

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

EVGENI TANCHEV

prezentate la 30 mai 2018(1)

Cauza C-664/16

Lucretiu Hadrian Vladan

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba

[cerere de decizie preliminară formulată de Curtea de Apel Alba Iulia (România)]

„Cerere de decizie preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167, 168, 178, 179 și 273 – Principiul neutralității TVA-ului – Dreptul de deducere a taxei achitate în amonte – Cerințe de fond – Cerințe de formă – Lipsa facturilor”

I. Introducere

1. Factura reprezintă un element esențial al dreptului unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte, în temeiul Directivei 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)(2). Astfel, o factură întocmită în mod corespunzător a fost denumită „biletul de intrare”(3) la dreptul de deducere, având în vedere că aceasta are o „funcție de garanție” pentru autoritatea fiscală națională în corelarea deducerii taxei achitate în amonte cu plata taxei(4).

2. În împrejurările din procedura principală, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, astfel cum este prevăzut de Directiva TVA, poate fi refuzat de o autoritate fiscală națională în cazul în care contribuabilul nu îi furnizează acesteia nicio factură?

3. Aceasta reprezintă în esență chestiunea principală care este prezentată Curții spre analiză în prezenta cerere de decizie preliminară formulată de Curtea de Apel Alba Iulia (România). Instanța de trimitere consideră că aceasta presupune interpretarea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte, astfel cum este prevăzut la articolele 167, 168, 178, 179 și 273 din Directiva TVA, precum și analiza principiilor proporționalității și neutralității TVA-ului. În plus, instanța de trimitere se întreabă dacă, în situația de fapt din procedura principală, dreptul Uniunii în materie de TVA permite, în lipsa facturilor, o metodă de evaluare indirectă prin

intermediul unui expert desemnat de instanță pentru determinarea dreptului de deducere.

4. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, sub rezerva anumitor excepții, autoritățile fiscale naționale trebuie să acorde persoanei impozabile dreptul de deducere a taxei achitate în amonte, astfel cum este prevăzut de Directiva TVA, atunci când au fost îndeplinite cerințele de fond precum cele prevăzute în capitolul 1 din titlul X din Directiva TVA (intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”), chiar dacă persoana impozabilă nu a respectat unele dintre cerințele de formă ale exercitării acestui drept, care includ facturarea(5).

5. Până în prezent, această jurisprudență s-a referit în general la situații care au vizat vicii ale unei facturi întocmite altfel corespunzător(6) sau la alte elemente care sunt relevante pentru aspectul dacă astfel de facturi pot fi prezentate sau nu pot fi prezentate autorităților fiscale în scopul deducerii taxei achitate în amonte, cum ar fi termenele de prescripție(7). Prezenta cauză oferă Curții posibilitatea de a decide dacă această abordare trebuie să fie utilizată în situații care privesc imposibilitatea unei persoane impozabile de a furniza vreo factură și se propune suplinirea lipsei elementelor de probă cu un raport de expertiză.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

6. Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

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

7. Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA 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 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;”

8. Articolul 178 litera (a) din Directiva 206/112 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 bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;”

9. Articolul 179 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„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 părut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.”

10. Articolul 273 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura

colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

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

B. Dreptul românesc

11. Potrivit articolului 145 alineatul (1) și alineatul (2) litera a), precum și articolului 146 alineatul (1) litera a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare la 1 ianuarie 2007(8), orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul aferent bunurilor și serviciilor achiziționate destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, drept care ia naștere în momentul în care TVA-ul devine exigibil. Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului datorat sau plătit, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu cerințele prevăzute de lege.

12. Punctul 46 alineatul (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, în forma în vigoare la 1 ianuarie 2007(9), prevede:

„(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la articolul 146 alineatul (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la articolul 155 alineatul (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la punctul 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

III. Situația de fapt din procedura principală și întrebările adresate

13. Potrivit deciziei de trimitere, domnul Vădan (denumit în continuare „reclamantul”) este un cetățean român și un dezvoltator imobiliar.

14. În calitate de persoană fizică, reclamantul a construit un complex rezidențial format din 90 de apartamente, a cărui construcție a avut loc între 6 iunie 2006 și 8 septembrie 2008. Reclamantul este de asemenea proprietarul altor terenuri pentru care au fost deja întocmite planuri urbanistice zonale pentru construirea de locuințe unifamiliale.

15. În anul 2006, reclamantul a efectuat 29 de operațiuni constând în vânzarea unor terenuri și a unor clădiri, 17 dintre acestea având loc anterior datei de 1 august 2006.

16. În perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2009, reclamantul a efectuat 70 de operațiuni care au constat în vânzarea de imobile noi, iar în perioada cuprinsă între anii 2008 și 2009, acesta a efectuat operațiuni care au constat în vânzarea de terenuri construibile. Valoarea totală a operațiunilor a fost de 19 234 596 de lei românești (RON).

17. Întrucât în luna iunie a anului 2006 cifra de afaceri a reclamantului a depășit limita de exceptare de 200 000 RON, Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba a considerat că reclamantul trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA.

18. La 26 ianuarie 2011, reclamantul a fost înregistrat din oficiu ca plătitor de TVA. Acesta a devenit persoană impozabilă în scopuri de TVA începând cu 1 august 2006.

19. La 28 ianuarie 2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba a adresat o decizie de

impunere reclamantului pentru perioada cuprinsă între 1 august 2006 și 31 decembrie 2009 (denumită în continuare „decizia de impunere”). Această decizie de impunere a stabilit TVA-ul datorat în valoare de 3 071 069 RON, la care se adăugau majorări de întârziere de 2 476 864 RON și penalități de întârziere de 460 660 RON, totalizând astfel 6 008 593 RON.

20. Împotriva deciziei de impunere reclamantul a formulat o contestație administrativă. Printr-o decizie emisă la 19 august 2011 (denumită în continuare „decizia de soluționare a contestației”), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a anulat în parte decizia de impunere și a obligat autoritatea fiscală să recalculeze anumite operațiuni, ceea ce a avut drept rezultat faptul că valoarea totală a taxei datorate de reclamant a fost reevaluată la 5 735 741 RON.

21. Reclamantul a formulat o acțiune în anulare împotriva deciziei de impunere și a deciziei de soluționare a contestației, care a fost respinsă de instanța de trimitere printr-o hotărâre pronunțată în anul 2013.

22. Reclamantul a introdus recurs împotriva hotărârii instanței de trimitere la Înalta Curte de Casație și Justiție (România) (denumită în continuare „Înalta Curte”). În hotărârea pronunțată la 3 decembrie 2014, Înalta Curte a admis recursul acestuia și a trimis cauza spre rejudecare instanței de trimitere.

23. Potrivit deciziei de trimitere, Înalta Curte a reținut că reclamantul dobândise calitatea de persoană impozabilă la 1 august 2006 și că tranzacțiile încheiate de acesta, care au constatat în vânzarea de terenuri și în construcția de clădiri cu mai multe apartamente, urmată de vânzarea acestora, a constituit o activitate economică.

24. În plus, în ceea ce privește dreptul de deducere, Înalta Curte a considerat că instanța de trimitere a săvârșit o eroare de drept, întrucât, deși a precizat în mod expres în hotărâre faptul că reclamantul, ca urmare a înregistrării sale din oficiu ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, beneficiază în mod indiscutabil de acest drept, aceasta a decis apoi că reclamantul nu putea recurge la constatările a două rapoarte de expertiză doar pentru motivul că el nu a prezentat originalele documentelor referitoare la achizițiile de bunuri și de servicii în raport cu clădirile vândute, în pofida faptului că instanța de trimitere avea cunoștință de lipsa documentelor originale încă de la data la care a fost sesizat cu litigiul.

25. Înalta Curte a reținut că instanța de trimitere nu a înălțurat motivat susținerile reclamantului potrivit căroră, deoarece nu era înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA la momentul realizării construcțiilor, el nu avea obligația de a ține evidența plăților de TVA către furnizorii de servicii și lucrări pentru o eventuală exercitare a dreptului de deducere a acestei taxe în viitor, iar suma totală pe care acesta a plătit-o cu titlu de TVA respectivilor furnizori depășea suma stabilită de autoritățile fiscale ca fiind datorată în legătură cu tranzacțiile imobiliare.

26. Înalta Curte a susținut de asemenea că, în virtutea rolului său activ, instanța de trimitere avea posibilitatea să solicite reclamantului suplimentarea probei cu înscrisuri pentru o corectă apreciere a situației dacă exista obligația de a dovedi dreptul de deducere a TVA-ului numai cu documente justificative în original sau și cu alte documente, dând eficiență principiului realității operațiunii economice efectuate și evitării unui formalism excesiv. Înalta Curte a considerat că, pentru soluționarea cauzei, ar fi util ca instanța de trimitere să evalueze necesitatea refacerii rapoartelor de expertiză în funcție de eventualele documente prezentate.

27. În decizia de trimitere, instanța de trimitere a exprimat însă rezerve cu privire la aspectul dacă un dezvoltator imobiliar de tipul reclamantului, care nu s-a asigurat mai întâi că operațiunile în cauză sunt supuse TVA-ului, care nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă, deși avea această obligație, potrivit legislației în vigoare, începând cu 1 august 2006, și care nu a ținut o

eviden?? contabil? specific? persoanelor impozabile, are dreptul de a beneficia de deducerea TVA?ului aferent fluxului de numerar investit în edificarea construc?iilor vândute, în condi?iile în care, de?i construc?iile exist? ?i au fost livrate cump?r?torilor, documentele justificative de?inute de reclamant (bonuri de cas?, nefiind obligatorie emiterea de facturi pentru persoane fizice la momentul respectiv) sunt ilizibile ?i insuficiente pentru a determina întinderea dreptului de deducere.

28. Instan?a de trimitere se întreab? dac?, în temeiul jurispruden?ei Cur?ii, reclamantul î?i poate exercita dreptul de deducere în situa?ia în care nu este în m?sur? s? demonstreze c? au fost îndeplinite condi?iile prev?zute la articolul 178 din Directiva TVA, transpus în dreptul român prin articolul 146 alineatul (1) litera (a) din Legea nr. 571/2003, dat fiind c? reclamantul nu de?ine facturi fiscale. În cazul în care s?ar permite exercitarea dreptului de deducere, instan?a de trimitere se întreab? de asemenea dac?, pentru determinarea întinderii dreptului de deducere, dreptul Uniunii se opune utiliz?rii unei evalu?ri indirecte (un raport de expertiz? judiciar?) efectuate de un expert independent, pe baza cantit??ilor de lucr?ri/manoper? utilizate, în condi?iile în care livr?rile de bunuri (materialele de construc?ie) ?i prest?rile de servicii (manopera aferent? construc?iei imobilelor) provin de la persoane impozabile.

29. Acestea au fost împrejur?rile în care Curtea de Apel Alba Iulia a decis s? suspende procedura principal? ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Directiva 2006/112 în general, dar ?i prevederile articolelor 167, 168, 178, 179 ?i 273 în special, precum ?i principiul propor?ionalit??ii ?i principiul neutralit??ii pot fi interpretate în sensul c? permit unei persoane impozabile, care îndepline?te condi?iile de fond pentru deducerea TVA?ului, s? beneficieze de dreptul s?u de deducere, în condi?iile în care, într?un context specific precum cel din ac?iunea principal?, nu este în m?sur? s? fac? dovada sumelor achitate în amonte pentru livr?ri de bunuri ?i prest?ri de servicii prin prezentarea de facturi fiscale?

2) În cazul în care r?spunsul la prima întrebare este afirmativ, Directiva 2006/112, precum ?i principiul propor?ionalit??ii ?i principiul neutralit??ii pot fi interpretate în sensul c? poate reprezenta o m?sur? admisibil? ?i adecvat? pentru determinarea întinderii dreptului de deducere o modalitate de estimare indirect? (printr?o expertiz? judiciar?), realizat? de c?tre un evaluator independent, pe baza cantit??ilor de lucr?ri/manoper? ce rezult? din expertiza în construc?ii, în condi?iile în care livr?rile de bunuri (materialele de construc?ie) ?i prest?rile de servicii (manopera aferent? edific?rii construc?iilor) provin de la persoane impozabile în scop de TVA?”

30. Reclamantul, guvernul român ?i Comisia au depus observa?ii scrise în fa?a Cur?ii. Ace?tia au participat ?i la ?edin?a care a avut loc la 31 ianuarie 2018.

IV. Aprecieri

31. Am ajuns la concluzia c?, în împrejur?rile din procedura principal?, articolele 167, 168, 178 ?i 226 din Directiva TVA, ?inând seama în mod corespunz?tor de principiile neutralit??ii ?i propor?ionalit??ii TVA?ului, trebuie interpretate în sensul c? se opun exercit?rii dreptului la deducere al unei persoane impozabile care nu de?ine nicio factur? sau niciun alt document justificativ corespunz?tor care s? ateste dreptul s?u de deducere a TVA?ului achitat în amonte. O astfel de persoan? impozabil? nu poate s? se întemeieze exclusiv pe o expertiz? judiciar? în scopul estim?rii valorii livr?rilor de bunuri (materialele de construc?ie) ?i a prest?rilor de servicii (manopera aferent? construc?iei imobilelor).

32. Analiza noastră este împărțită în trei părți. În primul rând, vom rezuma principalele observații prezentate Curții de către părți. În al doilea rând, vom face câteva observații preliminare. În al treilea rând, vom răspunde la întrebările adresate(10).

A. Observațiile părților

33. Reclamantul arată că Înalta Curte a impus instanței de trimitere obligația de a calcula obligațiile fiscale ale acestuia recunoscându-i dreptul de deducere a taxei achitate în amonte.

34. În ceea ce privește prima întrebare, reclamantul arată că, potrivit jurisprudenței Curții, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte(11).

35. Reclamantul arată în continuare că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului. Acest regim urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția să fie ele însele supuse TVA-ului. Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile(12).

36. Așadar, odată ce sunt îndeplinite toate cerințele de fond pentru deducerea TVA-ului, acest drept nu poate fi limitat de necesitatea de a respecta condițiile legate de formă.

37. Reclamantul susține că poziția sa este similară celei reținute de Curte în Hotărârea Salomie și Oltean(13), în care s-a considerat că neîndeplinirea obligațiilor legate de formă nu conduce la pierderea dreptului de deducere a TVA-ului. Reclamantul susține că, în împrejurările cauzei, atunci când cerințele de fond au fost îndeplinite, prezentarea unei facturi reprezintă doar o cerință de formă care nu trebuie să aducă atingere dreptului său de deducere.

38. În sfârșit, reclamantul subliniază că, în Hotărârea Reisdorf(14), Curtea a statuat că, în lipsa unor norme specifice care să reglementeze dovada dreptului de deducere a taxei achitate în amonte, statele membre au competența de a solicita prezentarea originalului facturii pentru a justifica acest drept, precum și competența de a admite, atunci când persoana impozabilă nu mai deține originalul, alte dovezi care stabilesc că operațiunea care face obiectul cererii de deducere a avut efectiv loc(15).

39. Reclamantul susține că acesta se află în aceeași situație ca cea examinată de Curte în Hotărârea Reisdorf. Reclamantul subliniază că procedura principală nu se referă la aspectul dacă el are sau nu are dreptul de a deduce taxa achitată în amonte, ci mai degrabă la modul în care trebuie să fie calculată suma pe care are dreptul să o deducă.

40. În ceea ce privește a doua întrebare, reclamantul susține că singurul mijloc de probă obiectiv care poate fi folosit pentru determinarea cuantumului dreptului de deducere este prin intermediul expertizelor judiciare, ceea ce exclude orice risc de fraudă sau de prejudiciere a bugetului statului. Recurgerea la un expert ar prezenta toate garanțiile necesare determinării într-un mod obiectiv și profesionist a cuantumului dreptului de deducere a TVA-ului.

41. Guvernul român susține punctul de vedere contrar.

42. În ceea ce privește prima întrebare, guvernul român arată printre altele că, potrivit articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, însă că, potrivit jurisprudenței Curții, dreptul de deducere a TVA-ului referitor la bunurile sau la serviciile în cauză trebuie să prezinte o legătură directă și imediată cu operațiunile impozabile(16). Potrivit articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, exercitarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către persoana impozabilă a unei facturi emise în conformitate cu articolul 266 din Directiva TVA(17) sau a altui document care poate fi considerat, potrivit criteriilor stabilite de statul membru în cauză, ca înlocuind loc de factură(18). Factura permite autorităților administrative să controleze plata taxei datorate de către emitentul facturii(19) și justifică dreptul de deducere al destinatarului facturii(20).

43. Guvernul român recunoaște că Curtea s-a pronunțat în sensul că 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. Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili dacă persoana impozabilă, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept(21).

44. Cu toate acestea, jurisprudența Curții evidențiază o excepție care este relevantă pentru procedura principală. Această excepție se aplică atunci când efectul încalcării unor cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite(22).

45. În opinia guvernului român, aceasta este situația în procedura principală. Lipsa facturilor sau a oricărui alte documente corespunzătoare împiedică probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte au fost îndeplinite(23).

46. Guvernul român susține că articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, care impune contribuabilului să dețină facturi ca o condiție prealabilă a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte, este aplicabil în procedura principală(24), în special atunci când lipsa unor asemenea facturi este cauzată exclusiv de pasivitatea reclamantului. Potrivit articolului 242 din Directiva TVA, fiecare persoană impozabilă trebuie să țină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale(25).

47. Guvernul român susține că poziția sa este conformă cu principiul neutralității fiscale. Aceasta subliniază că, în conformitate cu articolul 273 din Directiva TVA, principiul proporționalității permite statelor membre să impună obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura calcularea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea. Cu toate acestea, măsurile pe care statele membre le pot adopta în temeiul articolului 273 din Directiva TVA pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu trebuie nici să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective, nici să repună în discuție neutralitatea TVA-ului(26). În orice caz, autoritățile române nu au solicitat reclamantului, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, să îndeplinească alte obligații decât cele impuse prin articolul 178 litera (a) din Directiva TVA.

48. În ceea ce privește a doua întrebare, guvernul român observă că factura este documentul

care evidențiază toate informațiile privind regimul de TVA aplicabil. Nu valoarea finală a construcțiilor care au fost executate este cea care determină cuantumul TVA-ului care poate fi dedus, ci valoarea fiecărei operațiuni efectuate pentru a achiziționa bunuri și servicii. Recurgerea la o metodă de evaluare indirectă ar compromite principiul neutralității TVA-ului.

49. Comisia consideră că, prin adresarea celor două întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167, 168, 178 și 226 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă care nu a primit facturi care să ateste dreptul său de deducere a TVA-ului în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii poate dovedi aceste operațiuni pe baza unui raport întocmit de experți desemnați de instanța de trimitere pentru a estima valoarea imobilelor, ținând cont de faptul că a trecut o perioadă considerabilă de la data la care imobilele noi în cauză au făcut obiectul tranzacțiilor.

50. La fel ca reclamantul, Comisia subliniază de asemenea că, potrivit unei jurisprudențe consacrate, dreptul de deducere a taxei achitate în amonte prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte(27). Comisia recunoaște că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul 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(28).

51. Cu toate acestea, Comisia subliniază că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri reprezintă un obiectiv recunoscut și promovat de Directiva TVA. Revine, așadar, autorităților judiciare și instanțelor naționale sarcina de a refuza dreptul de deducere dacă se dovedește, în lumina unor elemente obiective, că acest drept este invocat în scopuri frauduloase sau abuzive(29).

52. Comisia recunoaște că 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 persoana impozabilă(30).

53. Cu toate acestea, la fel ca guvernul român, Comisia subliniază că situația este diferită dacă efectul încetării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite(31).

54. Curtea a statuat că, în ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere, reiese din textul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA că, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă(32).

55. Cu toate acestea, cerințele de formă ale dreptului de deducere sunt cele care reglementează modalitățile și controlul exercitării acestuia, precum și buna funcționare a sistemului TVA-ului, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare.

56. Astfel, din textul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA reiese c? exercitarea dreptului de deducere este condi?ionat? de de?inerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din directiva men?ionat?(33).

57. Ca ?i guvernul român, Comisia subliniaz? c? obiectivul detaliilor care trebuie men?ionate în mod obligatoriu pe o factur?, a?a cum sunt prev?zute la articolul 226 din Directiva TVA, este acela de a permite administra?iilor fiscale s? controleze plata taxei datorate ?i, eventual, existen?a dreptului de deducere a TVA?ului. Data prest?rii de servicii care face obiectul facturii men?ionate permite controlul momentului când are loc faptul generator al taxei ?i, prin urmare, stabilirea dispozi?iilor fiscale care sunt aplicabile *ratione temporis* opera?iunii la care se refer? acest document(34). Persoana impozabil? care solicit? deducerea TVA?ului este cea care are obliga?ia de a demonstra c? întrune?te condi?iile pentru a beneficia de acest drept(35).

58. Comisia sus?ine c?, în împrejur?rile din procedura principal?, autorit??ile fiscale nu de?in informa?iile necesare pentru a stabili dac? cerin?ele de fond au fost îndeplinite. Aceasta se datoreaz? faptului c? în anii consecutivi 2007-2009, reclamantul nu s?a înregistrat în scopuri de TVA, nu a plătit TVA, nu a declarat începutul activit??ilor sale economice, nu a prezentat o declara?ie fiscal?, nu a p?strat facturi ?i nici nu le?a arhivat fie pentru o perioad? de 10 ani, potrivit legisla?iei fiscale române, fie cel pu?in până la sfâr?itul termenului de prescrip?ie de 5 ani. Cu excep?ia p?str?rii unor bonuri fiscale ilizibile, reclamantul nu a respectat cerin?a de a ?ine o contabilitate.

59. Comisia sus?ine c? este indispensabil s? se poat? identifica fiecare furnizor, nu numai pentru a putea verifica îndeplinirea condi?iilor necesare pentru deducerea taxei achitate în amonte, ci ?i pentru a permite autorit??ilor fiscale na?ionale s? verifice contabilitatea persoanelor impozabile ?i s? stabileasc? dac? exist? o fraud? în leg?tur? cu opera?iunile efectuate în amonte.

60. Comisia reaminte?te c? Curtea a statuat c? lipsa ?inerii unei contabilit??i, care ar permite aplicarea TVA?ului ?i verificarea sa de c?tre administra?ia fiscal?, precum ?i lipsa înregistr?rii facturilor emise ?i pl?tite sunt de natur? s? împiedice colectarea în mod corect a acestei taxe ?i, prin urmare, s? compromit? buna func?ionare a sistemului comun al TVA?ului(36).

61. Comisia sus?ine c? este dificil s? se în?eleag? modul în care un expert ar putea s? identifice fiecare livrare de bunuri ?i fiecare prestare de servicii care a fost f?cut? reclamantului în scopul redact?rii unui raport care s? îndeplineasc? condi?iile pentru a constitui o dovad? concludent? în ceea ce prive?te cerin?ele de fond care trebuie îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere. Decizia de trimitere men?ioneaz? elementele furnizate de rapoartele exper?ilor drept estim?ri. Cu toate acestea, nimic din textul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, care se refer? la deducerea TVA?ului achitat pentru opera?iunile efectuate în amonte, nu permite concluzia c? o persoan? impozabil? poate beneficia de dreptul de deducere pe baza unor estim?ri. Comisia reaminte?te c?, potrivit unei jurispruden?e constante, TVA?ul se aplic? fiec?rei opera?iuni de produc?ie sau de distribu?ie, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale pre?ului(37). Astfel, valoarea materialelor de construc?ie ?i a serviciilor de construc?ie livrate, respectiv prestate la acel moment reclamantului de c?tre furnizorii s?i trebuie s? fie separat? de valoarea imobilelor de la momentul întocmirii unui raport de expertiz?, ceea ce în procedura principal? implic? un decalaj de zece ani.

B. Observa?ii preliminare

62. În primul rând, potrivit unei jurispruden?e constante, Curtea este competent? s? interpreteze dreptul Uniunii numai în ceea ce prive?te aplicarea acestuia într?un nou stat membru începând de la data ader?rii acestui stat la Uniunea European?(38). Curtea nu este competent?

s? interpreteze directive ale Uniunii în materie de TVA atunci când perioada de colectare a taxelor în discu?ie în litigiul principal este anterioar? ader?rii respectivului stat membru la Uniune(39).

63. În prezenta cauz?, decizia de impunere în litigiu se refer? la perioada cuprins? între 1 august 2006 ?i 31 decembrie 2009. Prin urmare, Curtea este competent? s? interpreteze dispozi?iile solicitate ale dreptului Uniunii numai în ceea ce prive?te aplicarea acestora în procedura principal? începând de la data ader?rii României la Uniunea European? la 1 ianuarie 2007 ?i exclude, a?adar, perioada cuprins? între 1 august 2006 ?i 31 decembrie 2006.

64. În al doilea rând, în m?sura în care se sugereaz? în observa?iile scrise ale reclamantului (reproduse la punctul 33 de mai sus) c? instan?a de trimitere trebuie mai degrab? s? aplice hot?rârea Înaltei Cur?i ?i s? recunoasc? dreptul reclamantului de a deduce TVA?ul achitat în amonte în temeiul rapoartelor exper?ilor decât s? recurg? la articolul 267 TFUE pentru a interpreta dispozi?ii relevante ale dreptului Uniunii, facem trimitere la observa?iile noastre expuse în Concluziile prezentate în cauza C.K. si al?ii(40). În acele concluzii, am ar?tat c?, în Hot?rârea Križan ?i al?ii(41), Curtea a statuat c? o norm? de drept na?ional în temeiul c?reia aprecierile unei instan?e superioare sunt obligatorii pentru o alt? instan?? na?ional? nu poate retrage acestei din urm? instan?e posibilitatea de a sesiza Curtea cu întreb?ri privitoare la interpretarea dreptului Uniunii care face obiectul acestor aprecieri juridice(42).

65. În al treilea rând, suntem de acord cu argumentele invocate de Comisie în sensul c? cele dou? întreb?ri adresate pot fi analizate împreun?. În opinia noastră, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolele 167, 168, 178 ?i 226 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? o persoan? impozabil? care nu a p?strat facturi care s? ateste dreptul s?u de deducere a TVA?ului achitat pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii poate dovedi aceste opera?iuni pe baza unui raport întocmit de exper?i desemna?i de instan?a de trimitere pentru a estima valoarea materialelor de construc?ie ?i a manoperei necesare pentru construc?ia imobilelor, având în vedere faptul c? a trecut o perioad? considerabil? de la data la care imobilele noi în cauz? au f?cut obiectul opera?iunilor.

66. Având la baz? aceste aspecte, vom r?spunde acum la întreb?rile adresate.

C. Propunere de r?spuns la întreb?rile adresate

67. De la bun început respingem argumentele reclamantului potrivit c?rora situa?ia în care se g?se?te este comparabil? cu problemele analizate de Curte în Hot?rârile Salomie ?i Oltean(43) ?i Reisdorf(44).

68. Hot?rârea Salomie ?i Oltean a vizat aplicarea TVA?ului unor vânz?ri de bunuri imobile realizate în România în cursul anului 2009. Între anii 2007 ?i 2009, reclaman?ii din cauza respectiv? au efectuat diverse tranzac?ii imobiliare care nu au fost declarate ca fiind supuse TVA?ului, îns?, ca urmare a unei inspec?ii efectuate de administra?ia fiscal?, au fost emise decizii de impunere a TVA?ului, conducând astfel la un litigiu între reclaman?i ?i administra?ia fiscal? na?ional?(45).

69. În hot?rârea pe care a pronun?at-o, Curtea a statuat c?, în pofida faptului c? autorit??ile fiscale na?ionale nu au supus în mod sistematic TVA?ului opera?iunile imobiliare, acest lucru nu era în principiu de natur? s? dea reclaman?ilor din cauza men?ionat? asigur?ri precise, în sensul jurispruden?ei Cur?ii, cu privire la neaplicarea TVA?ului opera?iunilor imobiliare în cauz?. ?inând seama de dimensiunea respectivelor opera?iuni, care au constat în construc?ia ?i în vânzarea a patru imobile care au totalizat peste 130 de apartamente, un operator economic prudent ?i avizat nu putea s? ajung? în mod rezonabil la concluzia c? astfel de opera?iuni nu sunt supuse TVA?ului f?r? s? fi primit sau cel pu?in s? fi încercat s? ob?in? asigur?ri explicite în acest sens din partea

autorităților fiscale competente(46).

70. În procedura principală nu se pune nicidecum problema încălcării principiului încrederii legitime. Astfel, observațiile Curții făcute în Hotărârea Salomie și Oltean în ceea ce privește operatorii economici prudenți și avizați ar putea fi considerate ca susținând mai degrabă poziția guvernului român și a Comisiei decât pe cea a reclamantului.

71. Hotărârea Curții pronunțată în cauza Salomie și Oltean privea de asemenea aspectul dacă Directiva TVA se opunea unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului îi era refuzat persoanei impozabile pentru „simplul motiv” că nu era înregistrată în scopuri de TVA la data la care efectuase respectivele operațiuni. Înregistrarea în scopuri de TVA nu reprezintă însă un element relevant al procedurii principale(47).

72. De asemenea, situația de fapt din cauza Reisdorf(48) se deosebește de cea din procedura principală.

73. În acea cauză, contribuabilului i-a fost refuzat dreptul de deducere deoarece acesta a prezentat copii ale mai multor facturi, însă nu facturile originale(49). Prin urmare, cauza se referea la aspectul dacă obligația de a deține o factură în scopul exercitării dreptului la deducere, prevăzută la acea dată la articolul 18 alineatul (1) litera (a) din Așasea directivă 77/388/CEE 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(50), permite statelor membre să considere drept factură nu doar originalul acesteia, ci și alte documente, cum ar fi copii, duplicate sau fotocopii, precum și dacă o persoană impozabilă care nu mai deține factura originală poate fi autorizată să dovedească dreptul de deducere a taxei achitate în amonte prin alte mijloace.

74. Prin urmare, Hotărârea Reisdorf susține teza potrivit căreia persoanele impozabile care nu mai dețin facturi pot furniza „alte dovezi justificative” în sensul că operațiunea pentru care se solicită deducerea a avut efectiv loc(51). Această hotărâre nu se referă la rolul rapoartelor de expertiză în discuție în prezenta cauză.

75. Revenind la jurisprudența Curții privind nerespectarea cerințelor de formă referitoare la facturare, Curtea a admis dreptul de deducere a taxei achitate în amonte în împrejurări în care factura prezenta diverse nereguli. S-ar părea însă că jurisprudența în acest context nu a abordat efectiv absența totală a oricăror facturi(52) sau a oricăror alte documente justificative corespunzătoare.

76. De exemplu, Hotărârea Uszodaépít(53) privea modificările aduse conținutului facturilor și depunerea unei declarații suplimentare. Hotărârea Polski Trawertyn(54) se referea la o factură întocmită înainte de înscrierea și înregistrarea fiscală a unei societăți în scopuri de TVA, care a fost emisă pe numele viitorilor asociați ai acestei societăți. Hotărârea Idexx Laboratories Italia(55) a abordat situația în care persoana impozabilă nu a înregistrat în registrul TVA anumite facturi în cadrul unei proceduri de taxare inversă(56). Hotărârea Senatex s-a referit la corectarea unei facturi(57).

77. În Concluziile prezentate în cauza Vámos(58), avocatul general Wahl a remarcat că, „[î]n cauzele în care Curtea a respins o abordare formalistă, scopul a fost asigurarea faptului că, în pofida unei *erori procedurale minore* comise de persoana impozabilă, operațiunile sunt impozitate în continuare conform caracteristicilor lor obiective. Statele membre nu pot să sancționeze nerespectarea cu strictețe a cerințelor de formă într-un mod care riscă să submineze neutralitatea sistemului, de exemplu printr-un tratament diferit aplicat întreprinderilor concurente sau prin lipsirea de efect a dispozițiilor cheie din Directiva TVA”(59).

78. Subliniem în plus faptul că, în temeiul articolului 242 din Directiva TVA, fiecare persoană impozabilă trebuie să țină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale. Articolul 244 din această directivă impune persoanelor impozabile să se asigure de stocarea copiilor facturilor pe care le-au emis sau pe care le-au primit. În temeiul articolului 250 alineatul (1) din aceeași directivă, persoanele impozabile trebuie să depună o declarație privind TVA-ul în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă(60).

79. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, statele membre nu sunt împiedicate să considere că lipsa ținerii unei contabilități reprezintă o fraudă fiscală(61).

80. În procedura principală, nerespectarea unei cerințe de formă, păstrarea facturilor, a condus la refuzul dreptului de deducere, deoarece această încălcare împiedică probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite(62). Este vorba mai curând de lipsa datelor necesare pentru a stabili dacă cerințele de fond sunt întrunite decât de nerespectarea unei cerințe de formă(63). Or, astfel cum a arătat recent un avocat general, este „perfect logic” să se refuze acordarea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte dacă încălcarea cerințelor de formă „este atât de semnificativă încât a făcut imposibil sau excesiv de dificil controlul îndeplinirii condițiilor de fond aferente dreptului de deducere”(64).

81. Astfel, procedura principală reflectă una dintre cele două excepții de la prevalența fondului asupra forme, cealaltă fiind participarea la o fraudă fiscală(65).

82. Prin urmare, deși nu se poate exclude faptul că ar putea exista situații în care condițiile de fond pentru deducerea taxei achitate în amonte să poată fi verificate, în lipsa facturilor, pe baza unor rapoarte de expertiză, aspectul a căruia apreciere este de competența instanței de trimitere(66), astfel de situații nu se regăsesc, în opinia noastră, în procedura principală.

83. Jurisprudența sprijină argumentele invocate de guvernul român și de Comisie potrivit căreia lipsa unei minime diligențe a reclamantului în păstrarea facturilor relevante în vederea deducerii taxei achitate în amonte este un element care trebuie luat în considerare(67). Acest lucru este valabil și în ceea ce privește depășirea termenelor, Curtea afirmând că statele membre au dreptul să impună limite temporale rezonabile dreptului de deducere a taxei achitate în amonte, în interesul securității juridice(68). Situația de fapt existentă în procedura principală se deosebește de cea care a stat la baza hotărârii pronunțate recent de Curte în cauza Volkswagen(69) din mai multe puncte de vedere, îndeosebi prin aceea că în cauza respectivă nu a fost vorba despre vreo lipsă a diligenței corespunzătoare a reclamantului și nu a existat niciun dubiu că reclamantul avea dreptul de deducere a taxei achitate în amonte, suma putând fi cuantificată printr-o facturare ulterioară(70). În mod similar, taxa achitată în amonte a fost considerată deductibilă în Hotărârea Biosafe(71), deoarece era obiectiv imposibil ca persoana impozabilă să își exercite dreptul de deducere înainte ca o altă persoană impozabilă să fi făcut o ajustare a TVA-ului în lanțul de aprovizionare.

84. Mai presus de toate, nu există niciun element în cuprinsul dosarului aflat pe rolul Curții

care s? sugereze c?, având în vedere scurgerea unei perioade de 10 ani ?i lipsa oric?ror facturi sau documente echivalente care s? poat? fi utilizate, un raport de expertiz? ar putea reînregistra cu acurate?e fiecare tranzac?ie relevant? în raport cu care se solicit? deducerea taxei achitate în amonte.

85. Astfel, în împrejur?rile din procedura principal?, principiul neutralit?ii fiscale nu poate fi invocat în mod valabil de o persoan? impozabil? care se dovede?te c? pune în pericol func?ionarea sistemului comun al TVA?ului prin nerespectarea obliga?iei de a p?stra documentele impuse în temeiul Directivei TVA pentru o perioad? îndelungat?(72).

V. Concluzie

86. Prin urmare, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile adresate de Curtea de Apel Alba Iulia (România) dup? cum urmeaz?:

„În situa?ia de fapt din procedura principal?, articolele 167, 168, 178 ?i 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretate în sensul c? o persoan? impozabil? care nu a p?strat facturi care s? ateste dreptul s?u de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? achitate pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu poate dovedi aceste opera?iuni pe baza unui raport întocmit de exper?i desemna?i de instan?a de trimitere pentru a estima valoarea materialelor de construc?ie ?i a manoperei aferente construc?iei imobilelor, ?inând seama de faptul c? a trecut o perioad? considerabil? de la data la care imobilele noi în cauz? au f?cut obiectul unor opera?iuni impozabile.”

1 Limba original?: engleza.

2 JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7.

3 Concluziile prezentate de avocatul general Slynn în cauzele conexate Jeunehomme ?i EGI (123/87 ?i 330/87, EU:C:1998:274, p. 4534).

4 Concluziile prezentate de avocatul general Kokott în cauza Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, punctul 34).

5 A se vedea de exemplu Hot?rârea din 28 iulie 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 47), ?i Hot?rârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punctele 40 ?i 41 ?i jurispruden?a citat?).

6 A se vedea de exemplu Hot?rârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569).

7 A se vedea de exemplu Hot?rârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).

8 Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modific?rile ?i complet?rile ulterioare, în versiunea în vigoare la 1 ianuarie 2007.

9 Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004, cu modific?rile ?i complet?rile ulterioare, în versiunea în vigoare la 1 ianuarie 2007.

10 Observ?m c?, în ceea ce prive?te achizi?ia intracomunitar? de bunuri, statele membre pot, în temeiul articolului 181 din Directiva TVA, s? autorizeze persoanele impozabile care nu de?in o factur? emis? în conformitate cu articolele 220-236 s? efectueze totu?i deducerea în ceea ce prive?te bunurile. Acest lucru nu este valabil în ceea ce prive?te achizi?ionarea unor servicii.

Pentru o analiză a acestui aspect, a se vedea Concluziile prezentate de avocatul general Kokott în cauza Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punctul 77).

11 Reclamantul face referire la Hotărârea din 1 martie 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 40). A se vedea de exemplu cu titlu mai recent și Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 29 și jurisprudența citată?), și Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 29 și jurisprudența citată?).

12 În această privință, reclamantul se întemeiază pe Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 56-58). A se vedea de asemenea mai recent Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 27, 28 și 30 și jurisprudența citată?), și Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punctele 28, 30 și 31 și jurisprudența citată?).

13 Hotărârea din 9 iulie 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).

14 Hotărârea din 5 decembrie 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

15 Hotărârea din 5 decembrie 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, punctul 30).

16 Guvernul român se referă la Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punctele 18 și 19).

17 În această privință, guvernul român se referă printre altele la Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 29). A se vedea în plus și mai recent Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 32 și 33).

18 Guvernul român se referă la Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 32).

19 Guvernul român se referă la Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Story trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctele 31 și 32), și la Hotărârea LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctele 35 și 36).

20 Guvernul român face referire la Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 27), și la Concluziile prezentate de avocatul general Kokott în cauza Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (EU:C:2016:101, punctul 34). A se vedea de asemenea punctele 36-39 din acele concluzii, cu privire la funcția facturii în ceea ce privește deducerea TVA-ului achitat în amonte.

21 Guvernul român face referire printre altele la Hotărârea din 1 martie 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 43).

22 Guvernul român se referă la Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 31), și la Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 39). A se vedea mai recent Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 35).

23 Guvernul român se referă la Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 71), și la Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 39).

24 Guvernul român se refer? la Hot?rârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 40), la Hot?rârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punctul 47), ?i la Hot?rârea din 8 mai 2013, Petroma Transports ?i al?ii (C?271/12, EU:C:2013:297, punctele 25-36). A se vedea mai recent Hot?rârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punctele 32 ?i 33 ?i jurispruden?a citat?).

25 Guvernul român se refer? la Hot?rârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punctul 41 ?i jurispruden?a citat?).

26 Guvernul român se refer? la Hot?rârea din 9 iulie 2015, Salomie ?i Oltean, (C?183/14, EU:C:2015:454, punctul 62).

27 Comisia se refer? la Hot?rârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 26). A se vedea de asemenea Hot?rârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punctele 27 ?i 29 ?i jurispruden?a citat?), ?i Hot?rârea din 7 martie 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punctele 28 ?i 29 ?i jurispruden?a citat?).

28 Comisia se refer? la Hot?rârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 27). A se vedea de asemenea Hot?rârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punctul 28 ?i jurispruden?a citat?), ?i Hot?rârea din 7 martie 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punctul 30).

29 În contextul fraudei, Comisia se refer? la Hot?rârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C?274/14, EU:C:2015:719, punctele 47 ?i 48). A se vedea în plus Hot?rârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punctul 38 ?i jurispruden?a citat?), ?i Hot?rârea din 7 martie 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punctele 36 ?i 40 ?i jurispruden?a citat?).

30 Comisia se refer? la Hot?rârea din 9 iulie 2015, Salomie ?i Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punctele 58 ?i 59).

31 Comisia se refer? la Hot?rârea din 28 iulie 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punctul 46). A se vedea de asemenea Hot?rârea din 7 martie 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punctul 35 ?i jurispruden?a citat?).

32 Comisia se refer? la Hot?rârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 28). A se vedea în plus Hot?rârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?), ?i Hot?rârea din 7 martie 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punctul 39 ?i jurispruden?a citat?).

33 Comisia face referire la Hot?rârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punctul 41). A se vedea în plus Hot?rârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punctele 32 ?i 33).

34 Hot?rârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punctele 27 ?i 30).

35 Hot?rârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punctul 46).

- 36 Comisia face referire la Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).
- 37 Comisia face referire la Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 45).
- 38 A se vedea de exemplu Hotărârea din 15 aprilie 2010, CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punctul 14 și jurisprudența citată), și Ordonanța din 11 mai 2017, Exmitiani (C-286/16, nepublicată, EU:C:2017:368, punctul 12 și jurisprudența citată). Acest aspect a fost subliniat în observațiile scrise ale guvernului român și ale Comisiei.
- 39 A se vedea de exemplu Ordonanța din 11 mai 2017, Exmitiani (C-286/16, nepublicată, EU:C:2017:368, punctul 13 și jurisprudența citată).
- 40 Concluziile avocatului general Tanchev (C-578/16 PPU, EU:C:2017:108, punctul 34).
- 41 Hotărârea din 15 ianuarie 2013 (C-416/10, EU:C:2013:8).
- 42 Hotărârea din 15 ianuarie 2013, Križan și alții (C-416/10, EU:C:2013:8, punctul 68).
- 43 Hotărârea din 8 iulie 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).
- 44 Hotărârea din 5 decembrie 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).
- 45 Hotărârea din 8 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 19-24).
- 46 Hotărârea din 8 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 47-49).
- 47 Hotărârea din 8 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 62-65).
- 48 Hotărârea din 5 decembrie 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).
- 49 Hotărârea din 5 decembrie 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, punctul 9).
- 50 JO 1977, L 145, p. 1.
- 51 Hotărârea din 5 decembrie 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, punctul 29).
- 52 Observăm că Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), se referea la situația în care o persoană imposibil nu a putut prezenta nicio factură proprie în scopul deducerii taxei achitate în amonte, astfel încât aceasta și-a propus să prezinte facturi ale terților în susținerea aceleiași deduceri.
- 53 Hotărârea din 30 septembrie 2010 (C-392/09, EU:C:2010:569).
- 54 Hotărârea din 1 martie 2012 (C-280/10, EU:C:2012:107).
- 55 Hotărârea din 11 decembrie 2014 (C-590/13, EU:C:2014:2429).
- 56 Observăm că prezentarea facturii și deducerea taxei achitate în amonte în contextul procedurii de taxare invers este supus unor norme distincte care nu sunt relevante în procedura principală. A se vedea Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429, punctul 38). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Barlis 06

– Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punctele 81 și 82).

57 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

58 C-566/16, EU:C:2017:895, cauză aflată pe rolul Curții.

59 Concluziile prezentate de avocatul general Wahl în cauza Vámos (C-566/16, EU:C:2017:895, punctul 47). Sublinierea noastră.

60 A se vedea de exemplu Concluziile prezentate de avocatul general Wahl în cauza Fontana (C-648/16, EU:C:2018:213, punctul 32), aflată pe rolul Curții.

61 De exemplu Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 39 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea obligațiile statelor membre care decurg din articolul 4 alineatul (3) TUE, din articolul 325 TFUE, precum și din articolul 2, din articolul 250 alineatul (1) și din articolul 273 din Directiva TVA. A se vedea Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 47).

62 A se vedea de exemplu Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 42).

63 A se vedea Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 35 și jurisprudența citată): „Refuzul dreptului de deducere este legat astfel mai curând de lipsa datelor necesare pentru a stabili dacă cerințele de fond sunt întrunite decât de nerespectarea unei cerințe de formă.”

64 Concluziile prezentate de avocatul general Mengozzi în cauza Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:413, punctul 39). A se vedea de asemenea Hotărârea din 7 martie 2017, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 35 și jurisprudența citată).

65 Concluziile prezentate de avocatul general Saugmandsgaard Øe în cauza Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, punctele 80 și 81). A se vedea de asemenea Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctele 43-46).

66 Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C: 2018:161, punctul 38).

67 De exemplu Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 47 și 51), și Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclajens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 43).

68 A se vedea de exemplu Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 33 și jurisprudența citată).

69 Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

70 După cum s-a menționat în Concluziile prezentate de avocatul general Campos Sánchez-Bordona în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 69), ceea ce s-a întâmplat de fapt a fost plata cu întârziere a TVA-ului.

71 Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclajens (C-8/17, EU:C:2018:249).

72 A se vedea prin analogie, în ceea ce privește excluderea dreptului de deducere în contextul fraudei fiscale, Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 58).