

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 30 noiembrie 2017(1)

Cauza C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

împotriva

Flexipiso – Pavimentos SA

[cerere de decizie preliminară formulată de Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție, Portugalia)]

„Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Restricționarea deducerii – Nașterea dreptului de deducere”

I. Introducere

1. În prezenta cauză, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a fost sesizată în cadrul unui litigiu de drept civil, în materia taxei pe valoarea adăugată, referitor la valoarea prețului de cumpărare care trebuie achitat.
2. La încheierea contractului, ambele părți contractate au pornit de la premisa aplicării unei cote reduse a TVA-ului. Ca urmare a unei decizii de impunere emise ulterior de administrația fiscală, care prevedea aplicarea cotei corecte uzuale a TVA-ului, se ridică problema dacă furnizorul mai poate solicita această sumă retroactiv de la clienta pârâtă. Pârâta neagă această posibilitate invocând faptul că nu ar mai putea efectua o deducere a TVA-ului achitat în amonte întrucât termenul prevăzut în acest sens ar fi expirat.
3. Astfel, în speță și în cauza pendinte Volkswagen(2), cu un obiect similar, Curtea trebuie să se pronunțe cu privire la momentul în care ia naștere pe deplin (mai precis este aplicabil în mod obiectiv) dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Se ridică problema dacă acest drept ia naștere deja la momentul livrării și al primirii unei facturi, chiar dacă aceasta menționează o cotă prea redusă a taxei (în speță anul 2008), sau dacă dreptul de deducere a quantumului integral ia naștere abia odată cu emiterea facturii care menționează quantumul corect (mai ridicat) al taxei (în speță anul 2012).
4. Astfel, prezenta procedură trebuie luată în considerare în contextul cauzelor Barlis 06(3) și Senatex(4). În aceste proceduri, Curtea a decis că o factură eronată nu influențează nașterea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Aadar, Curtea are acum șansa să dezvolte

această jurisprudență.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Articolul 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁽⁵⁾ prevede:

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

(a) 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;

[...]

6. Articolul 178 din directivă prevede:

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

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de mărfuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[...]

7. Articolul 226 din directivă conține următoarele dispoziții:

„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:

[...]

(10) valoarea TVA de plată, cu excepția cazului în care se aplică un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune;

[...]

B. Dreptul portughez

8. În dreptul portughez, articolul 7 din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată, denumit în continuare „CIVA”) prevede următoarele:

„1. Fără a aduce atingere dispozițiilor de la alineatele următoare, taxa este datorată și devine exigibilă:

a) În cazul transferurilor de bunuri, în momentul în care bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului[.]”

Articolul 8 din CIVA prevede:

„1. Fără a aduce atingere dispozițiilor de la articolul anterior, în situația în care transferul de bunuri sau prestarea de servicii dă naștere unei obligații de a emite factură sau un document echivalent, potrivit articolului 29, impozitul devine exigibil:

a) dacă se respectă termenul pentru emiterea facturii sau a documentului echivalent, în momentul emiterii.”

9. În plus, articolul 36 din CIVA are următorul conținut:

„[...]

5. Facturile sau documentele echivalente trebuie datate, trebuie să aibă un număr de ordine și trebuie să conțină următoarele elemente:

[...]

d) cotele de impozitare aplicabile și cuantumul taxei datorate[.]”

10. Articolul 98 din CIVA definește termenul pentru exercitarea dreptului de deducere:

„[...]

2. Fără a aduce atingere normelor specifice, dreptul la deducerea sau la rambursarea taxei achitate în plus poate fi exercitat numai în termen de patru ani de la nașterea dreptului de deducere sau, respectiv, de la plata excedentară a taxei.”

III. Litigiul principal

11. În perioada februarie 2008-mai 2010, reclamanta din litigiul principal din fața instanței naționale, Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (denumită în continuare „Biosafe”), a vândut pârâtei, Flexipiso – Pavimentos, SA, granule de cauciuc în valoare totală de 664 538,77 euro, încasând taxa pe valoarea adăugată la o cotă redusă de 5 %.

12. Un control fiscal efectuat în anul 2011 cu privire la exercițiile financiare 2008-2010 a concluzionat că reclamanta ar fi trebuit să calculeze însă taxa pe valoarea adăugată la o cotă de 21 %. Autoritatea fiscală a emis astfel o decizie de rectificare a impunerii, care s-a referit la diferența de 100 906,50 euro, sumă plătită statului de reclamantă.

13. La 24 octombrie 2012, reclamanta a transmis pârâtei o cerere de plată a diferenței, dar pârâta a refuzat să facă plata în discuție.

14. Prin intermediul acțiunii civile, reclamanta solicită obligarea pârâtei la plata suplimentară a acestei sume. În opinia ei, pârâta ar putea solicita rambursarea sumei de plată de la autoritatea fiscală, întrucât, după ce efectuează plata către reclamantă, pârâta ar avea dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte.

15. În schimb, pârâta invocă faptul că articolul 98 punctul 2 din CIVA prevede un termen de patru ani în care cumpărătorul își poate exercita dreptul de deducere a taxei repercutate. Or, la data primirii cererii de plată – care, în opinia instanței de trimitere, îndeplinește toate condițiile pentru a putea fi considerată o factură în sensul dreptului fiscal în materie de TVA – acest termen expirase deja.

16. Atât instanța de fond, cât și Tribunal da Relação de Lisboa (Curtea de Apel din Lisabona, Portugalia) au considerat că momentul de la care începe să curgă termenul în discuție este data emiterii facturilor inițiale, în anul 2008, iar nu data documentelor rectificative din luna octombrie 2012. Pentru acest motiv, instanțele inferioare au respins acțiunea, iar reclamanta a formulat recurs la Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție, Portugalia).

IV. Procedura în fața Curții

17. Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție), care a fost sesizat cu prezenta cauză, a adresat Curții următoarele întrebări:

„1) Directiva 2006/11[2]/CE, în particular articolele 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 și 219 din aceasta, precum și principiul neutralității se opun unei legislații din care rezultă că, într-o situație în care vânzătorul bunurilor, care este plătitor de TVA, a fost supus unui control fiscal din care a rezultat că a aplicat o cotă a TVA-ului mai mică decât cea care trebuia aplicată, a plătit statului taxa suplimentară și dorește să obțină plata corespunzătoare de la cumpărător, de asemenea plătitor de TVA, termenul în care acesta din urmă poate deduce respectiva taxă suplimentară începe să curgă de la data emiterii facturilor inițiale, iar nu a emiterii sau a primirii documentelor rectificative?

2) În cazul unui răspuns negativ la întrebarea preliminară anterioară, se ridică problema dacă directiva și, în particular, articolele menționate, precum și principiul neutralității se opun unei legislații din care rezultă că, după primirea documentelor rectificative ale facturilor inițiale, emise în urma controlului fiscal, și după plata către stat a taxei suplimentare, în scopul obținerii plății taxei suplimentare, atunci când termenul menționat pentru exercitarea dreptului de deducere a expirat, refuzul cumpărătorului de a efectua plata este sau nu este legitim, având în vedere că imposibilitatea deducerii taxei suplimentare justifică refuzul repercutării acesteia asupra sa?”

18. În procedura din fața Curții au prezentat observații scrise cu privire la aceste întrebări Republica Portugheză, Biosafe, precum și Comisia Europeană.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la admisibilitatea întrebărilor preliminare

19. Republica Portugheză consideră că cea de a doua întrebare este inadmisibilă. Ambele întrebări preliminare denotă aspectul special că instanța de trimitere le formulează în cadrul unui proces civil în care, în definitiv, părțile dispută valoarea unei contraprestații. Valoarea unei contraprestații ține în principal de interpretarea contractului încheiat între părți (din perspectiva dreptului civil) și nu intră în domeniul de competență al Curții. Tot de dreptul național ține în principiu și chestiunea dacă se ridică problema unei majorări ulterioare a contraprestației convenite atunci când cele două părți contractante au apreciat unilateral sau bilateral în mod eronat tranzacția.

20. Cu toate acestea, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, întreb?rile referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instan?a na?ional? în cadrul normativ ?i factual pe care îl define?te pe propria r?spundere ?i a c?rui exactitate Curtea nu are competen?a s? o verifice beneficiaz? de o prezum?ie de pertinen??. Refuzul Cur?ii de a se pronun?a asupra unei cereri formulate de o instan?? na?ional? este posibil numai dac? este evident c? interpretarea solicitat? a dreptului Uniunii nu are nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natur? ipotetic? ori Curtea nu dispune de elementele de fapt ?i de drept necesare pentru a r?spunde în mod util la întreb?rile care i?au fost adresate(6).

21. Aceast? concluzie nu este valabil? pentru niciuna dintre întreb?rile adresate. Dreptul portughez pare s? prevad? posibilitatea de a majora ulterior contrapresta?ia în raport cu clientul atunci când autoritatea fiscal? impune furnizorului o cot? mai mare a TVA?ului aplicabil. Într-o asemenea situa?ie (din perspectiva dreptului civil), poate prezenta importan?? aspectul dac? clientul poate compensa aceast? plat? suplimentar? prin intermediul deducerii taxei achitate în amonte. În cazul în care acesta nu ar avea dreptul de deducere, clientul ar fi singurul care ar suporta riscul unei erori în materie de TVA atunci când contrapresta?ia ar putea fi majorat? ulterior. În schimb, în cazul existen?ei dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte în cazul în care contrapresta?ia nu ar putea fi majorat? ulterior, riscul ar fi suportat numai de furnizor. Astfel, preciz?rile Cur?ii privind aspectul dac? clientului îi revine dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte ar putea fi cel pu?in utile instan?ei de trimitere pentru solu?ionarea litigiului civil. O concluzie similar? este valabil? ?i pentru cea de a doua întrebare preliminar?. Astfel, se poate considera c? ambele întreb?ri sunt admisibile.

B. Cu privire la prima întrebare

1. Cu privire la con?inutul întreb?rii preliminare

22. Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere dore?te s? afle în mod explicit dac? „termenul în care [cump?r?torul] poate deduce respectiva tax? suplimentar? începe s? curg? de la data emiterii facturilor ini?iale, iar nu a emiterii sau a primirii documentelor rectificative”.

23. Astfel, contrar supozi?iilor Comisiei ?i ale Republicii Portugheze, instan?a de trimitere nu dore?te s? afle dac? termenul de patru ani prev?zut de dreptul na?ional este un termen adecvat, ci dore?te s? se clarifice mai degrab? aspectul dac? dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte ia na?tere, pentru întregul quantum al taxei, deja la data efectu?rii opera?iunii (în spe?? în anul 2008), în pofida faptului c? p?r?ile au pornit în mod incorect de la premisa unui TVA la o cot? mai mic? ?i nu au ?inut seama de quantumul mai mare al TVA?ului nici la calculul pre?ului ?i nici la men?ionarea taxei la facturare.

24. A?adar, se pot lua în considerare numai dou? posibilit??. În prima variant?, dreptul de deducere a TVA?ului aferent intr?rilor, în quantumul corect în mod obiectiv, ia na?tere indiferent de considera?iile p?r?ilor ?i de men?iunea de pe factura aferent? opera?iunii, iar, în acest caz, dreptul de deducere a luat na?tere în anul 2008. În a doua variant?, dreptul de deducere se limiteaz? la men?iunea concret? a TVA?ului în factura corespunz?toare, iar dreptul de deducere a cotei de TVA de 5 % a luat na?tere în anul 2008 ?i dreptul de deducere a diferen?ei pân? la cota de 21 % a luat na?tere abia în anul 2012.

25. Consider?m c? a doua ipotez? este corect?. În opinia noastr?, trebuie s? se fac? diferen?a dintre na?terea *în principiu* a dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte (a se vedea în acest sens punctul 26 ?i urm?toarele) ?i na?terea dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte *în func?ie de valoare* (a se vedea în acest sens punctul 34 ?i urm?toarele). La o analiz? atent?, aceast? diferen?iere este conform? ?i cu jurispruden?a Cur?ii referitoare la rectificarea

retroactiv? a unor facturi eronate din punct de vedere formal (a se vedea în acest sens punctul 53 și următoarele).

2. Nașterea în principiu a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte

26. Remarcăm la o analiză mai atentă a jurisprudenței Curții că, până în prezent, Curtea s-a pronunțat în principal cu privire la nașterea *în principiu* a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

27. În temeiul acestei jurisprudențe a Curții, dreptul de deducere menționat face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se poate exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte(7).

28. Astfel, regimul de deducere vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, așadar, perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului(8).

29. În ceea ce privește condițiile materiale necesare pentru nașterea dreptului de deducere, Curtea s-a pronunțat(9) în sensul că din cuprinsul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA reiese că bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și că, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

30. Întrucât articolul 168 din Directiva TVA nu impune nicio altă condiție referitoare la utilizarea de către persoana care primește bunurile sau serviciile respective, trebuie să se concluzioneze că, în măsura în care sunt îndeplinite cele două condiții prevăzute la punctul precedent, o persoană impozabilă are, în principiu, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte(10).

31. Această jurisprudență confirmă faptul că este determinant numai ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii să se efectueze între două persoane impozabile și ca clientul să utilizeze bunul livrat sau serviciul prestat în scopul operațiunilor sale taxabile. Curtea pare să considere că existența unei facturi corecte este numai o formalitate. Cu toate acestea, în jurisprudența menționată, Curtea s-a pronunțat mereu numai cu privire la nașterea în principiu a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte, întrucât valoarea taxei de plată și cea a deducerii nu au făcut obiectul discuției.

32. Problema care trebuie soluționată în speță nu se referă însă la nașterea dreptului de deducere a TVA-ului în principiu, ci *în funcție de valoarea* acestuia, întrucât inițial s-a aplicat o cotă greșită a taxei. În mod cert, clientul (în speță, societatea Flexipiso – Pavimentos SA) poate invoca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte în ceea ce privește taxa de 5 %(11) convenită și facturată, atât *în principiu*, cât și *în funcție de valoarea* menționată.

33. Singurul aspect incert este dacă clientul ar fi putut invoca dreptul de a deduce o cotă de 21 %(12) încă din anul 2008, întrucât aceasta ar fi fost cota corectă a TVA-ului aplicabil, chiar dacă cele două părți nu au pornit de la această premisă și nici nu au cunoscut acest fapt.

3. Nașterea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte în funcție de valoare

34. Prin urmare, este necesar s? se clarifice *momentul na?terii dreptului de deducere a TVA?ului în func?ie de valoare*. În acest scop, nu prezint? importan?? determinant? numai articolul 168, ci ?i articolul 178 litera (a) coroborat cu articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA.

a) Scopul men?ion?rii cotei aplicabile a TVA?ului

35. În aceast? privin?? trebuie amintit în primul rând c?, potrivit articolului 179 primul paragraf din Directiva 2006/112, deducerea se efectueaz? în sens global, sc?zând din valoarea total? a TVA?ului datorat pentru o anumit? perioad? fiscal? valoarea total? a TVA?ului „pentru care, în aceea?i perioad?, dreptul de deducere a ap?rut ?i este exercitat în conformitate cu articolul 178”. Rezult? c? dreptul de deducere a TVA?ului trebuie, în principiu, s? fie exercitat în cadrul perioadei în care, pe de o parte, a ap?rut ?i, pe de alt? parte, persoana impozabil? este în posesia unei facturi(13).

36. Prin urmare, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prevede c? exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului este condi?ionat? de posesia unei anumite facturi. Aceast? factur? trebuie s? respecte cerin?ele prev?zute la articolele 219a-240 din Directiva TVA. În temeiul articolului 226 punctul 10 din directiv?, este necesar s? se indice „valoarea TVA de plat?”.

37. Prin intermediul dispozi?iilor articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, legiuitorul pune în leg?tur? dreptul material de deducere a TVA?ului datorat de client cu posesia unei facturi care trebuie s? includ? valoarea TVA?ului care trebuie achitat? de acesta(14).

38. Conform preciz?rilor Cur?ii, sensul condi?ion?rii dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte de de?inerea unei facturi corespun?toare este, pe de o parte, faptul c? detaliile care trebuie men?ionate în mod obligatoriu pe o factur? sunt menite s? permit? administra?iilor fiscale s? controleze plata taxei datorate ?i, eventual, existen?a dreptului de deducere a TVA?ului(15). Aceast? concluzie se refer? în special la men?iunile privind obiectul prest?rii, momentul livr?rii ?i persoana furnizorului.

39. Cu toate acestea, nu este necesar s? se men?ioneze în acest sens suma TVA?ului de plat?. Acest quantum rezult? conform legii din aplicarea cotei aplicabile a TVA?ului asupra contrapresta?iei convenite. Calculul este unul matematic, care se bazeaz? pe o chestiune de drept (cea a cotei TVA?ului), care poate fi controlat? de autoritatea fiscal? oricând ?i f?r? indicarea explicit? a „sumei taxei de plat?” (mai precis a rezultatului) în factur?.

40. Prin urmare, cerin?a legal? de la articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA trebuie s? aib? un sens ?i un scop care transcend acest aspect. În opinia noastr?, sensul ?i scopul acestei dispozi?ii sunt s? creeze un paralelism între taxa datorat? de furnizor ?i deducerea taxei de c?tre client.

41. Prin intermediul facturii, furnizorul comunic? clientului suma TVA?ului pe care, în opinia sa, îl datoreaz? statului ?i pe care îl repercuteaz? ca impozit indirect asupra clientului. Pe baza unei asemenea facturi, la plata acesteia, clientul cunoa?te faptul c? valoarea acestei sume include TVA. În consecin?ă, acesta va putea pretinde o deducere (numai) pân? la concuren?a acestei sume, care corespunde în general ?i TVA?ului datorat de furnizor.

b) Luarea în considerare a principiului neutralit??ii

42. În plus, acest regim servește și transpunerii principiului neutralității consacrat de legislația în materie de TVA. Acest principiu reprezintă un principiu fundamental⁽¹⁶⁾ al TVA-ului, care rezultă din natura de taxă de consum a TVA-ului și care conține două teze de bază.

43. Pe de o parte, acest principiu se opune tratamentului diferit în materie de percepere a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni⁽¹⁷⁾. Pe de altă parte, principiul neutralității prevede că, în principiu, în calitate de collector de taxe în contul statului, întreprinderea trebuie eliberată de sarcina TVA-ului⁽¹⁸⁾, în măsura în care activitatea economică servește efectuării de operațiuni (care în principiu sunt) supuse taxei⁽¹⁹⁾.

44. Dorim să analizăm aici ideea eliberării de sarcina TVA-ului, din care – conform precizărilor recente ale avocatului general Campos Sánchez-Bordona⁽²⁰⁾ – rezultă că problema dreptului de deducere se ridică numai în măsura în care clientul este supus la plata TVA-ului. Or, momentul la care acesta se supune obligației de plată nu este data furnizării de bunuri/a prestării de servicii, ci abia momentul plății contraprestației și a TVA-ului care este cuprins în aceasta, pe baza unei facturi în care să se menționeze suma respectivă.

45. Acest aspect a fost evidențiat deja în jurisprudența anterioară a Curții, în care aceasta a precizat în mod explicit⁽²¹⁾ faptul că dreptul de deducere imediat a TVA-ului se întemeiază pe supoziția că persoanele impozabile nu vor face plăți și nici nu vor deduce TVA-ul înainte să fi primit o factură sau un alt document care poate fi luat în considerare drept factură și că, înainte de achitarea taxei, nu se va porni de la premisa că o operațiune se supune TVA.

46. Măsura în care clientul se supune (sau va fi supus) plății TVA-ului rezultă numai din luarea în calcul a TVA-ului corespunzător la stabilirea valorii contraprestației datorate de client. Aspectul dacă această valoare a inclus TVA rezultă numai din raportul juridic pe care se întemeiază și din decontarea efectuării operațiunii, a adăra din factură.

47. Clientul nu poate și nici nu va plăti TVA-ul furnizorului în lipsa unei convenții corespunzătoare și a eliberării unei facturi (care să corespundă acestui acord). Astfel se explică, după cum precizează în mod corect și avocatul general Campos Sánchez-Bordona⁽²²⁾, norma instituită la articolul 178 din Directiva TVA, care leagă exercitarea dreptului de deducere de posesia unei facturi corespunzătoare.

48. Având în vedere că, precum în speță, furnizorul nu a inclus în preț cota regulamentară de TVA și nici nu a repercutat taxa asupra clientului prin intermediul contraprestației (această situație nu exista încă în anul 2008), nici clientul nu a fost supus plății TVA-ului în acest cuantum. O deducere a TVA-ului înainte de acest moment nu ar îndepărta încărcarea cu TVA⁽²³⁾, ci numai ar favoriza-o. Acesta ar putea invoca o deducere a TVA-ului aferent intrărilor, pe care furnizorul nu a putut să o repercuteze întrucât nu a avut cunoștință de cota mai mare a TVA-ului aplicabil.

49. Prin urmare, în concordanță cu opinia Comisiei, din principiul neutralității rezultă de asemenea că dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor ia naștere, în funcție de valoare, numai în limitele „valorii TVA de plată”, care trebuie achitată în temeiul articolului 226 punctul 10 din Directiva TVA.

50. Semnificația deosebită a articolului 226 punctul 10 din Directiva TVA în raport cu restul formalităților menționate la articolul 226 devine evidentă și prin intermediul articolului 203 din Directiva TVA. Caracteristica necesară pentru ca clientul să poată deduce TVA-ul („valoarea TVA de plată”) produce efectul unei datorii fiscale prevăzute de lege numai prin faptul înscrierii pe factură. În sens invers – dacă s-a aplicat în mod eronat o cotă prea ridicată a TVA-ului –, consecința ar fi că suma menționată va fi datorată, chiar dacă clientul nu va avea un drept de

deducere, întrucât s-a facturat o cotă mai mare a taxei decât cota datorată conform legii(24). Astfel, această mențiune – care are, în temeiul articolului 220 din Directiva TVA, caracter obligatoriu pentru furnizor – nu produce numai un efect formal, ci și unul material. Acest efect apare la furnizor (articolul 203 din Directiva TVA) și, în opinia noastră, în mod corespunzător, și la client (articolul 168 coroborat cu articolul 178 din Directiva TVA)(25).

51. În plus, reclamanta din procedura principală atrage în mod corect atenția asupra faptului că ipoteza luării în considerare a momentului livrării bunurilor (sau prima factură aferentă livrării) ar putea aduce atingere și libertății contractuale a părților. Astfel, acestea ar fi obligate să stabilească prețul final (din perspectiva dreptului civil) în termenul stabilit de statul membru (în legislația sa fiscală) pentru prescrierea unui drept la remunerație rezultată din deducerea TVA-ului aferent unor intrări. În caz contrar, s-ar exclude deducerea de către client a TVA-ului achitat în amonte. Acest aspect ar dobândi caracter straniu, întrucât, în principiu, legislația în materie de TVA se referă la operațiuni economice fărâșate și urmărească reorganizarea lor.

c) Concluzie

52. În consecință, modul de redactare, scopul și obiectivul articolului 178 litera (a) coroborat cu articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA, precum și luarea în considerare a principiului neutralității se opun nașterii unui drept de deducere a valorii TVA-ului (corect în mod obiectiv) după momentul livrării bunurilor. Astfel – în concordanță cu opinia Comisiei și a Biosafe –, dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor al Flexipiso Pavimentos SA (cu privire la partea care depășește cota menționată a taxei, de 5 %) a luat naștere cel mai devreme în anul 2012, odată cu primirea unei facturi corespunzătoare care să menționeze valoarea TVA de plată.

4. Jurisprudența referitoare la rectificarea retroactivă a unei facturi

53. Acestui aspect nu i se opune nici jurisprudența recentă a Curții cu privire la rectificarea retroactivă a facturilor. În această privință, Curtea a decis că cerințele de fond ale dreptului de deducere sunt cele care reglementează temeiul însuși și sfera de aplicare a acestui drept, astfel cum sunt prevăzute în capitolul 1 din titlul X din Directiva TVA („Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”). În schimb, cerințele de formă ale dreptului menționat 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(26).

54. În acest sens, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoana impozabilă. În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept(27).

55. Astfel, Curtea deduce că administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește condițiile impuse de articolul 226 punctele 6 și 7 din Directiva TVA, în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept(28).

56. S-ar putea concluziona de aici că deducerea TVA-ului ar fi posibilă chiar și fără factură. Or, o factură constituie în ansamblu numai o condiție de natură formală. În situația în care este cert din punct de vedere obiectiv că sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la articolul 168 din Directiva TVA, neîndeplinirea cerințelor formale nu ar putea împiedica deducerea TVA-ului achitat în amonte. Acestui aspect i se opune însă conținutul clar al articolului 178 litera (a) din Directiva TVA. În plus, în jurisprudența menționată, și Curtea pune în mod explicit de la

premise existenței unei facturi(29). Astfel, dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte, în lipsa facturii, nu rezultă nici din jurisprudență și nici din Directiva TVA.

57. Este incert numai aspectul dacă se poate considera că o factură (din anul 2008) care nu menționează TVA sau menționează o valoare prea mică a TVA-ului constituie o factură eronată în sensul jurisprudenței menționate. Aceasta ar putea fi corectată *retroactiv* pe baza unei erori de natură formală. Iar, pentru acest motiv, ar fi posibilă sau chiar obligatorie deducerea retroactivă și a TVA-ului aferent intrărilor.

58. În acest sens, trebuie să precizăm în primul rând că hotărârile Curții referitoare la corectarea retroactivă a facturilor au privit situații esențial diferite de cea din speță. În cauzele respective, dreptul de deducere a luat naștere în principiu, iar furnizorul/prestatorul și clientul nu au contestat valoarea TVA-ului. Astfel, odată cu primirea facturii, clientul a cunoscut valoarea TVA-ului de plată și până la ce valoare acesta poate fi eliberat de sarcina taxei. Cel mai târziu la plata facturilor eronate din punct de vedere formal, acesta a fost și supus TVA-ului. În aceste situații lipseau numai date individuale din facturi, fără să se refere la valoarea datoriei fiscale a furnizorului sau la valoarea taxei la care era supus clientul.

59. Considerăm că este incorect să se deducă din această jurisprudență că astfel se poate modifica retroactiv și valoarea TVA-ului al cărui drept de deducere a luat naștere în principiu. După cum subliniază și Curtea în Hotărârea Senatex(30), în situația respectivă, aspectul special a fost că „Senatex dispunea de facturi la momentul exercitării dreptului său de deducere a TVA-ului și plătitese TVA-ul în amonte”.

60. Astfel, în jurisprudența sa, pentru motive de proporționalitate (și în scopul evitării unor „dobânzi penalizatoare”), Curtea a admis corectarea (retroactivă) a unor erori de facturare, în favoarea clientului, în condițiile în care acesta a fost de acord cu suma TVA-ului menționată în factură, a achitat cuantumul taxei și a fost, așadar, și supus acesteia. Lipsa menționării cuantumului TVA-ului sau menționarea unei valori prea reduse a acesteia nu este o eroare similară cu neindicarea codului fiscal, cu indicarea unei date greșite sau cu o descriere eronată a livrării de bunuri/a prestării de servicii. Datele menționate prezintă relevanță numai pentru controlul operațiunilor de către autoritatea fiscală.

61. În schimb, după cum am menționat și la punctul 39 și următoarele din prezentele concluzii, suma menționată a TVA-ului este determinantă pentru valoarea de plată a TVA-ului la care este supus clientul și astfel și pentru valoarea deducerii acordate. Spre deosebire de majoritatea celorlalte date prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA, punctul 10 nu prevede o condiție pur formală pentru deducerea TVA-ului. Această informație este mai degrabă esențială pentru paralelismul dintre supunerea la obligația de plată a TVA-ului (a se vedea articolul 203 din Directiva TVA) și deducerea TVA-ului achitat în amonte de client. În consecință, modificarea ulterioară a „valorii TVA-ului de plată” nu poate produce un efect retroactiv în sensul jurisprudenței menționate a Curții.

62. Așadar, majorarea TVA-ului nefacturat (mai precis nemenționat în factură) nu constituie numai corectarea unei erori de natură formală. Această majorare este mai degrabă similară emiterii unei noi facturi. Or, în speță, furnizorul comunică pentru prima oară valoarea (suplimentară) a TVA-ului repercutat. Clientul află de asemenea pentru prima dată ce valoare are TVA-ul (suplimentar) de plată din tranzacția juridică, pe care va trebui de asemenea să îl suporte (suplimentar) ca urmare a emiterii acestei noi facturi.

63. Acest caracter material devine evident și dacă se iau în considerare prevederile articolelor 90 și 185 din Directiva TVA. Ambele dispoziții reglementează tratamentul reducerii ulterioare a bazei de impozitare. Din partea persoanei impozabile, acest fapt se petrece pe baza articolului 90

din Directiva TVA, iar din partea persoanei cu drept de deducere a TVA-ului, pe baza articolului 185 din Directiva TVA(31). După cum rezultă din articolul 184 din Directiva TVA, deducerea inițială este regularizată *ex nunc*. Această concluzie este valabilă și în temeiul articolului 90 din Directiva TVA, întrucât nici din această dispoziție nu reiese vreun efect retroactiv asupra taxei datorate până la momentul respectiv. Lipsa retroactivității în cazul unei reduceri de comun acord a contraprestației trebuie să se aplice și în cazul unei majorări de comun acord a contraprestației sau chiar al unei majorări unilaterale a contraprestației pe baza creșterii cotei aplicabile a TVA-ului (în speță de la 5 % la 21 %).

64. Prin urmare, luându-se în considerare jurisprudența Curții privind rectificarea retroactivă a unor facturi care prezintă erori de natură formală, dreptul de deducere a TVA-ului ia naștere abia de la momentul intrării în posesia unei facturi care indică pentru prima dată suma TVA-ului de plată și care limitează deducerea TVA-ului la această valoare.

5. Rezumat

65. *Existența* unei facturi care să menționeze în mod expres supunerea la plata TVA-ului nu constituie numai un criteriu de natură formală, ci și un element de fapt de natură *materială* al deducerii TVA-ului. Acest aspect respectă sensul și scopul unei facturi, care constă printre altele și în crearea unui paralelism între taxa datorată și deducerea taxei. Având în vedere faptul că, din punct de vedere material, dreptul de deducere a TVA-ului se orientează după aspectul dacă o persoană imposibilă a suportat TVA-ul (întrucât l-a achitat odată cu contraprestația) sau va suporta TVA-ul (întrucât a convenit o anumită contraprestație), indicarea acestei sarcini fiscale în factură are caracter obligatoriu.

66. Numai această interpretare respectă aspectele specifice de la articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA coroborat cu articolul 203 din Directiva TVA, cu articolul 90 și cu articolele 184 și 185 din Directiva TVA.

67. Prin urmare, dreptul de deducere la o anumită valoare poate lua naștere (și poate fi exercitat) abia atunci când clientul se află în posesia facturii care menționează valoarea respectivă. În prezenta procedură, acest fapt s-a petrecut abia în anul 2012.

68. Astfel, și problema, detaliată de Republica Portugheză, referitoare la perioada în care un asemenea drept poate fi invocat în conformitate cu dreptul național poate rămâne deschisă. În speță nu se pot identifica indicii pentru faptul că termenul de patru ani prevăzut în dreptul național și care începe să curgă de la data posesiei facturii cu o valoare mai mare a TVA-ului ar pune probleme din perspectiva dreptului Uniunii.

C. Cu privire la a doua întrebare

69. Având în vedere răspunsul afirmativ dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

70. În rest, problema refuzului plății de către client a contraprestației intră sub incidența dreptului civil, iar Directiva TVA nu furnizează nicio soluție în acest sens. Aspectul dacă un client care nu mai poate deduce TVA-ul trebuie să achite totuși această sumă ulterior, atunci când, la încheierea contractului, ambele părți au pornit de la premisa unei cote mai mici a TVA-ului, ține de interpretarea prevederilor contractuale și de luarea în considerare a tuturor împrejurărilor cazului individual. Din articolul 73 din Directiva TVA se poate deduce numai faptul că TVA-ul constituie o componentă integrantă a contraprestației convenite inițial. Aspectul dacă și în ce măsură această contraprestație convenită inițial trebuie adaptată ulterior este, în primul rând, o problemă a repartizării riscurilor între părțile contractante.

VI. Propunere de decizie

71. În concluzie, propunem să se răspundă la cererea de decizie preliminară formulată de Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție, Portugalia) după cum urmează:

„Potrivit articolului 168 litera (a) coroborat cu articolul 178 litera (a) și cu articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, în quantumul valorii TVA-ului de plată menționate într-o factură, ia naștere abia la primirea unei asemenea facturi. O majorare ulterioară (corectare) a acestei sume a TVA-ului în cadrul unei facturi modificate nu produce efectul nașterii cu efect retroactiv a dreptului de deducere a TVA-ului. Astfel, dispozițiile Directivei TVA se opun unor prevederi potrivit cărora, într-un caz precum cel din speță, termenul de deducere a acestei taxe suplimentare începe să curgă de la data emiterii facturii inițiale.”

1 Limba originală: germană.

2 Cauza Volkswagen (C-533/16).

3 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

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

5 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

6 Hotărârea din 17 septembrie 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punctul 32), Hotărârea din 30 aprilie 2014, Pfleger și alții (C-390/12, EU:C:2014:281, punctul 26), Hotărârea din 22 iunie 2010, Melki și Abdeli (C-188/10 și C-189/10, EU:C:2010:363, punctul 27), și Hotărârea din 22 ianuarie 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punctul 19).

7 Hotărârea din 21 septembrie 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punctul 39), Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punctul 31), Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 23), și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 37).

8 Hotărârea din 21 septembrie 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punctul 40), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 27), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 39), Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 35), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 24).

9 Ordonanța din 12 ianuarie 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punctul 28), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 28), Hotărârea din 15 septembrie

2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 40), și Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punctul 34); a se vedea în acest sens și Hotărârea Curții din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

10 Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punctul 35).

11 Având în vedere articolul 73 din Directiva TVA, este mai exact să luăm în considerare 5/105 din contraprestația convenită.

12 Având în vedere articolul 73 din Directiva TVA, este mai exact să luăm în considerare 21/121 din contraprestația convenită.

13 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 35); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 34).

14 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 60).

15 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 27); a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punctele 30, 32 și 46).

16 În Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 43), Curtea menționează un principiu de interpretare.

17 Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punctul 30), Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 20), și Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 22).

18 Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 39).

19 Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 51), Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 57), și Concluziile noastre prezentate în cauza Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punctul 25).

20 Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 64).

21 Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 35).

22 Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 58 și următoarele).

23 A se vedea în acest sens opinia identică a avocatului general Campos Sánchez-Bordona din Concluziile prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 64).

24 Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167,

punctul 23), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 15).

25 A se vedea în acest sens de asemenea Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 67).

26 Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 47); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 41 și 42, precum și jurisprudența citată).

27 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 42), și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 58 și 59); a se vedea de asemenea în acest sens, dar în cazul unei situații de taxare inversă, Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 42), precum și, tot cu privire la taxarea inversă, Hotărârea din 1 martie 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 43).

28 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 43).

29 În Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 39), Curtea se delimitează în mod explicit de Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 38), și precizează că în cazul respectiv nu exista nicio factură, în timp ce în Hotărârea Senatex exista o factură a cărei valoare fusese și achitată, inclusiv TVA-ul.

30 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 39).

31 În ceea ce privește raportul dintre acestea, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul 27) și Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, punctul 56 și următoarele).