxării inverse, în sensul articolului 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul, potrivit cărora îi revenea domnului Farkas, în calitate de cumpărător al bunului, obligația de a plăti TVA-ul direct către trezoreria publică, nu fuseseră respectate. Printr-o decizie din 11 iulie 2014, confirmată printr-o decizie din 7 noiembrie 2014, administrația fiscală maghiară a constatat în consecință, în sarcina domnului Farkas, o diferență fiscală de 744 000 HUF (aproximativ 2 400 de euro), a respins cererea acestuia de rambursare a TVA-ului plătit vânzătorului în discuție și l-a obligat să plătească o amendă fiscală în cuantum de 372 000 HUF (aproximativ 1 200 de euro).

17 Domnul Farkas susține că administrația fiscală maghiară i-a respins dreptul de deducere a TVA-ului ca urmare a unui viciu de formă, întrucât factura în cauză fusese emisă potrivit regimului obișnuit de taxare, iar nu potrivit regimului de taxare inversă, și a încălcat astfel dreptul Uniunii. El apreciază că decizia prin care este obligat să suporte diferența de taxă este nejustificată, având în vedere că vânzătorul în cauză a plătit TVA-ul în cauză către trezoreria publică. Domnul Farkas a sesizat instanța de trimitere pentru ca aceasta să solicite Curții să se pronunțe cu privire la aspectul dacă respingerea dreptului său de deducere este în conformitate cu dreptul Uniunii.

18 Instanța de trimitere apreciază că administrația fiscală maghiară nu a respins dreptul domnului Farkas de deducere a TVA-ului, ci l-a obligat să plătească taxa datorată în temeiul normelor privind taxarea inversă, în conformitate cu articolul 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul. Diferența reținută în sarcina sa ar corespunde TVA-ului indicat în factura referitoare la operațiunea în discuție. Potrivit instanței de trimitere, ca urmare a deciziilor administrației fiscale maghiare, deși domnul Farkas a plătit TVA-ul vânzătorului în cauză, se consideră că acesta are obligația de a o plăti către trezoreria publică. Astfel, chiar dacă administrația fiscală maghiară nu contestă dreptul său de a

deduce TVA-ul achitat, ea deduce diferența de taxă pe care consideră că domnul Farkas are obligația să o plătească din suma a cărei rambursare o solicită acesta. Întrucât ambele sume sunt egale, ele se anulează. Pe de altă parte, instanța de trimitere constată că vânzătorul menționat a plătit TVA-ul către trezoreria publică, astfel încât acesta din urmă nu a suferit un prejudiciu ca urmare a faptului că factura în cauză a fost emisă în mod eronat potrivit regimului obișnuit de taxare, în locul taxării inverse. În plus, conform instanței naționale, nimic nu indică faptul că a existat o fraudă fiscală sau o intenție de a obține un avantaj fiscal.

19 Instanța de trimitere consideră că, în practică, decizia administrației fiscale maghiare are ca efect împiedicarea domnului Farkas de a-și exercita dreptul de deducere. Ținând seama de faptul că, în conformitate cu Directiva 2006/112 și cu jurisprudența Curții, dreptul de deducere a TVA-ului poate fi respins numai în cazurile în care este dovedită o fraudă fiscală, această decizie nu ar fi proporțională în raport cu obiectivul pe care încearcă să îl atingă sistemul de taxare inversă.

20 În aceste condiții, Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Tribunalul de Contencios Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Kecskemét, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Practica unei autorități fiscale, întemeiată pe dispozițiile Legii privind TVA-ul, conform căreia autoritatea respectivă constată o diferență fiscală în sarcina persoanei care achiziționează un bun (sau a beneficiarului unui serviciu), în cazul în care vânzătorul bunului (sau prestatorul serviciului) emite o factură în conformitate cu regimul obișnuit de taxare pentru o operațiune care este supusă regimului de taxare inversă și declară și plătește către trezoreria publică TVA-ul aferent facturii menționate, iar persoana care achiziționează bunul (sau beneficiarul serviciului) deduce TVA-ul plătit emitentului facturii, este compatibilă cu dispozițiile Directivei 2006/112, în special cu principiul neutralității fiscale și cu principiul proporționalității în raport cu obiectivul prevenirii fraudei fiscale, în condițiile în care persoana care achiziționează bunul (sau beneficiarul serviciului) nu își poate exercita dreptul de deducere în ceea ce privește TVA-ul care a fost constatat drept diferență fiscală?

2) Sancțiunea aplicată pentru alegerea unui mod de impozitare incorect în cazul constatării unei diferențe fiscale care implică și aplicarea unei amenzi fiscale de 50 % este proporțională, în cazul în care trezoreria publică nu a suferit nicio pierdere de venituri și nici nu există indicii privind săvârșirea unui abuz?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

21 Din decizia de trimitere reiese că operațiunea în discuție în litigiul principal se caracterizează prin cumpărarea de către domnul Farkas a unui hangar mobil în cursul unei licitații electronice organizate de autoritățile fiscale naționale. În temeiul articolului 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul, care, potrivit instanței de trimitere, transpune articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, aceste autorități au considerat că operațiunea respectivă trebuia supusă mecanismului taxării inverse și au solicitat domnului Farkas plata TVA-ului aferent acestei vânzări, aplicându-i în același timp o amendă fiscală.

22 În urma unei întrebări adresate de Curte în ședință, guvernul maghiar a precizat că operațiunea în discuție în litigiul principal se referă la livrarea unui bun mobil și că articolul 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul se aplică atât bunurilor mobile, cât și bunurilor imobile.

23 În această privință, trebuie arătat că, în conformitate cu articolul 193 din Directiva 2006/112, TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și cu articolul 202 din această directivă. În conformitate cu articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata taxei să fie persoana impozabilă destinatară a operațiunilor referitoare la livrarea unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de executare silită.

24 Din cuprinsul considerentului (42) al Directivei 2006/112 rezultă că obiectivul urmărit prin articolul 199 alineatul (1) litera (g) menționat este acela de a permite statelor membre să recurgă la mecanismul taxării inverse în anumite sectoare și în anumite tipuri de operațiuni, pentru a simplifica normele și pentru a combate frauda și evaziunea fiscală. Această dispoziție permite astfel autorităților fiscale să colecteze TVA-ul aplicat operațiunilor în discuție atunci când este compromisă capacitatea debitorului de a-l plăti (Hotărârea din 13 iunie 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punctul 28).

25 Curtea a statuat deja că articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 constituie o excepție de la principiul, amintit la articolul 193 din această directivă, potrivit căruia TVA-ul se plătește de către orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă și că, prin urmare, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Astfel, articolul 199 permite statelor membre să recurgă, în situațiile prevăzute la alineatul (1) literele (a)-(g), la mecanismul de taxare inversă, în temeiul căruia persoana obligată la plata TVA-ului este persoana impozabilă destinatară a operațiunii supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punctele 23 și 31).

26 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 28 din concluzii, faptul că mecanismul de taxare inversă este o excepție de la principiul prevăzut la articolul 193 din Directiva 2006/112 are drept consecință că derogările de la acest principiu ar trebui să aibă loc numai atunci când au fost în mod expres prevăzute de această directivă.

27 Or, articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 vizează numai bunurile imobile, iar nu bunurile mobile. Prin urmare, vânzarea unui bun mobil în cadrul unei licitații, precum cea în discuție în litigiul principal, nu intră în domeniul său de aplicare.

28 Desigur, articolul 395 din Directiva 2006/112 prevede că statele membre au posibilitatea de a solicita dreptul să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile acestei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a taxei sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă. Totuși, guvernul maghiar a confirmat în cadrul ședinței că Ungaria nu a beneficiat de o asemenea derogare în cadrul articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.

29 În aceste condiții, trebuie arătat că articolul 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul extinde aplicarea sistemului de taxare inversă la livrările de bunuri mobile, dincolo de ceea ce permite textul articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, care vizează numai livrările de bunuri imobile. Prin urmare, aplicarea regimului taxării inverse și sancționarea cu amendă fiscală în discuție în litigiul principal ar fi incompatibile cu această directivă, dacă licitația în discuție în litigiul principal ar privi un bun mobil.

30 Totuși, sub rezerva verificărilor necesare din partea instanței de trimitere, reiese din elementele dosarului transmis de aceasta, precum și din dezbaterile din cadrul ședinței care a avut loc în fața Curții că problema compatibilității articolului 142 alineatul (1) litera g) menționat cu articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 nu a fost evocată în cadrul litigiului principal.

31 În această privință, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, în lipsa unor norme ale Uniunii referitoare la un aspect de procedură, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a le stabili, în temeiul principiului autonomiei procedurale, cu condiția însă ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor situații similare supuse dreptului intern (principiul echivalenței) și să nu facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de dreptul Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iunie 2007, van der Weerd și alții, C-222/05-C-225/05, EU:C:2007:318, punctul 28 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 martie 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, punctul 24 și jurisprudența citată).

32 Pe de o parte, este necesar a aminti că dreptul Uniunii și în special principiul efectivității nu impune, în principiu, instanțelor naționale să invoce din oficiu un motiv întemeiat pe încălcarea dispozițiilor acestui drept, atunci când examinarea acestui motiv le-ar impune depășirea cadrului litigiului astfel cum acesta a fost delimitat de părți, întemeindu-se pe alte fapte și circumstanțe decât cele pe care și-a întemeiat cererea partea care are un interes în aplicarea dispozițiilor respective (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 14 decembrie 1995, van Schijndel și van Veen, C-430/93 și C-431/93, EU:C:1995:441, punctul 22, precum și Hotărârea din 7 iunie 2007, van der Weerd și alții, C-222/05-C-225/05, EU:C:2007:318, punctul 36).

33 Această limitare a competenței instanței naționale este justificată de principiul conform căruia inițiativa unui proces aparține părților și, în consecință, atunci când dreptul procesual național oferă o posibilitate reală părții interesate de a invoca un motiv întemeiat pe dreptul Uniunii, instanța națională nu poate acționa din oficiu decât în cazuri excepționale, în care interesul public impune intervenția acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iunie 2007, van der Weerd și alții, C-222/05-C-225/05, EU:C:2007:318, punctele 35 și 41, precum și jurisprudența citată).

34 În speță, trebuie arătat că nu reiese din elementele din dosarul de care dispune Curtea că reclamantul din litigiul principal a fost împiedicat de dreptul procesual național să invoce motivul întemeiat pe eventuala incompatibilitate a articolului 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul cu articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 iunie 2007, van der Weerd și alții, C-222/05-C-225/05, EU:C:2007:318, punctul 41).

35 Pe de altă parte, trebuie arătat că respectarea principiului echivalenței impune ca, atunci când dispozițiile dreptului intern cu privire la modalitățile procedurale conferă unei instanțe obligația de a invoca din oficiu un motiv întemeiat pe încălcarea dreptului național, o astfel de obligație trebuie să prevaleze în același mod în ceea ce privește un motiv de aceeași natură, întemeiat pe încălcarea dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 1995, van Schijndel și van Veen, C-430/93 și C-431/93, EU:C:1995:441, punctul 13, precum și Hotărârea din 17 martie 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, punctul 30). Situația este aceeași atunci când dreptul național conferă instanței posibilitatea de a invoca din oficiu un astfel de motiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 1995, van Schijndel și van Veen, C-430/93 și C-431/93, EU:C:1995:441, punctul 14).

36 În această privință, în răspuns la o întrebare adresată de Curte în cadrul ședinței, guvernul maghiar a precizat că, în temeiul dreptului său național, instanța de trimitere avea posibilitatea de a invoca din oficiu un motiv întemeiat pe încălcarea unei norme de drept național, precum și a unui motiv întemeiat pe încălcarea unei norme de drept al Uniunii.

37 Or, trebuie amintit că, în cadrul unei proceduri prevăzute la articolul 267 TFUE, care este întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, instanța națională este singura competentă să constate și să aprecieze faptele din litigiul principal, precum și să interpreteze și să aplice dreptul național (a se vedea în special Hotărârea din 18 iulie 2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, punctul 43, precum și Hotărârea din 26 mai 2011, Stichting Natuur en Milieu și alții, C-165/09-C-167/09, EU:C:2011:348, punctul 47).

38 În plus, reiese de asemenea dintr-o jurisprudență constantă că este de competența Curții să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată (Hotărârea din 11 septembrie 2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, punctul 21 și jurisprudența citată).

39 În speță, întrucât este de competența instanței de trimitere să stabilească, pe de o parte, dacă un hangar mobil precum cel a cărui livrare constituie operațiunea în discuție în litigiul principal este un bun mobil sau un bun imobil și, pe de altă parte, dacă aceasta este în măsură să invoce din oficiu incompatibilitatea articolului 142 alineatul (1) litera g) din Legea privind TVA-ul cu articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, nu poate fi exclus faptul ca răspunsul la întrebările adresate să rămână relevant pentru soluționarea litigiului principal. Prin urmare, este necesar să se răspundă la aceste întrebări.

Cu privire la prima întrebare

40 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile Directivei 2006/112 și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun ca, într-o situație precum cea din cauza principală, cumpărătorul unui bun să fie privat de dreptul de deducere a TVA-ului pe care l-a plătit în mod necuvenit vânzătorului pe baza unei facturi emise în conformitate cu normele privind regimul obișnuit de TVA, în timp ce operațiunea relevantă intra sub incidența mecanismului de taxare inversă, atunci când vânzătorul a plătit taxa respectivă către trezoreria publică.

41 Trebuie amintit că, pe baza regimului de taxare inversă, nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul și cumpărătorul unor bunuri, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, TVA-ul în amonte și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă astfel încât nicio sumă să nu fie datorată administrației fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 29 și jurisprudența citată).

42 Trebuie de asemenea subliniat că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 37, Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 30, și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 30).

43 Regimul de deduceri vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punctul 24, Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 31, și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 29).

44 În plus, trebuie amintit că, în ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului într-o procedură de taxare inversă care ține de articolul 199 alineatul (1) din Directiva 2006/112, o persoană impozabilă, care trebuie să plătească, în calitate de cumpărător al unui bun, TVA-ul aferent acestuia, nu este obligată să dețină o factură întocmită conform condițiilor de formă prevăzute de directiva respectivă pentru a-și putea exercita dreptul de deducere și trebuie numai să îndeplinească formalitățile stabilite de statul membru respectiv în exercitarea opțiunii care îi este oferită de articolul 178 litera (f) din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctele 32 și 33).

45 În speță, reiese din cererea de decizie preliminară că factura în discuție în litigiul principal nu include mențiunea „taxare inversă”, contrar cerințelor prevăzute la articolul 169 litera n) din Legea privind TVA-ul, și că domnul Farkas a plătit în mod eronat TVA-ul, menționat în mod greșit în această factură, vânzătorului în discuție în litigiul principal, în timp ce, în aplicarea regimului de taxare inversă, el ar fi trebuit, ca destinatar al bunului, să plătească TVA-ul către autoritățile fiscale, în conformitate cu articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112. Astfel, pe lângă faptul că factura menționată nu îndeplinește cerințele de formă prevăzute de legislația națională, nu a fost respectată o cerință de fond a acestui regim.

46 După cum a statuat Curtea în Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 38), este necesar să se considere că o astfel de situație a împiedicat administrația fiscală maghiară să verifice aplicarea regimului de taxare inversă și a creat un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru statul membru respectiv.

47 Pe de altă parte, trebuie arătat că exercitarea dreptului de deducere este limitată la taxele datorate, adică la taxele aferente unei tranzacții supuse TVA-ului sau achitate în măsura în care erau datorate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 39). Or, TVA-ul achitat de domnul Farkas vânzătorului hangarului mobil în discuție în litigiul principal nu era datorat.

48 Astfel, întrucât acest TVA nu era datorat, iar plata sa nu respecta o cerință de fond a regimului de taxare inversă, domnul Farkas nu se poate prevala de un drept de deducere a TVA-ului menționat.

49 Cu toate acestea, domnul Farkas poate să solicite rambursarea taxei pe care a plătit-o nejustificat vânzătorului hangarului mobil menționat anterior, în conformitate cu dreptul național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 42).

50 În această privință, Curtea a statuat deja că, în absența unei reglementări a Uniunii în materie de cereri de restituire a taxelor, ordinea juridică internă a fiecărui stat membru este cea care trebuie să prevadă condițiile în care aceste cereri pot fi exercitate, aceste condiții trebuind să respecte principiile echivalenței și efectivității, ceea ce înseamnă că nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la solicitări similare fondate pe dispoziții de drept intern, nici aplicate astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 37).

51 Întrucât este, în principiu, de competența statelor membre să stabilească condițiile în care TVA-ul facturat în mod necuvenit poate fi regularizat, Curtea a admis că un sistem în care, pe de o parte, vânzătorul bunului care a plătit TVA-ul din greșeală autorităților fiscale poate cere restituirea acestuia, iar, pe de altă parte, cumpărătorul acestui bun poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva acestui vânzător respectă principiile neutralității și efectivității. Într-adevăr, un astfel de sistem îi permite cumpărătorului menționat, care a suportat sarcina taxei facturate din greșeală, să obțină restituirea sumelor plătite fără să fie datorate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată).

52 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante, în absența unei reglementări a Uniunii în materie, modalitățile procedurale destinate să asigure protejarea drepturilor pe care le au justițiabilii în temeiul dreptului Uniunii sunt stabilite de ordinea juridică internă a fiecărui stat membru, conform principiului autonomiei procedurale a statelor membre (a se vedea în special Hotărârea din 16 mai 2000, Preston și alții, C-78/98, EU:C:2000:247, punctul 31, precum și Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 40).

53 Cu toate acestea, dacă restituirea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în caz de insolvabilitate a vânzătorului, principiul efectivității poate impune ca cumpărătorul interesat al bunului să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorităților fiscale. Astfel, statele membre trebuie să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite cumpărătorului respectiv să recupereze taxa facturată fără să fie datorată, în vederea respectării principiului efectivității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 41).

54 În cadrul cauzei principale, trebuie arătat, pe de o parte, că reiese din cererea de decizie preliminară că vânzătorul care a livrat hangarul mobil în discuție în litigiul principal face obiectul unei proceduri de faliment, ceea ce ar putea indica faptul că este excesiv de dificil sau imposibil ca domnul Farkas să poată obține rambursarea TVA-ului pe care acest vânzător i l-a facturat în mod necuvenit. Pe de altă parte, ca urmare a deciziilor administrației fiscale maghiare, domnul Farkas a fost considerat obligat la plata acestui TVA către trezoreria publică, chiar dacă a plătit TVA-ul respectiv vânzătorului menționat. Îi revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă domnul Farkas are posibilitatea de a obține din partea aceluiași vânzător restituirea taxei nedatorate.

55 În plus, trebuie să se adauge că, potrivit indicațiilor instanței de trimitere, nu există în speță niciun indiciu de fraudă, iar vânzătorul, emitent al facturii în discuție în litigiul principal, a plătit TVA-ul către trezoreria publică, astfel încât aceasta din urmă nu a suferit un prejudiciu ca urmare a faptului că această factură a fost emisă în mod eronat potrivit regimului obișnuit de taxare, în locul taxării inverse.

56 În aceste condiții, în măsura în care rambursarea TVA-ului facturat în mod necorespunzător de vânzătorul în discuție în litigiul principal către domnul Farkas, cumpărătorul bunului în cauză, devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în cazul insolvabilității acestui vânzător, domnul Farkas trebuie să poată îndrepta cererea sa de rambursare direct împotriva autorității fiscale.

57 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că dispozițiile Directivei 2006/112, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca, într-o situație precum cea din cauza principală, cumpărătorul unui bun să fie privat de dreptul de deducere a TVA-ului pe care l-a plătit în mod necuvenit vânzătorului pe baza unei facturi emise în conformitate cu normele privind regimul obișnuit al TVA-ului, în timp ce operațiunea relevantă intra sub incidența mecanismului de taxare inversă, atunci când vânzătorul a plătit taxa respectivă către trezoreria publică. Aceste principii impun totuși ca, în măsura în care rambursarea TVA-ului facturat în mod necorespunzător de vânzător cumpărătorului devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special din cauza insolvabilității vânzătorului, cumpărătorul să poată îndrepta cererea sa de rambursare direct împotriva autorității fiscale.

Cu privire la a doua întrebare

58 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune ca, într-o situație precum cea din cauza principală, autoritățile fiscale naționale să aplice unei persoane impozabile care a achiziționat un bun a cărui livrare intră sub incidența regimului de taxare inversă o sancțiune fiscală în valoare de 50 % din cuantumul TVA-ului pe care aceasta este obligată să o plătească administrației fiscale, atunci când aceasta din urmă nu a suferit nicio pierdere de venituri fiscale și nu există niciun indiciu de fraudă fiscală.

59 Este necesar a aminti că, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Ele sunt însă obligate să

își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 7 decembrie 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, punctul 20, și Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 50).

60 Astfel, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de asigurare a colectării în mod corect a taxei și de evitare a fraudei. Pentru a aprecia dacă o sancțiune este conformă principiului proporționalității, trebuie să se țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care această sancțiune urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 65-67, precum și Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 38).

61 Deși revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la punctul precedent (Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 39), trebuie să se indice acestei instanțe unele elemente din cauza principală care sunt de natură să îi permită să stabilească dacă sancțiunea aplicată domnului Farkas, în temeiul dispozițiilor din Legea privind Codul de procedură fiscală, este în conformitate cu principiul proporționalității.

62 În această privință, o astfel de sancțiune apare ca fiind de natură să stimuleze persoanele impozabile să regularizeze cât mai rapid cu putință cazurile de neplată parțială a taxei și, prin urmare, să atingă obiectivul de a asigura colectarea în mod corect a acesteia.

63 Potrivit articolului 170 alineatul (1) din această lege, cuantumul sancțiunii este stabilit, în mod invariabil, la 50 % din valoarea TVA-ului pe care persoana impozabilă este obligată să o plătească administrației fiscale. Articolul 171 alineatul (1) din aceeași lege precizează că amenda poate fi redusă sau chiar anulată, fie din oficiu, fie la cerere, în cazul unor împrejurări care pot fi considerate excepționale și care permit să se concluzioneze că, printre altele, persoana impozabilă care se află la originea datoriei fiscale a acționat cu discernământul care putea fi așteptat din partea acesteia în situația dată. Această dispoziție prevede de asemenea stabilirea reducerii amenzii ținând seama de toate împrejurările cazului, în special amploarea datoriei fiscale, împrejurările apariției acesteia, gravitatea și frecvența comportamentului ilegal al persoanei impozabile.

64 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 63 din concluzii, aceste modalități de stabilire a sancțiunii menționate permit în principiu să se asigure că aceasta nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de asigurare a colectării în mod corect a taxei și de evitare a fraudei.

65 În ceea ce privește proporționalitatea sancțiunii aplicate domnului Farkas în cadrul litigiului principal, este necesar să se constate, în ceea ce privește natura și gravitatea încălcării în discuție în litigiul principal, asemenea Comisiei în observațiile scrise pe care le-a prezentat Curții, că această încălcare constă într-o eroare referitoare la aplicarea mecanismului TVA-ului care corespunde unei încălcări de natură administrativă și care, având în vedere elementele de fapt care rezultă din dosarul transmis Curții, pe de o parte, nu a cauzat administrației fiscale nicio pierdere de venituri și, pe de altă parte, se caracterizează prin inexistența unor indicii de fraudă.

66 În aceste condiții, aplicarea unei sancțiuni domnului Farkas în valoare de 50 % din cuantumul TVA-ului aplicabil operațiunii în discuție apare ca fiind disproporționată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

67 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune ca, într-o situație precum cea din cauza principală, autoritățile fiscale naționale să aplice unei persoane impozabile care a achiziționat un bun a cărui livrare intră sub incidența regimului de taxare inversă o sancțiune fiscală în valoare de 50 % din

cuantumul TVA-ului pe care aceasta este obligată să o plătească administrației fiscale, atunci când aceasta din urmă nu a suferit nicio pierdere de venituri fiscale și nu există niciun indiciu de fraudă fiscală, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) **Articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie interpretat în sensul că se aplică livrării unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de executare silită.**

2) **Dispozițiile Directivei 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca, într-o situație precum cea din cauza principală, cumpărătorul unui bun să fie privat de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe care a plătit-o în mod necuvenit vânzătorului pe baza unei facturi emise în conformitate cu normele privind regimul obișnuit al taxei pe valoarea adăugată, în timp ce operațiunea relevantă intra sub incidența mecanismului de taxare inversă, atunci când vânzătorul a plătit taxa respectivă către trezoreria publică. Aceste principii impun totuși ca, în măsura în care rambursarea taxei pe valoarea adăugată facturate în mod necorespunzător de vânzător cumpărătorului devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special din cauza insolvabilității vânzătorului, cumpărătorul să poată îndrepta cererea sa de rambursare direct împotriva autorității fiscale.**

3) **Principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune ca, într-o situație precum cea din cauza principală, autoritățile fiscale naționale să aplice unei persoane impozabile care a achiziționat un bun a cărui livrare intră sub incidența regimului de taxare inversă o sancțiune fiscală în valoare de 50 % din cuantumul taxei pe valoarea adăugată pe care aceasta este obligată să o plătească administrației fiscale, atunci când aceasta din urmă nu a suferit nicio pierdere de venituri fiscale și nu există niciun indiciu de fraudă fiscală, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.**

Semnături