

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

8 decembrie 2022(*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 42 litera (a) – Articolul 197 alineatul (1) litera (c) – Articolul 226 punctul (11a) – Articolul 141 – Scutire – Operațiune triunghiulară – Desemnarea destinatarului final al unei livrări ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului – Facturi – Mențiunea «Taxare inversă» – Caracter obligatoriu – Omiterea acestei mențiuni pe o factură – Rectificarea retroactivă a facturii”

În cauza C-247/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), prin decizia din 8 aprilie 2021, primită de Curte la 20 aprilie 2021, în procedura privind

Luxury Trust Automobil GmbH

împotriva

Finanzamt Österreich,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna K. Jürimäe (raportoare), președintă a Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, și domnii N. Piçarra și N. Jääskinen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Luxury Trust Automobil GmbH, de M. Huber, consilier fiscal și expert contabil, și S. Lacha, consilier fiscal;
- pentru guvernul austriac, de M. Augustin, A. Posch și J. Schmoll, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Pethke și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 14 iulie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 42 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea

ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumit? în continuare „Directiva TVA”) coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din această directiv? ?i cu articolul 219a din directiva men?ionat?.

2 Această cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Luxury Trust Automobil GmbH, pe de o parte, ?i Finanzamt Österreich (administra?ia fiscal? din Austria, denumit? în continuare „administra?ia fiscal?”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) cerut? acestei societ??i pentru exerci?iul fiscal aferent anului 2014.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii Europene

Directiva TVA

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA prevede:

„Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA:

[...]

(b) achizi?ia intracomunitar? de bunuri efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre:

(i) o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare sau o persoan? juridic? neimpozabil?, în cazul în care vânz?torul este o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare ?i care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prev?zut? la articolele 282-292 ?i care nu este reglementat? de articolul 33 sau 36;

4 Titlul V din această directiv? este intitulat „Locul opera?iunilor taxabile”. În cadrul capitolului 2 din acest titlu, articolele 40-42 din directiva men?ionat? definesc locul unei achizi?ii intracomunitare de bunuri.

5 Potrivit articolului 40 din aceea?i directiv?, „[...]ocul unei achizi?ii intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor c?tre persoana care le achizi?ioneaz?”.

6 Articolul 41 din Directiva TVA precizeaz?:

„F?r? s? aduc? atingere articolului 40, locul unei achizi?ii intracomunitare de bunuri men?ionate la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis num?rul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achizi?ia persoana care a achizi?ionat bunurile, cu excep?ia cazului în care persoana care achizi?ioneaz? bunurile dovede?te c? achizi?ia a fost supus? TVA în conformitate cu articolul 40.

În cazul în care achizi?ia este supus? TVA în conformitate cu primul paragraf, ulterior în temeiul articolului 40 achizi?ia fiind supus? TVA în statul membru în care se încheie transportul sau expedi?ia bunurilor, baza de impozitare se reduce în mod corespunz?tor în statul membru care a emis num?rul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achizi?ia persoana care a achizi?ionat bunurile.”

7 Articolul 42 din această directiv? are urm?torul cuprins:

„Articolul 41 primul paragraf nu se aplică și se consideră că TVA a fost aplicat achiziției intracomunitare de bunuri în conformitate cu articolul 40 atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- (a) persoana care a achiziționat bunurile dovedește că a efectuat achiziția intracomunitară în scopul unei livrări ulterioare, pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu articolul 40, pentru care persoana cîreia îi sunt livrate bunurile a fost desemnată ca persoană obligată la plata TVA în conformitate cu articolul 197;
- (b) persoana care a achiziționat bunurile a îndeplinit obligațiile prevăzute la articolul 265 privind depunerea declarației recapitulative.”

8 Titlul IX din directiva menționată este intitulat „Scutiri”. Capitolul 4 din acest titlu este consacrat scutirilor pentru operațiunile intracomunitare. Secțiunea 2 din acest capitol vizează scutirile pentru achizițiile intracomunitare de bunuri. În cadrul acestei secțiuni, articolul 141 din aceeași directivă prevede:

„Fiecare stat membru adoptă măsuri specifice pentru a se asigura că TVA nu este aplicat achiziției intracomunitare de bunuri pe teritoriul lui, efectuată în conformitate cu articolul 40, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- (a) achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în cauză, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;
- (b) achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în statul membru în cauză, de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a);
- (c) bunurile astfel achiziționate de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a) sunt expediate sau transportate direct, dintr-un alt stat membru decât cel în care persoana este identificată în scopuri de TVA, persoanei cîreia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară;
- (d) persoana cîreia urmează să îi fie efectuată livrarea ulterioară este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, identificată în scopuri de TVA în statul membru în cauză;
- (e) destinatarul prevăzută la litera (d) a fost desemnat în conformitate cu articolul 197 ca persoană obligată la plata TVA pentru livrarea efectuată de persoana impozabilă nestabilită în statul membru în care este datorată taxa.”

9 În cadrul titlului XI din Directiva TVA, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, articolul 197 alineatul (1) din aceasta prevede:

„TVA este datorată de persoana cîreia îi sunt livrate bunurile, în cazul în care se îndeplinesc următoarele condiții:

- (a) operațiunea taxabilă este o livrare de bunuri efectuată în conformitate cu condițiile stabilite la articolul 141;
- (b) persoana cîreia îi sunt livrate bunurile este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, identificată în scopuri de TVA în statul membru în care este efectuată livrarea;
- (c) factura emisă de persoana impozabilă nestabilită în statul membru în care este stabilită

persoana c?reia îi sunt livrate bunurile este întocmit? în conformitate cu capitolul 3 sec?iunile 3-5.”

10 Articolul 219a din această directiv? prevede:

„F?r? a aduce atingere articolelor 244-248, se aplic? urm?toarele dispozi?ii:

1. Facturarea face obiectul normelor aplicabile în statele membre în care se consider? c? este efectuat? livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, în conformitate cu dispozi?iile titlului V.

2. Prin derogare de la punctul 1, facturarea face obiectul normelor aplicabile în statul membru în care furnizorul ?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice sau în care acesta dispune de un sediu comercial fix de la care este efectuat? livrarea/prestarea sau, în absen?a unui astfel de sediu al activit??ii sale sau a unui sediu comercial fix, în statul membru în care î?i are domiciliul permanent sau re?edin?a obi?nuit?, în cazul în care:

(a) furnizorul nu este stabilit în statul membru în care urmeaz? a avea loc livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, în conformitate cu dispozi?iile titlului V, sau sediul furnizorului în statul membru respectiv nu particip? la livrare/prestare în sensul articolului 192a, ?i persoana obligat? la plata TVA este persoana c?reia i se livreaz? bunurile sau i se presteaz? serviciile.

Cu toate acestea, în situa?ia în care clientul este cel care emite factura (autofacturare), se aplic? punctul 1;

(b) se consider? c? livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor nu are loc în Comunitate, în conformitate cu dispozi?iile titlului V.”

11 Con?inutul facturilor este precizat în sec?iunea 4 din capitolul 3 din titlul XI din directiva men?ionat?. Printre dispozi?iile acestei sec?iuni, articolul 226 din aceea?i directiv? prevede:

„F?r? a aduce atingere dispozi?iilor speciale prev?zute de prezenta directiv?, este necesar s? se men?ioneze doar urm?toarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 ?i 221:

[...]

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

[...]”

Directiva 2010/45

12 Considerentul (7) al Directivei 2010/45 are urm?torul cuprins:

„Anumite cerin?e privind informa?iile care trebuie s? apar? pe facturi ar trebui modificate pentru a permite un control mai bun al taxei, a crea condi?ii pentru un tratament mai uniform între livr?rile/prest?rile interne ?i cele transfrontaliere ?i a contribui la promovarea factur?rii electronice.”

Dreptul austriac

13 Articolul 3 alineatul 8 din Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994) din 23 august 1994 (BGBl. 663/1994), în versiunea aplicabil? pentru anul 2014 (BGBl. I, 112/2012) (denumit? în continuare „UStG 1994”), intitulat „Locul achizi?iei intracomunitare”, are urm?torul cuprins:

„Achizi?ia intracomunitar? se efectueaz? pe teritoriul statului membru în care se finalizeaz?

expedierea sau transportul bunului. În cazul în care, în raporturile sale cu furnizorul, clientul utilizează un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de alt stat membru, până la data la care clientul face dovada că achiziția a fost supusă TVA-ului în statul membru menționat în prima frază, se consideră că achiziția s-a efectuat pe teritoriul statului membru care a atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA. În cazul prezentei dovezi, articolul 16 se aplică *mutatis mutandis*.”

14 Articolul 25 din UStG 1994, intitulat „Operațiunea triunghiulară”, prevede:

„Noțiune

Articolul 25 (1) O operațiune triunghiulară are loc atunci când trei întreprinderi din trei state membre diferite efectuează operațiuni referitoare la același bun care ajunge de la primul furnizor direct la ultimul client și sunt îndeplinite cerințele de la alineatul (3). O astfel de operațiune are loc și atunci când ultimul client este o persoană juridică ce nu este întreprinzător sau nu achiziționează bunul pentru întreprinderea sa.

Locul achiziției intracomunitare în cazul unei operațiuni triunghiulare

(2) Se consideră că o achiziție intracomunitară, în sensul articolului 3 alineatul (8) a doua teză, a fost supusă TVA-ului atunci când întreprinzătorul (clientul) probează operațiunea triunghiulară, precum și faptul că și-a îndeplinit obligația privind depunerea unei declarații în sensul alineatului 6. În cazul în care întreprinzătorul nu își îndeplinește obligația de depunere a declarației, scutirea va fi anulată cu efect retroactiv.

Scutirea în cazul achiziției intracomunitare de bunuri

(3) Achiziția intracomunitară este scutită de TVA în următoarele situații:

- a) atunci când întreprinzătorul (clientul) nu are domiciliul sau sediul pe teritoriul național, dar este totuși identificat în scopuri de TVA pe teritoriul Comunității;
- b) atunci când achiziția se efectuează în scopul unei livrări ulterioare efectuate de întreprinzător (client) pe teritoriul național către o întreprindere sau către o persoană juridică identificată în scopuri de TVA pe teritoriul național;
- c) atunci când bunurile achiziționate provin dintr-un alt stat membru decât cel în care întreprinzătorul (clientul) este identificat în scopuri de TVA;
- d) atunci când dreptul de a dispune de bunurile achiziționate este transferat direct de la prima întreprindere sau de la primul client către ultimul client (destinatar);
- e) atunci când, potrivit alineatului (5), taxa este datorată de destinatar.

Emiterea facturii de către client

(4) Emiterea facturii se va face pe baza dispozițiilor aplicabile în statul membru din care persoana care a efectuat achiziția își desfășoară activitatea de întreprinzător. În cazul în care livrarea se efectuează de la sediul permanent al persoanei care a efectuat achiziția, se aplică dreptul statului membru în care este situat sediul permanent. În cazul în care clientul trebuie să se transferă obligația de plată a TVA-ului achiziției prin notă de credit, emiterea facturii va respecta dispozițiile statului membru în care este efectuată livrarea.

În cazul în care dispozițiile prezentei legi federale sunt aplicabile emiterii facturii, aceasta trebuie

s? con?in? în plus urm?toarele men?iuni:

- o indica?ie expres? referitoare la existen?a unei opera?iuni triumphiulare intracomunitare ?i la obliga?ia de plat? a TVA?ului ce revine ultimului cump?r?tor;
- num?rul de identificare în scopuri de TVA pe baza c?ruia întreprinz?torul (clientul) a efectuat achizi?ia intracomunitar? ?i livrarea ulterioar? a bunurilor, precum ?i
- num?rul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului livr?rii.

Persoana obligat? la plata TVA?ului

(5) În cazul unei opera?iuni triumphiulare, taxa este datorat? de destinatarul livr?rii taxabile atunci când factura emis? de client corespunde dispozi?iilor alineatului (4).

Obliga?iile clientului

(6) În scopul îndeplinirii obliga?iei de declarare în sensul alineatului (2), întreprinderea trebuie s? includ? în declara?ia recapitulativ? urm?toarele men?iuni:

- num?rul de identificare în scopuri de TVA de pe teritoriul na?ional, pe baza c?ruia a efectuat achizi?ia intracomunitar? ?i livrarea ulterioar? a bunurilor;
- num?rul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului livr?rii ulterioare efectuate de întreprinz?tor, care i?a fost atribuit acestuia în statul membru de destina?ie a bunurilor expediate sau transportate;
- pentru fiecare dintre ace?ti destinatari, valoarea total? a livr?rilor efectuate în acest mod de întreprinz?tor în statul membru de destina?ie al bunurilor expediate sau transportate. Se vor indica sumele aferente trimestrului calendaristic în care a luat na?tere datoria fiscal?.

Obliga?iile destinatarului

(7) În cadrul calculului taxei în temeiul articolului 20, la valoarea stabilit? se va ad?uga valoarea datorat? în temeiul alineatului (5)."

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

15 Luxury Trust Automobil este o societate cu r?spundere limitat? stabilit? în Austria, care desf?oară activit??i de intermediere ?i de vânzare de vehicule de lux în mai multe ??ri, atât în cadrul Uniunii Europene, cât ?i în ??ri ter?e.

16 În cursul anului 2014, Luxury Trust Automobil a cump?rat de la un furnizor stabilit în Regatul Unit vehicule pe care le?a revândut societ??ii M s. r. o. (denumit? în continuare „societatea M”), ce are sediul în Republica Ceh?. Aceste vehicule au fost transportate direct din Regatul Unit în Republica Ceh?.

17 Întreprinderile implicate în aceste livr?ri au intervenit cu num?rul de identificare în scopuri de TVA al statului lor de stabilire. Trei facturi emise de Luxury Trust Automobil ?i cu date din luna martie 2014 (denumite în continuare „facturile în litigiu”) men?ionau, a?adar, num?rul de identificare în scopuri de TVA austriac al acestei societ??i, num?rul de identificare în scopuri de TVA ceh al societ??ii M ?i num?rul de identificare în scopuri de TVA al furnizorului stabilit în Regatul Unit. Aceste facturi con?ineau de asemenea men?iunea „Opera?iune triumphiular? intracomunitar? scutit?”.

18 În declarația recapitulativă pentru luna martie a anului 2014, Luxury Trust Automobil a indicat numărul de identificare în scopuri de TVA ceh al societății M și a declarat că era vorba despre operațiuni triunghiulare intracomunitare.

19 În cadrul unui control fiscal, s-a constatat totuși că regimul operațiunii triunghiulare nu era aplicabil întrucât, contrar celor prevăzute la articolul 25 alineatul (4) din UStG 1994, facturile în litigiu nu conțineau nicio indicație cu privire la transferul datoriei fiscale. Ar fi existat, așadar, o operațiune triunghiulară deficitară care nu ar putea fi regularizată *a posteriori*. Ținând seama de utilizarea numărului de identificare în scopuri de TVA austriac al Luxury Trust Automobil, ar trebui admisă existența unei achiziții intracomunitare în Austria, conform articolului 3 alineatul (8) din UStG 1994. Pe baza acestor elemente, administrația fiscală a stabilit, printr-o decizie din 25 aprilie 2016, TVA-ul datorat de Luxury Trust Automobil pentru anul 2014.

20 Instanța de trimitere arată că, ulterior acestui control fiscal, Luxury Trust Automobil ar fi rectificat facturile în litigiu prin note rectificative din 23 mai 2016 adăugând la aceste facturi o mențiune referitoare la transferul datoriei fiscale către societatea M. Cu toate acestea, nu ar exista dovada emiterii efective a acestor note rectificative către societatea respectivă. În plus, aceasta din urmă ar fi calificată drept „Missing Trader” de administrația fiscală cehă. Astfel, deși societatea M ar fi fost înregistrată în Republica Cehă în scopuri de TVA în perioada de executare a livrărilor în cauză, administrația fiscală cehă nu ar fi reușit să o contacteze, iar societatea M nici nu ar fi declarat, nici nu ar fi plătit TVA-ul în Republica Cehă pentru aceste livăriri.

21 Decizia administrației fiscale din 25 aprilie 2016 a făcut obiectul unei contestații care a fost respinsă de Finanzamt Baden Mödling (administrația fiscală din Baden Mödling, Austria). Luxury Trust Automobil a formulat ulterior o acțiune la Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria).

22 Potrivit acestei instanțe, aplicarea dispozițiilor referitoare la operațiunile triunghiulare nu este obligatorie într-o situație precum cea vizată la articolul 25 alineatul (1) din UStG 1994. Clientul intermediar al unei operațiuni triunghiulare precum, în speță, Luxury Trust Automobil ar avea dreptul de a alege dacă, în ceea ce privește o livrare determinată, dorește sau nu dorește ca aceste dispoziții să fie aplicate. Acest drept ar trebui exercitat la momentul realizării operațiunii în cauză.

23 În acest context, dacă acest client intermediar dorește să obțină scutirea unei achiziții intracomunitare în statul membru de destinație și transferul datoriei fiscale aferente acestei achiziții către destinatarul final al acesteia din urmă, el ar trebui să întocmească o factură care să conțină indicațiile prevăzute la articolul 25 alineatul (4) din UStG 1994. Or, indicația că ultimul client este obligat la plata TVA-ului, prevăzută la această dispoziție, nu figura pe facturile în litigiu.

24 În consecință, articolul 25 din UStG 1994 nu ar fi aplicabil, astfel încât operațiunea în cauză ar trebui tratată în raport cu dispozițiile generale ale acestei legi. În temeiul acestora, întrucât Luxury Trust Automobil a utilizat numărul său de identificare în scopuri de TVA austriac, aceasta a procedat la o achiziție intracomunitară în Austria. Astfel, achiziția ar trebui considerată ca fiind realizată în Austria până când această societate demonstrează că achiziția respectivă a fost impozitată în Republica Cehă. Întrucât această condiție nu este îndeplinită, societatea menționată nu ar avea dreptul la deducerea TVA-ului în amonte pentru respectiva achiziție.

25 Luxury Trust Automobil a formulat recurs împotriva hotărârii Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) la Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), care este instanța de trimitere în prezenta cauză.

26 Litigiul principal are ca obiect taxa datorată în temeiul articolului 3 alineatul (8) a doua teză din UStG 1994, și anume impozitarea suplimentară a unei achiziții intracomunitare considerate ca atare ca urmare a utilizării unui număr de identificare în scopuri de TVA austriac.

27 În acest context, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) ridică trei dificultăți.

28 În primul rând, această instanță constată că din articolul 41 primul paragraf din Directiva TVA rezultă că se consideră că o achiziție intracomunitară are loc pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA utilizat în scopul acestei achiziții. Cu toate acestea, conform articolului 42 din această directivă, situația ar fi diferită atunci când destinatarul unei livrări ulterioare a fost desemnat ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului în temeiul articolului 197 din directiva menționată.

29 În această privință, articolul 197 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA ar prevedea că factura aferentă unei astfel de operațiuni trebuie întocmită în conformitate cu dispozițiile secțiunilor 3-5 din capitolul 3 din titlul XI al acestei directive.

30 Prin urmare, ar exista o „desemnare” a destinatarului unei livrări ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului, în sensul articolului 42 din directiva menționată, atunci când factura conține o indicație precum cea menționată la articolul 226 punctul 11a din aceeași directivă, și anume mențiunea „taxare inversă”.

31 Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră că, deși considerentul (7) al Directivei 2010/45 pledează în favoarea respectării stricte a dispozițiilor privind facturarea, obiectivul mențiunii „taxare inversă” pe facturile referitoare la operațiuni triunghiulare este de a asigura că ultimul client în cadrul unei astfel de operațiuni poate recunoaște cu claritate și cu ușurință că datoria fiscală îi este transferată. Or, potrivit acestei instanțe, acest obiectiv poate fi asigurat și prin mențiunea „operațiune triunghiulară intracomunitară scutită” care figurează pe facturile în litigiu, cu atât mai mult cu cât se ține seama de faptul că acestea nu indică niciun quantum al TVA-ului, dar quantumul menționat în aceste facturi este desemnat în mod expres ca fiind „valoarea netă a facturii”.

32 În aceste împrejurări, nu ar fi exclus ca mențiunea inițială care figurează pe facturile în litigiu să poată îndeplini condițiile prevăzute de dreptul Uniunii pentru desemnarea destinatarului unei livrări ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului.

33 În al doilea rând, în cazul în care situația ar fi diferită, instanța de trimitere arată că, la punctul 49 din Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), Curtea a statuat că articolul 42 litera (a) din Directiva TVA privește condiția de fond cerută pentru a se considera că o achiziție precum cea în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre este supusă TVA-ului în conformitate cu articolul 40 din această directivă. În schimb, articolul 42 litera (b) din directiva menționată ar preciza modalitățile privind dovada impozitării în statul membru de destinație, care ar trebui considerate condiții de formă.

34 Una dintre condițiile materiale prevăzute la acest articol 42 litera (a) ar impune ca destinatarul unei livrări în temeiul articolului 197 din Directiva TVA să fi fost desemnat ca persoană obligată la plata TVA-ului pe factura aferentă acestei livrări.

35 În aceste împrejurări, facturile ar trebui, în ceea ce privește o deducere a taxei în amonte, să fie considerate ca reprezentând condiții de formă care pot, ca regulă generală, să fie rectificate, rectificarea aplicându-se retroactiv anulului în cursul căruia a fost întocmit inițial factura. În plus, chiar dacă TVA-ul a fost facturat în mod greșit, o factură ar putea fi rectificată

dac? autorul demonstreaz? buna sa credin?? sau a înl?turat în întregime, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

36 Instan?a de trimitere ridic? totu?i problema dac? o astfel de posibilitate de rectificare exist? ?i în privin?a unei condi?ii materiale, ?i aceasta cu atât mai mult cu cât aplicarea reglement?rii privind opera?iunile triumphiulare nu este obligatorie, persoanele impozabile putând decide s? nu utilizeze regimul simplific?rii pe care îl instituie această reglementare.

37 În acest context, ar trebui s? se stabileasc? de asemenea dac? este suficient ca autorul unei facturi s? o rectifice ?i s? o trimit? destinatarului livr?rii în cauz? sau dac? este necesar, în plus, ca rectificarea s? ajung? la acesta din urm?. Eventualul efect retroactiv al unei astfel de rectific?ri ar trebui de asemenea stabilit, în conformitate cu Hot?rârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).

38 În al treilea rând, instan?a de trimitere arat? c? Luxury Trust Automobil invoc? aplicabilitatea dreptului ceh. Acesta, contrar dreptului austriac, nu ar impune ca facturile s? con?in? o men?iune referitoare la transferul datoriei fiscale. Stabilirea dreptului aplicabil ar necesita îns? interpretarea articolului 219a din Directiva TVA.

39 În aceste împrejur?ri, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativ?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 42 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din această directiv? trebuie interpretat în sensul c? destinatarul livr?rii trebuie considerat persoan? obligat? la plata TVA?ului ?i atunci când pe factura în care nu este men?ionat niciun quantum TVA se precizeaz?: «opera?iune triumphiular? intracomunitar? neimpozabil?»?

2) În cazul unui r?spuns negativ la prima întrebare:

a) O astfel de men?iune pe factur? poate fi regularizat? în mod valabil *a posteriori* (prin men?iunea «Opera?iune triumphiular? intracomunitar? în conformitate cu articolul 25 din UStG [1994]. Obliga?ia de plat? a TVA?ului se transfer? destinatarului presta?iei»)?

b) Pentru ca regularizarea s? fie valabil?, este necesar ca factura regularizat? s? parvin? destinatarului facturii?

c) Regularizarea are efect retroactiv de la data factur?rii ini?iale?

3) Articolul 219a din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? trebuie aplicate normele privind facturarea ale statului membru ale c?rui dispozi?ii ar fi aplicabile dac? în factur? nu a fost (înc?) desemnat? nicio «persoan? care a achizi?ionat bunurile» ca persoan? obligat? la plata TVA?ului sau trebuie s? se aplice dispozi?iile statului membru ale c?rui dispozi?ii s?ar aplica în cazul în care se prezum? validitatea stabilirii «persoanei care a achizi?ionat bunurile» ca persoan? obligat? la plata TVA?ului?

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

40 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 42 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din această directiv? trebuie interpretat în sensul c?, în cadrul unei opera?iuni triumphiulare, clientul final este desemnat în mod valabil ca persoan? obligat? la plata TVA?ului atunci când factura emis? de clientul intermediar nu con?ine men?iunea „taxare invers?”.

41 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c? o opera?iune triunghiular? este o opera?iune prin care un bun este livrat de un furnizor, identificat în scopuri de TVA într?un prim stat membru, unui client intermediar, identificat în scopuri de TVA într?un al doilea stat membru, care, la rândul s?u, livreaz? acest bun unui client final, identificat în scopuri de TVA într?un al treilea stat membru, bunul respectiv fiind transportat direct din primul stat membru în al treilea stat membru.

42 Aceast? opera?iune triunghiular? poate beneficia de un regim derogatoriu de la regula – prev?zut? la articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA – potrivit c?reia achizi?iile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru sunt supuse TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punctul 27).

43 Acest regim derogatoriu const?, pe de o parte, în scutirea achizi?iei intracomunitare efectuate de clientul intermediar, care este identificat în scopuri de TVA în al doilea stat membru, ?i, pe de alt? parte, în amânarea impozit?rii acestei achizi?ii la nivelul clientului final, stabilit ?i identificat în scopuri de TVA în al treilea stat membru, clientul intermediar fiind scutit de obliga?ia de înregistrare în scopuri de TVA în acest din urm? stat membru. Regimul men?ionat rezult? din corelarea normei prev?zute la articolul 40 din aceast? directiv? ?i derogarea care decurge din articolul 42 din aceasta.

44 Astfel, articolul 40 din Directiva TVA prevede regula potrivit c?reia locul de impozitare a unei achizi?ii intracomunitare este locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor c?tre persoana care le achizi?ioneaz?. Pentru a garanta aplicarea corect? a acestei reguli, articolul 41 din aceast? directiv? prevede c?, în cazul în care persoana care achizi?ioneaz? bunurile nu dovede?te c? achizi?ia a fost supus? TVA?ului în conformitate cu articolul 40 din directiva men?ionat?, locul achizi?iei intracomunitare este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis num?rul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achizi?ia persoana care a achizi?ionat bunurile.

45 Articolul 42 din aceea?i directiv? derog? de la aplicarea regulii men?ionate în cadrul opera?iunilor triunghiulare definite la articolul 141 din Directiva TVA atunci când, pe de o parte, persoana care a achizi?ionat bunurile dovede?te c? a efectuat achizi?ia intracomunitar? în cauz? în scopul unei livr?ri ulterioare, pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu articolul 40 din aceast? directiv? ?i pentru care persoana c?reia îi sunt livrate bunurile a fost desemnat? ca fiind persoan? obligat? la plata TVA?ului în conformitate cu articolul 197 din directiva men?ionat? ?i, pe de alt? parte, persoana care a achizi?ionat bunurile a îndeplinit obliga?iile prev?zute la articolul 265 din aceea?i directiv? privind depunerea declara?iei recapitulative.

46 Conform articolului 197 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, factura emis? de clientul intermediar trebuie s? fie întocmit? în conformitate cu dispozi?iile sec?iunilor 3-5 din capitolul 3 din titlul XI din aceast? directiv?. Printre aceste dispozi?ii, articolul 226 punctul (11a) din directiva men?ionat? impune ca factura s? con?in? men?iunea „taxare invers?” atunci când clientul este obligat la plata TVA?ului.

47 În acest cadru, pentru a r?spunde la prima întrebare, trebuie s? se ?in? seama nu numai de termenii articolului 42 litera (a) din Directiva TVA, ci ?i de contextul s?u ?i de obiectivele urm?rite de reglementarea din care face parte aceast? dispozi?ie (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punctul 33).

48 În primul rând, în ceea ce prive?te modul de redactare a articolului 42 din Directiva TVA, din acesta rezult?, pe de o parte, c? este vorba despre o derogare de la articolul 41 primul paragraf din aceast? directiv? ?i, pe de alt? parte, c? aplicarea acestei derog?ri este subordonat?

îndeplinirii celor două condiții cumulative prevăzute la acest articol 42 literele (a) și (b) (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 45).

49 În timp ce articolul 42 litera (a) din Directiva TVA precizează condiția de fond cerută pentru a se considera că o achiziție realizată în cadrul unei operațiuni triunghiulare este supusă TVA-ului în conformitate cu articolul 40 din această directivă, articolul 42 litera (b) din directiva menționată enunță condițiile de formă potrivit cărora trebuie să facă dovada impozitării în statul membru de destinație a transportului sau a expedierii intracomunitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 49).

50 În al doilea rând, în ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 42 din Directiva TVA, reiese din jurisprudența Curții că acest articol precizează și completează condițiile de aplicare a măsurii de simplificare prevăzute la articolul 141 din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 37). Or, atât articolul 42 litera (a) din Directiva TVA, cât și articolul 141 litera (e) din această directivă fac trimitere la articolul 197 din directiva menționată, care impune, la rândul său, respectarea dispozițiilor capitolului 3 din titlul XI din aceeași directivă, din care face parte articolul 226 din aceasta din urmă.

51 Rezultă că, în cadrul specific al regimului derogatoriu aplicabil operațiunilor triunghiulare, clientul intermediar al unei operațiuni triunghiulare nu poate înlocui mențiunea „taxare inversă” cu o altă indicație, în condițiile în care articolul 226 punctul (11a) din Directiva TVA impune în mod expres această mențiune.

52 În al treilea rând, obiectivele urmărite de regimul derogatoriu prevăzut la articolele 42 și 141 din Directiva TVA confirmă această interpretare.

53 Astfel, deși obiectul articolului 141 din această directivă este de a se evita ca clientul intermediar să fie nevoit să îndeplinească obligații de identificare și de declarare în statul membru de destinație a bunurilor (Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 41), articolele 41 și 42 din Directiva TVA urmăresc să garanteze aplicarea TVA-ului în cazul achiziției intracomunitare în cauză la nivelul cumpărătorului final, evitând totodată dubla impozitare a acestei operațiuni (Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 50 și jurisprudența citată).

54 Or, astfel cum a arătat doamna avocat general la punctul 46 din concluzii, rațiunea de a fi a mențiunilor pe care trebuie să le conțină o factură în temeiul articolului 226 din Directiva TVA este de a-l informa pe destinatarul acesteia cu privire la calificarea juridică a operațiunii realizate de emitentul său. Acest obiectiv este cu atât mai imperativ în cazul în care emitentul consideră că, în mod excepțional, nu acesta este obligat la plata TVA-ului, ci destinatarul livrării.

55 Întrucât regimul derogatoriu prevăzut la articolele 42 și 141 din Directiva TVA este facultativ, formalitatea impusă la articolul 226 punctul (11a) din această directivă permite să se garanteze că destinatarul final al unei livrări are cunoștință de obligațiile sale fiscale. Astfel, caracteristica regimului de taxare inversă constă tocmai în faptul că nu se efectuează nicio plată a TVA-ului între furnizor și persoana impozabilă destinatară a unei livrări pentru că aceasta din urmă datorează această taxă pentru livrarea respectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 22). Prin urmare, nu poate exista incertitudine în această privință.

56 Ținând seama de motivele care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 42 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din această

directiv? trebuie interpretat în sensul c?, în cadrul unei opera?iuni triunghiulare, clientul final nu a fost desemnat în mod valabil drept persoan? obligat? la plata TVA?ului atunci când factura emis? de clientul intermediar nu con?ine men?iunea „taxare invers?” prev?zut? la articolul 226 punctul (11a) din directiva men?ionat?.

Cu privire la a doua întrebare

57 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 226 punctul (11a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? omiterea pe o factur? a men?iunii „taxare invers?” impuse la aceast? dispozi?ie poate fi rectificat? ulterior prin ad?ugarea unei indica?ii care s? precizeze c? aceast? factur? prive?te o opera?iune triunghiular? intracomunitar? ?i c? datoria fiscal? este transferat? destinatarului livr?rii.

58 În cazul unui r?spuns afirmativ la aceast? a doua întrebare, aceast? instan?? solicit?, pe de o parte, s? se stabileasc? dac? validitatea unei astfel de rectific?ri este condi?ionat? de faptul ca aceasta s? ajung? la destinatarul s?u ?i, pe de alt? parte, dac? factura astfel rectificat? are efect retroactiv de la data emiterii facturii ini?iale.

59 În aceast? privin??, trebuie amintit c?, de?i Curtea a recunoscut c? principiul fundamental al neutralit??ii TVA?ului impune ca deducerea sau rambursarea TVA?ului aferent intr?rilor s? fie acordat? chiar dac? anumite cerin?e de form? au fost omise de persoanele impozabile, este cu condi?ia ca cerin?ele de fond s? fi fost, pe de alt? parte, îndeplinite (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549 punctul 31, Hot?rârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punctele 50 ?i 51, precum ?i Hot?rârea din 21 octombrie 2021, Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:870, punctul 76).

60 Astfel, opera?iunile trebuie s? fie impozitate luându?se în considerare caracteristicile lor obiective (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?).

61 În consecin??, nu poate fi vorba despre o rectificare a facturii atunci când lipse?te o condi?ie de aplicare a regimului derogatoriu aplicabil opera?iunilor triunghiulare, precum men?iunea impus? la articolul 226 punctul (11a) din Directiva TVA. Astfel cum a ar?tat doamna avocat? general? la punctele 57 ?i 61 din concluzii, realizarea *a posteriori* a unei condi?ii de aplicare necesare pentru transferul datoriei de TVA c?tre destinatarul unei livr?ri nu constituie o rectificare. Este vorba despre prima emiterie a facturii solicitate, care nu poate avea efect retroactiv.

62 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolul 226 punctul (11a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? omiterea pe o factur? a men?iunii „taxare invers?” impuse la aceast? dispozi?ie nu poate fi rectificat? ulterior prin ad?ugarea unei indica?ii care s? precizeze c? aceast? factur? prive?te o opera?iune triunghiular? intracomunitar? ?i c? datoria fiscal? este transferat? destinatarului livr?rii.

Cu privire la a treia întrebare

63 Prin intermediul celei de a treia întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 219a din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? impune aplicarea dispozi?iilor privind facturarea ale statului membru al clientului intermediar sau a celor ale statului membru al clientului final.

64 Instan?a de trimitere ridic? problema acestui aspect întrucât, în cadrul procedurii principale, Luxury Trust Automobil arat? c? dreptul ceh este cel care ar trebui aplicat. Or, acesta nu ar impune ca facturile s? con?in? o men?iune referitoare la transferul datoriei fiscale.

65 Cu toate acestea, din răspunsurile date la primele două întrebări reiese că răspunsul la a treia întrebare nu poate avea incidență asupra soluționării litigiului principal.

66 Astfel, ca urmare a lipsei mențiunii „taxare inversă” pe facturile în litigiu, desemnarea clientului final ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului nu a fost efectuată în mod valabil. În consecință, clientul intermediar trebuie considerat ca fiind persoană obligată la plata acestei taxe în statul membru care i-a atribuit numărul de identificare pe care l-a utilizat în scopul achiziției intracomunitare în cauză, conform articolului 41 primul paragraf din Directiva TVA.

67 În orice caz, cerințele prevăzute la articolul 42, la articolul 141 litera (e) și la articolul 226 punctul (11a) din Directiva TVA nu pot varia de la un stat membru la altul. Instanța de trimitere are obligația de a interpreta dreptul aplicabil litigiului principal, indiferent dacă este vorba despre dreptul statului membru al clientului intermediar sau despre cel al clientului final, în conformitate cu dreptul Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 noiembrie 2020, DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, punctul 51).

68 Având în vedere motivele care preced, nu este necesar, așadar, să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

69 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 opta) declară:

1) Articolul 42 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, cu modificările ulterioare,

trebuie interpretat în sensul că,

în cadrul unei operațiuni triunghiulare, clientul final nu a fost desemnat în mod valabil drept persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) atunci când factura emisă de clientul intermediar nu conține mențiunea „taxare inversă” prevăzută la articolul 226 punctul (11a) din Directiva 2006/112, cu modificările ulterioare.

2) Articolul 226 punctul (11a) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45,

trebuie interpretat în sensul că

omiterea pe o factură a mențiunii „taxare inversă” impuse la această dispoziție nu poate fi rectificată ulterior prin adăugarea unei indicații care să precizeze că această factură privește o operațiune triunghiulară intracomunitară și că datoria fiscală este transferată destinatarului livrării.

Semnături

* Limba de procedură: germana.