

## CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

YVES BOT

prezentate la 17 februarie 2016(1)

### Cauza C-518/14

Senatex GmbH

împotriva

Finanzamt Hannover-Nord

[cerere de decizie preliminară formulată de Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al Landului Saxonia Inferioară, Germania)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Deducerea taxei în amonte – Emiterea unor facturi fără codul fiscal sau fără numărul de identificare în scopuri de TVA – Reglementarea unui stat membru care exclude rectificarea ex tunc a unei facturi”

1. Prezenta cauză are drept cadru juridic Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(2). În particular, problemele care se ridică sunt, pe de o parte, aceea a efectului care trebuie conferit rectificării unei facturi eronate sau incomplete în ceea ce privește momentul în care poate fi exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) și, pe de altă parte, aceea dacă o astfel de rectificare poate fi limitată în timp.

2. În prezentele concluzii, vom explica motivul pentru care considerăm că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia rectificarea unei facturi care vizează o mențiune obligatorie, mai exact numărul de identificare în scopuri de TVA, nu are efect retroactiv, astfel încât dreptul de deducere a TVA-ului poate fi exercitat numai pentru anul în care a fost rectificată factura inițială, iar nu pentru anul în care această factură a fost întocmită.

3. În această privință, vom prezenta motivele pentru care considerăm că statele membre pot prevedea măsuri de sancționare a nerespectării mențiunilor obligatorii, cu condiția ca acestea să respecte principiul proporționalității, precum și măsuri de limitare în timp a posibilității de a rectifica o factură eronată sau incompletă, cu condiția ca acestea din urmă să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și să nu facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității).

### I – Cadrul juridic

## A – Dreptul Uniunii

### 4. Articolul 63 din Directiva TVA prevede următoarele:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

### 5. Potrivit articolului 167 din această directivă:

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

### 6. Articolul 168 litera (a) din directiva menționată are următorul cuprins:

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

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

### 7. Articolul 178 litera (a) din Directiva TVA 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 179 din această directivă:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să își exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.”

### 9. Potrivit articolului 219 din directiva menționată:

„Orice document sau mesaj ce modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc este asimilat unei facturi.”

### 10. Articolul 226 din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

[...]

(3) numărul de identificare în scopuri de TVA prevăzut la articolul 214, pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

[...]"

11. Articolul 239 din această directivă este formulat în termenii următori:

„În cazurile în care statele membre recurg la opțiunea, prevăzută la articolul 272 alineatul (1) primul paragraf litera (b), de a nu alocă un număr de identificare în scopuri de TVA persoanelor impozabile care nu desfășoară operațiunile prevăzute la articolele 20, 21, 22, 33, 36, 138 și 141 și atunci când unui furnizor sau unui client nu i-a fost alocat un număr de identificare de acest tip, acesta este necesar să fie înlocuit pe factură cu un alt număr denumit cod de înregistrare fiscală, astfel cum a fost definit de statele membre în cauză.”

#### B – Dreptul german

12. Articolul 15 alineatul 1 prima teză punctul 1 din Legea din 2005 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 2005)(3), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG”), prevede că întreprinzătorul poate deduce, în contul impozitelor achitate în amonte, impozitul datorat legal pentru livrările și alte prestații care au fost executate de un alt întreprinzător pentru nevoile întreprinderii sale. Pe de altă parte, această dispoziție indică faptul că exercitarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către întreprinzător a unei facturi întocmite conform articolelor 14 și 14a din UStG. Această factură trebuie să conțină printre altele toate datele enumerate la articolul 14 alineatul 4 din UStG.

13. Taxele achitate în amonte pot fi deduse numai în perioada de impunere în care au fost respectate în totalitate condițiile de fond pentru exercitarea acestui drept prevăzute la articolul 15 alineatul 1 din UStG.

14. Conform articolului 31 alineatul 5 din Regulamentul de punere în aplicare a UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), în versiunea aplicabilă litigiului principal, o factură care nu conține toate datele prevăzute la articolul 14 alineatul 4 și la articolul 14a din UStG sau care conține date inexacte poate fi rectificat. În acest scop, trebuie să se transmită datele lipsă sau rectificate printr-un document care să facă referire la respectiva factură în mod specific și univoc. Se aplică aceleași cerințe privind forma și conținutul precum cele din articolul 14 din UStG.

15. În cazuri speciale de indicare inexactă sau nejustificată a TVA-ului, se aplică prin analogie articolul 17 alineatul 1 din UStG. În temeiul acestei dispoziții, rectificarea unei facturi nu are efect retroactiv, ci produce efecte numai pentru perioada în care destinatarului i se transmite factura rectificată sau în care se soluționează cererea de rectificare după eliminarea riscului de pierderi de venituri fiscale.

16. Instanța de trimitere explică de asemenea că, în cazul refuzului dreptului de deducere din cauza unor elemente lipsă sau a unor elemente necorespunzătoare, dreptul de deducere poate lua naștere la data rectificării prin corectarea facturii. În acest caz, veniturile fiscale rămân aceleași pentru administrația financiară. În schimb, ar putea rezulta impozite suplimentare în sarcina întreprinzătorului. Astfel, în situația în care dreptul de deducere este refuzat abia după mai mulți ani, de exemplu în cadrul unei inspecții fiscale, aplicarea dobânzilor suplimentare prevăzute la articolul 233a din Codul fiscal (Abgabenordnung), astfel cum era vigoare în perioada în discuție în litigiul principal, conduce la sarcini fiscale considerabile.

## II – Situa?ia de fapt din litigiul principal

17. Senatex GmbH (denumit? în continuare „Senatex”) desf??oar? o activitate de comer? angro cu materiale textile. Pentru anii 2008-2011, aceasta a indicat în declara?iile sale fiscale deducerea TVA?ului pl?tit în amonte din note de credit emise de aceasta în beneficiul reprezentan?ilor ei comerciali, precum ?i din facturile unui creator de publicitate (denumite în continuare, împreun?, „facturile în litigiu”).

18. Între 11 februarie ?i 17 mai 2013, la Senatex s?a desf??urat o inspec?ie fiscal? efectuat? de Finanzamt Hannover?Nord (Biroul Fiscal din Hanovra?Nord) pentru anii 2008-2011. În cadrul acestui control, s?a constatat c? facturile în litigiu prezentate în scopul deducerii taxei pl?tite în amonte nu erau regulamentare, în sensul articolului 15 alineatul 1 ?i al articolului 14 alineatul 4 din UStG. Astfel, în aceste facturi nu se reg?sea codul fiscal sau num?rul de identificare în scopuri de TVA al reprezentan?ilor comerciali respectivi ori al creatorului de publicitate, nici în facturile înse?i ?i nici în documentele anexe.

19. La 2 mai 2013, mai precis în timpul perioadei de inspec?ie, Senatex a rectificat deconturile comisioanelor, numai pentru anii 2009-2011, completându?le cu codul fiscal sau cu num?rul de identificare în scopuri de TVA al fiec?rui reprezentant comercial vizat. De asemenea, facturile creatorului de publicitate au f?cut obiectul unei rectific?ri similare pentru anii 2009-2011.

20. În pofida acestor rectific?ri, Finanzamt Hannover?Nord a emis, la 2 iulie 2013, decizii de impunere rectificative pentru anii 2008-2011, în care arat? c? deducerile taxei pl?tite în amonte din facturile în litigiu nu puteau fi efectuate pentru anii 2009-2011, pentru motivul c? condi?iile pentru deducere nu au fost îndeplinite în cursul anilor 2009-2011, ci numai la data efectu?rii rectific?rilor, mai exact în cursul anului 2013.

21. În consecin??, Senatex a depus contesta?ie împotriva acestor decizii rectificative. Pe de alt? parte, în cadrul procedurii de solu?ionare a contesta?iei, s-a constatat c? pentru anul 2008 nu se realizase rectificarea facturilor în litigiu. Astfel, la 11 februarie 2014, Senatex a rectificat facturile aferente anului 2008, completându?le cu codul fiscal sau cu num?rul de identificare în scopuri de TVA al reprezentan?ilor comerciali respectivi. Facturile creatorului de publicitate care privesc anul 2008 au f?cut de asemenea obiectul unei rectific?ri similare.

22. Prin decizia din 3 martie 2014, Finanzamt Hannover?Nord ?i?a men?inut pozi?ia potrivit c?reia condi?iile pentru deducerea taxei pl?tite în amonte din facturile în litigiu ar fi fost îndeplinite abia la momentul rectific?rii acestor facturi, în anul 2013 ?i în anul 2014. În opinia acestuia, rectificarea facturilor nu poate retroactiva pân? la momentul furniz?rii presta?iei, conferind astfel un efect *ex tunc*.

23. La 5 martie 2014, Senatex a formulat o ac?iune împotriva acestei decizii la instan?a de trimitere. Astfel, aceasta consider? c? rectific?rile facturilor ar produce efecte ?i pentru trecut, mai precis pentru anii 2008-2011, în m?sura în care acestea au fost operate anterior ultimei decizii administrative, ?i anume decizia din 3 martie 2014. Astfel, aceasta solicit? instan?ei de trimitere s? anuleze deciziile de impunere rectificative emise de Finanzamt Hannover?Nord pentru anii 2008-2011.

## III – Întreb?rile preliminare

24. Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al Landului Saxonia Inferioar?), având îndoieli cu privire la interpretarea care trebuie dat? hot?rârilor Cur?ii, precum ?i dispozi?iilor Directivei TVA, a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze urm?toarele întreb?ri

preliminare:

„1) În situa?ia din spe??, a complet?rii unei facturi incomplete, efectul *ex nunc* al unei prime facturi întocmite, constatat de CJUE în cauza Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), este relativizat ca urmare a Hot?rârii Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:44) ?i a Hot?rârii Petroma Transports ?i al?ii (C?271/12, EU:C:2013:297), în m?sura în care într?un asemenea caz Curtea ar fi inten?ionat în definitiv s? admit? un efect retroactiv?

2) Ce cerin?e minime trebuie s? îndeplineasc? o factur? pentru a putea fi rectificat? cu efect retroactiv? Este obligatoriu ca factura ini?ial? s? fi con?inut un cod fiscal sau un num?r de identificare în scopuri de TVA sau acesta poate fi completat ulterior, cu consecin?a men?inerii deducerii TVA?ului din factura ini?ial??

3) Atunci când rectificarea facturii se efectueaz? abia în cadrul unei proceduri de contestare a deciziei (a deciziei de rectificare a) autorit??ii fiscale, se mai consider? c? rectificarea s?a realizat în termen?”

#### IV – Analiza noastră

25. Prin intermediul primei ?i al celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere urm?re?te s? afle, de fapt, dac? articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 179 ?i articolul 226 punctul 3 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale, precum cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia rectificarea unei facturi care vizeaz? o men?iune obligatorie, mai exact num?rul de identificare în scopuri de TVA, nu are efect retroactiv, astfel încât dreptul de deducere poate fi exercitat numai pentru anul în care a fost rectificat? factura ini?ial?, iar nu pentru anul în care aceast? factur? a fost întocmit?.

26. Prin intermediul celei de a treia întreb?ri, instan?a de trimitere ridic? problema dac? Directiva TVA trebuie interpretat? în sensul c? se opune unei reglement?ri sau unei practici na?ionale în temeiul c?reia dreptul de deducere a TVA?ului este refuzat unei persoane impozabile atunci când rectificarea unei facturi care vizeaz? o men?iune obligatorie intervine ulterior adopt?rii unei decizii de refuz al deducerii TVA?ului pentru motivul c? aceast? men?iune a fost ini?ial omis?.

27. Prima ?i a doua întrebare ne determin? s? analiz?m consecin?ele rectific?rii unei facturi asupra momentului în care poate fi exercitat dreptul de deducere. Astfel, în temeiul legisla?iei germane, rectificarea facturii are drept consecin?? exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului numai pentru anul în care a fost rectificat? factura ini?ial?, iar nu pentru anul în care aceast? factur? a fost întocmit?.

28. Potrivit guvernului german, din dispozi?iile Directivei TVA reiese c? dreptul de deducere poate fi exercitat numai atunci când sunt îndeplinite simultan dou? condi?ii. Pe de o parte, dreptul de deducere trebuie s? fie n?scut în sensul articolului 167 din aceast? directiv? ?i, pe de alt? parte, persoana impozabil? trebuie s? îndeplineasc? condi?iile prev?zute la articolul 178 din aceasta, printre care se afl? de?inerea unei facturi întocmite conform articolelor 220-236 ?i 238-240 din directiva men?ionat?. Or, cu ocazia rectific?rii unei facturi, aceste dou? condi?ii ar fi întrunite abia la momentul acestei rectific?ri, iar nu atunci când a fost întocmit? factura ini?ial?. Ar rezulta c? dreptul de deducere poate fi exercitat abia la momentul rectific?rii.

29. Pentru motivele prezentate în continuare, nu împ?rt??im aceast? opinie.

30. Potrivit unei jurispruden?e consacrate, dreptul de deducere reprezint? un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului, care, în principiu, nu poate fi limitat ?i care se

exercit? imediat pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor efectuate în amonte(4). Prin urmare, dreptul de deducere are un caracter imediat ?i global. Pe de alt? parte, astfel cum reaminte?te cu regularitate Curtea, regimul deducerilor urm?re?te s? degreveze în întregime întreprinz?torul de sarcina TVA?ului datorat sau pl?tit în cadrul tuturor activit??ilor sale economice. Sistemul comun al TVA?ului garanteaz?, prin urmare, neutralitatea în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie, în principiu, ele însele supuse TVA?ului.(5)

31. Potrivit articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?. Condi?iile de fond necesare pentru na?terea acestui drept de deducere sunt enumerate la articolul 168 litera (a) din această directiv?. Astfel, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesat? s? fie o persoan? impozabil? în sensul respectivei directive ?i, pe de alt? parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul men?ionat s? fie utilizate în aval de c?tre persoana impozabil? în scopul opera?iunilor taxabile ale acesteia ?i ca, în amonte, aceste bunuri s? fie livrate sau aceste servicii s? fie prestate de o alt? persoan? impozabil?(6).

32. În ceea ce prive?te modalit??ile de exercitare a dreptului de deducere, acestea sunt enumerate la articolul 178 din Directiva TVA. Printre altele, persoana impozabil? trebuie s? de?in? o factur? întocmit? conform articolului 226 din această directiv?(7), pe care trebuie s? se men?ioneze între altele num?rul de identificare în scopuri de TVA(8).

33. Aceste condi?ii pe care trebuie s? le îndeplineasc? persoana impozabil? pentru a??i exercita dreptul de deducere au fost calificate de Curte drept „condi?ii de form?”(9). Acestea nu constituie condi?ii care trebuie îndeplinite pentru na?terea dreptului de deducere a TVA?ului, ci permit autorit??ilor fiscale s? dispun? de toate informa?iile necesare pentru colectarea TVA?ului, precum ?i s? efectueze inspec?ii în vederea prevenirii evaziunii fiscale(10).

34. În cazul în care, cu titlu de exemplu, cu ocazia unei inspec?ii efectuate de autorit??ile fiscale, acestea ar constata erori sau omisiuni în întocmirea facturii, persoana impozabil? are posibilitatea de a rectifica această factur? în scopul exercit?rii dreptului s?u de deducere. Această posibilitate este men?ionat? la articolul 219 din Directiva TVA, care prevede c? „[o]rice document sau mesaj ce modific? factura ini?ial? ?i se refer? la aceasta în mod specific ?i f?r? echivoc este asimilat unei facturi”. Curtea s?a pronun?at de asemenea în sensul c? această directiv? nu interzice efectuarea unor corecturi ale facturilor gre?ite(11).

35. În aceste condi?ii, problema care se ridic? este aceea a efectelor în timp ale rectific?rii unei facturi în ceea ce prive?te dreptul de deducere a TVA?ului.

36. În această privin??, instan?a de trimitere men?ioneaz? Hot?rârile Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), precum ?i Petroma Transports ?i al?ii (C?271/12, EU:C:2013:297). În ceea ce prive?te ultimele dou? hot?râri, de?i este adev?rat c? se refer? la rectificarea unei facturi în vederea exercit?rii dreptului de deducere, problema efectului în timp al unei astfel de rectific?ri asupra exercit?rii dreptului de deducere nu a fost, în schimb, abordat?.

37. Astfel, în Hot?rârea Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), problema ridicat? era aceea dac? dispozi?iile Directivei TVA trebuiau interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri sau unei practici na?ionale în temeiul c?reia dreptul de deducere a TVA?ului era refuzat în situa?ia în care factura privind bunurile livrate persoanei impozabile sau serviciile care au fost prestate acesteia cuprindea ini?ial o men?iune eronat? a c?rei corectare ulterioar? nu respect? toate condi?iile stabilite de normele na?ionale aplicabile(12). Prin urmare, Curtea trebuia s? stabileasc? dac? rectificarea unei facturi în scopul exercit?rii dreptului de deducere era posibil?

și dacă statele membre aveau posibilitatea de a impune condiții suplimentare față de condițiile de fond și de formă stabilite prin Directiva TVA, în speță o numerotare continuă a facturii rectificate(13). În Hotărârea Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297), Curtea a amintit că sistemul comun al TVA-ului nu interzice efectuarea unor corecturi ale facturilor greșite, însă s-a pronunțat în sensul că, în ceea ce privește litigiul din cauza în care a fost pronunțat această hotărâre, informațiile necesare pentru completarea și rectificarea facturilor au fost prezentate după ce autoritatea fiscală a adoptat decizia privind refuzarea dreptului de deducere a TVA-ului, astfel încât, anterior adoptării acestei decizii, facturile furnizate autorității menționate nu fuseseră încă rectificate pentru a-i permite să asigure colectarea exactă a TVA-ului și verificarea acestuia(14). Prin urmare, trebuie să se constate că Hotărârile Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), precum și Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297) nu iau poziție cu privire la aspectul dacă rectificarea unei facturi are sau nu are efect retroactiv în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere.

38. În ceea ce privește o aplicare a jurisprudenței rezultate din Hotărârea Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) în sprijinul tezei guvernului german, considerăm că aceasta trebuie înțeles astfel, în această hotărâre, Curtea a arătat că dreptul de deducere a TVA-ului trebuie exercitat pentru perioada din declarație în care sunt îndeplinite cele două condiții impuse la articolul 18 alineatul (2) primul paragraf(15) din Așasea directivă 77/388/CEE(16). Cu alte cuvinte, a adăugat Curtea, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor trebuie să fi fost efectuată, iar persoana impozabilă trebuie să fie în posesia facturii(17). Or, în speță, Terra Baubedarf-Handel GmbH nu dispunea de factură la momentul în care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului pentru servicii care i-au fost prestate în cadrul activității sale. Prin urmare, aceasta nu a putut efectua plata și deci nu a plătit TVA-ul respectiv în perioada de deducere. În acest caz, nu se putea considera că TVA-ul este aplicat unei anumite operațiuni(18). Acesta este motivul pentru care Curtea a considerat că este necesar ca cele două condiții impuse la articolul 18 alineatul (2) primul paragraf din Așasea directivă 77/388 să fie îndeplinite pentru a fi respectat principiul potrivit căruia dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

39. Cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) este diferită, aadar, de prezenta cauză, în măsura în care Senatex, spre deosebire de Terra Baubedarf-Handel GmbH, dispunea de facturi la momentul exercitării dreptului său de deducere și plătitese TVA-ul în amonte. Prin urmare, această taxă a fost aplicată unei operațiuni efectuate în amonte în cadrul activității economice a Senatex. În consecință, în opinia noastră, hotărârea menționată nu poate fi invocată în prezenta cauză pentru a susține că Curtea a interzis efectul retroactiv al dreptului de deducere a TVA-ului în urma rectificării unei facturi.

40. În schimb, considerăm că Hotărârea Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) sprijină teza contrară. Astfel, la punctul 35 din această hotărâre, Curtea reia o jurisprudență constantă potrivit căreia dreptul de deducere a TVA-ului se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Articolul 179 primul paragraf din Directiva TVA prevede, astfel, că „[p]ersoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178”.

41. Caracterul imediat al deducerii are drept scop în special garantarea neutralității sistemului comun al TVA-ului, precum și evitarea unui risc financiar pentru persoanele impozabile prin suportarea de către acestea, în tot sau în parte, a sarcinii acestei taxe(19). Acesta este motivul pentru care, conform articolului 179 din Directiva TVA, perioada în care a fost taxat bunul achiziționat sau serviciul furnizat, care a dat naștere dreptului la deducere, trebuie să coincidă cu perioada în care este exercitat dreptul de deducere. Acest principiu cunoaște, în această directivă,

doar o atenuare, și anume aceea că statele membre pot obliga persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 din directiva menționată să își exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării(20), ceea ce nu este cazul în speță.

42. În cazul în care s-ar considera că rectificarea unei facturi determină exercitarea dreptului de deducere numai pentru perioada în care a avut loc această rectificare, iar nu pentru perioada în care a fost întocmită și achitată factura, precum în cauza principală, acest fapt ar fi contrar principiului potrivit căruia acest drept are un caracter imediat. În plus, aceasta ar implica un risc financiar considerabil pentru persoana impozabilă, în măsura în care, întrucât autoritățile fiscale consideră că aceasta din urmă nu își poate exercita dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte înainte de rectificarea facturii, persoanei respective i-ar putea fi aplicate dobânzi suplimentare, astfel cum prevede, de altfel, Codul fiscal, și aceasta deși statul membru nu suferă nicio pierdere fiscală, veniturile fiscale rămânând, *in fine*, aceleași(21).

43. Nu contestăm, cu toate acestea, importanța facturii în sistemul comun al TVA-ului. Aceasta constituie un mijloc de probă care permite colectarea TVA-ului sau deducerea acestuia. Astfel, întreprinzătorul care facturează vânzarea unui bun sau prestarea unui serviciu emite o factură cu TVA și îl colectează pentru stat. De asemenea, factura menționată va permite persoanei impozabile care a plătit TVA-ul să dovedească acest lucru și, prin urmare, să îl deducă. În mod mai specific, numărul de identificare în scopuri de TVA permite autorităților fiscale să perceapă mai ușor TVA-ul prin identificarea persoanei impozabile respective și să controleze realitatea operațiunilor pentru a combate evaziunea fiscală.

44. Totuși, astfel cum a statuat Curtea în mai multe rânduri, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile(22). Această jurisprudență se impune în prezenta cauză cu atât mai mult cu cât omiterea numărului de identificare în scopuri de TVA a fost corectată de persoana impozabilă, care a procedat la rectificarea facturilor, respectând astfel și cerințele de formă prevăzute de dreptul Uniunii.

45. În această privință, deși statele membre au obligația de a verifica declarațiile fiscale ale persoanelor impozabile și de a controla toate documentele relevante pentru a calcula cuantumul impozitului sau pentru a verifica realitatea operațiunilor, nimic nu le împiedică să prevadă sancțiuni pentru nerespectarea acestor cerințe de formă. Într-adevăr, sancțiunea impusă astfel ar avea un caracter descurajator care ar viza să asigure efectivitatea obligației de a menționa pe factură detaliile obligatorii prevăzute de Directiva TVA, ar încuraja persoana impozabilă să fie mai diligentă pe viitor și ar permite să se evite seama de cheltuielile administrative ocazionate de omisiune și de rectificarea care a fost necesară în vederea corectării acestei facturi(23). Totuși, statele membre trebuie să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii și în special a principiului proporționalității.

46. În țedință, guvernul german a arătat că reportarea dreptului de deducere și aplicarea unor dobânzi suplimentare persoanei impozabile care nu și-a îndeplinit obligațiile, precum în litigiul principal, sîin loc de sancțiune. Considerăm însă că această sancțiune nu respectă principiul proporționalității. Astfel, detaliile care trebuie menționate în mod obligatoriu pe factură, dintre care face parte numărul de identificare în scopuri de TVA, urmăresc să permită autorităților fiscale perceperea exactă a TVA-ului și controlul în vederea prevenirii evaziunii fiscale. Or, astfel cum s-a arătat în țedință, nu vedem cum ar putea autoritățile fiscale, într-un astfel de caz, să facă diferența între o persoană impozabilă de bunăcredință și persoana care s-vârșește evaziunea. De altfel, pentru persoana care s-vârșește evaziunea, este mai ușor să menționeze un număr de identificare în scopuri de TVA fals, sperând că declarația sa va trece neobservată, decât să nu îl

men?ioneze deloc, ceea ce, dimpotriv?, ar atrage aten?ia autorit??ilor fiscale ?i ar determina un control din partea acestora. Or, s? ne imagin?m o persoan? impozabil? de bun??credin??, a c?rei factur? prezentat? în declara?ia fiscal? nu ar con?ine un num?r de identificare în scopuri de TVA. Acesta din urm? s?ar expune, foarte probabil, unui control din partea autorit??ilor fiscale ?i s?ar putea reg?si în aceea?i situa?ie precum Senatex, mai precis ca dreptul s?u de deducere s? fie reportat ?i s? îi fie aplicate dobânzi suplimentare, cu consecin?e financiare semnificative. Consider?m c? un astfel de sistem este lipsit de securitate juridic? ?i nu este apt s? combat? în mod eficient evaziunea fiscal?. În plus, acesta ar putea duce la situa?ia sanc?ion?rii în acela?i mod a unei persoane impozabile de bun??credin?? ?i a unei persoane care s?vâr?e?te o evaziune.

47. În vederea evit?rii abuzurilor, consider?m c? statele membre pot prevedea de asemenea m?suri care limiteaz? în timp posibilitatea de a furniza facturi rectificative. Aceasta ne conduce la cea de a treia întrebare a instan?ei de trimitere, prin care solicit? Cur?ii s? stabileasc? dac? Directiva TVA trebuie interpretat? în sensul c? se opune unei reglement?ri sau unei practici na?ionale în temeiul c?reia dreptul de deducere a TVA?ului este refuzat unei persoane impozabile atunci când rectificarea unei facturi care vizeaz? o men?iune obligatorie intervine ulterior adopt?rii unei decizii de refuz al deducerii TVA?ului pentru motivul c? aceast? men?iune a fost ini?ial omis?.

48. Directiva TVA nu prevede instituirea unor m?suri de stabilire a unor termene care s? limiteze în timp rectificarea facturilor eronate sau incomplete. Prin urmare, consider?m c? revine statelor membre sarcina de a prevedea astfel de m?suri în dreptul lor na?ional. Acestea trebuie s? se asigure c? m?surile instituite respect? principiile echivalen?ei ?i efectivit??ii.

49. În spe??, interzicerea oric?rei rectific?ri ulterioare unei decizii a administra?iei fiscale prin care este refuzat? exercitarea dreptului de deducere poate p?rea excesiv?, f?când astfel, în practic?, imposibil? sau excesiv de dificil? o astfel de exercitare.

50. Astfel, uneori – exceptând cazurile de evaziune fiscal? –, persoana impozabil? poate lua cuno?tin?? de o omisiune sau de o eroare referitoare la o men?iune obligatorie pe factur? abia în stadiul unei decizii de impunere rectificative. Interzicerea oric?rei rectific?ri ulterior unei decizii, cum ar fi o decizie rectificativ?, ar putea duce la refuzul pur ?i simplu al oric?rei rectific?ri a unei facturi eronate sau incomplete. Aceasta ar avea drept consecin??, grav?, privarea persoanei impozabile de dreptul s?u de deducere, drept fundamental care permite asigurarea principiului neutralit??ii fiscale, cu atât mai mult cu cât eroarea sau omisiunea poate proveni de la persoana care întocme?te factura, mai exact vânz?torul bunurilor sau furnizorul serviciilor.

51. Consider?m, prin urmare, c? Hot?rârea Petroma Transports ?i al?ii (C?271/12, EU:C:2013:297) trebuie în mare m?sur? nuan?at? cu privire la acest aspect(24).

52. Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, apreciem c? articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 179 ?i articolul 226 punctul 3 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale, precum cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia rectificarea unei facturi care vizeaz? o men?iune obligatorie, ?i anume num?rul de identificare în scopuri de TVA, nu are efect retroactiv, astfel încât dreptul de deducere a TVA?ului poate fi exercitat numai pentru anul în care a fost rectificat? factura ini?ial?, iar nu pentru anul în care aceast? factur? a fost întocmit?. În aceast? privin??, statele membre pot prevedea m?suri de sanc?ionare a nerespect?rii men?iunilor obligatorii, cu condi?ia ca acestea s? respecte principiul propor?ionalit??ii, precum ?i m?suri de limitare în timp a posibilit??ii de a rectifica o factur? eronat? sau incomplet?, cu condi?ia ca acestea din urm? s? se aplice în acela?i mod drepturilor similare în materie fiscal? întemeiate pe dreptul intern ?i celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalen?ei) ?i s? nu fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea dreptului

de deducere (principiul efectivității).

## V – Concluzie

53. Având în vedere considerațiile care preced, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al Landului Saxonia Inferioară) după cum urmează:

„Articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 179 și articolul 226 punctul 3 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia rectificarea unei facturi care vizează o mențiune obligatorie, și anume numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, nu are efect retroactiv, astfel încât dreptul de deducere a acestei taxe poate fi exercitat numai pentru anul în care a fost rectificată factura inițială, iar nu pentru anul în care această factură a fost întocmită.

În această privință, statele membre pot prevedea măsuri de sancționare a nerespectării mențiunilor obligatorii, cu condiția ca acestea să respecte principiul proporționalității, precum și măsuri de limitare în timp a posibilității de a rectifica o factură eronată sau incompletă, cu condiția ca acestea din urmă să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și să nu facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității).”

1 – Limba originală: franceza.

2 – JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”.

3 – BGBl. 2005 I, p. 386.

4 – A se vedea Hotărârea PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 26 și jurisprudența citată).

5 – A se vedea Hotărârea PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 27 și jurisprudența citată).

6 – A se vedea Hotărârea PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

7 – A se vedea articolul 178 litera (a) din directiva menționată.

8 – A se vedea articolul 226 punctul 3 din Directiva TVA.

9 – A se vedea Hotărârile Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 25), Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 41) și PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 29).

10 – A se vedea, în ceea ce privește celelalte obligații pe care statele membre le pot impune în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale, Hotărârile Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 49 și 50), precum și VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 44 și 45).

11 – Hotărârile Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctele 43-45), precum și Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 34).

- 12 – A se vedea punctul 36 din această hotărâre.
- 13 – A se vedea punctele 42-45 din hotărârea menționată.
- 14 – A se vedea punctele 21, 34 și 35 din hotărârea menționată.
- 15 – Această dispoziție a fost înlocuită cu articolul 179 primul paragraf din Directiva TVA.
- 16 – A se vedea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).
- 17 – Hotărârea Terra Baubedarf/Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 34).
- 18 – Hotărârea Terra Baubedarf/Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 35).
- 19 – În ceea ce privește reportarea excedentului de TVA în perioada fiscală următoare, a se vedea Hotărârea Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 45 și jurisprudența citată).
- 20 – A se vedea articolul 179 al doilea paragraf din Directiva TVA.
- 21 – A se vedea punctul 5 din decizia de trimitere.
- 22 – A se vedea Hotărârile Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 50 și 51), precum și Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 43). A se vedea de asemenea, în ceea ce privește obligația de a declara începerea unei activități ca persoană impozabilă, Hotărârea Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punctele 33-36) și, în ceea ce privește nereguli contabile și în declarațiile care afectează operațiunile supuse sistemului de taxare inversă, Hotărârea Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 63).
- 23 – Observăm, în această privință, că mai multe state membre au prevăzut astfel de amenzi (a se vedea articolul 70 din Codul belgian privind TVA-ul, articolul 77 din Legea luxemburgheză privind taxa pe valoarea adăugată sau articolul 1737 din Codul fiscal francez).
- 24 – În această hotărâre, Curtea a arătat că „trebuie amintit că sistemul comun al TVA-ului nu interzice efectuarea unor corecturi ale facturilor greșite. Astfel, în cazul în care condițiile de fond pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului sunt îndeplinite, iar *înainte de adoptarea deciziei de autoritatea în cauză* persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factură corectată, acordarea acestui drept nu poate, în principiu, să fie refuzată persoanei impozabile pentru motivul că factura inițială conținea o eroare” (punctul 34, sublinierea noastră).