

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOAMNA JULIANE KOKOTT

prezentate la 22 aprilie 2021(1)

Cauza C-80/20

Wilo Salmson France SAS

împotriva

**Agen?iei Na?ionale de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti,**

**Agen?iei Na?ionale de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i**

(cerere de decizie preliminar? formulat? de Tribunalul Bucure?ti)

„Cerere de decizie preliminar? – Legisla?ie fiscal? – Taxa pe valoarea ad?ugat? – Directiva 2006/112/CE – Articolul 167 ?i articolul 178 litera (a) – Na?terea dreptului de deducere – Perioada na?terii dreptului de deducere – De?inerea unei facturi drept condi?ie material? – Delimitare de condi?iile de form? ale dreptului de deducere – Directiva privind rambursarea (Directiva 2008/9/CE) – Articolul 14 alineatul (1) litera (a) ?i articolul 15 – Caracterul definitiv al unei decizii de respingere necontestate – Consecin?ele juridice ale storn?rii (anul?rii) unei facturi ?i ale emiterii din nou a acesteia”

1. Introducere

1. O întreprindere a introdus o cerere de rambursare în România în anul 2012, în condi?iile în care în anul 2012 exista numai o factur?, care nu era corect?. În urma respingerii cererii de rambursare pentru anul 2012, aceast? factur? a fost stornat? (anulat?), fiind emis? o nou? factur? în anul 2015. Ulterior, a fost introdus? o nou? cerere de rambursare pentru anul 2015, care trebuie s? fie solu?ionat?. În prezent, instan?a ridic? problema momentului la care a luat na?tere dreptul de deducere ?i a momentului la care trebuia depus? cererea de rambursare.

2. Curtea poate r?spunde în spe?? la una dintre principalele probleme ale practicii în materie de TVA: de?inerea unei facturi este o condi?ie necesar? pentru dreptul de deducere al unei întreprinderi?

3. În cazul unui r?spuns afirmativ, de?inerea unei asemenea facturi este relevant? ?i în ceea ce prive?te perioada fiscal? în care trebuie exercitat dreptul de deducere sau în care trebuie prezentat? cererea de rambursare. În cazul în care factura ini?ial? este corectat? ulterior, în

ipoteza unui efect retroactiv al acestei rectificări, ar fi determinant? data de?inerii facturii eronate (în spe?? anul 2012), iar în caz contrar, determinant? ar fi data de?inerii facturii corectate (în spe?? anul 2015). În schimb, în cazul unui r?spuns negativ la întrebarea men?ionat? anterior, este determinant? numai executarea presta?iilor (în spe?? anul 2012).

4. Atunci când deducerea este supus? anumitor limite temporale (fie c? sunt, precum în spe??, anumite termene de depunere a cererii în procedura de rambursare prev?zut? de Directiva 2008/9, fie c? sunt termene de prescrip?ie), este determinant momentul la care încep s? curg? aceste termene. De acest lucru se leag? problema dac? exist? un moment determinat la care persoana impozabil? trebuie s? solicite deducerea sau dac? persoana impozabil? poate alege ea îns??i acest moment, solicitând cocontractantului s?u s? îi emit? o nou? factur? ?i s? o anuleze pe cea veche. În plus, se ridic? probleme de procedur? atunci când, între timp, cererea de rambursare a TVA?ului achitat în amonte a fost deja respins? cu caracter definitiv.

2. Cadrul juridic

1. Dreptul Uniunii

– *Directiva 2006/112*

5. Articolul 63 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată(2) (denumit? în continuare „Directiva TVA”) reglementeaz? momentul în care intervin faptul generator ?i exigibilitatea taxei:

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

6. Articolul 167 din Directiva TVA prive?te na?terea dreptului de deducere. Acesta are urm?torul cuprins:

„Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?.”

7. În schimb, articolul 178 din această directiv? reglementeaz? exercitarea dreptului de deducere:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoan? impozabil? este necesar s? îndeplineasc? urm?toarele condi?ii:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce prive?te livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obliga?ia de a de?ine o factur? emis? în conformitate cu titlul XI capitolul 3 sec?iunile 3-6;

[...]”

(f) atunci când este obligat? s? plăteasc? TVA în calitate de client în cazul aplic?rii articolelor 194-197 sau articolului 199, are obliga?ia de a îndeplini formalit??ile stabilite de fiecare stat membru.”

8. Articolul 219 din Directiva TVA prive?te modific?rile aduse facturilor ?i precizeaz? în această privin?? urm?toarele:

„Orice document sau mesaj ce modific? factura ini?ial? ?i se refer? la aceasta în mod specific ?i f?r? echivoc este asimilat unei facturi.”

9. Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA reglementează, la rândul său, domeniul de aplicare material al deducerii:

„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 îi fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi fi prestate de o altă persoană impozabilă”.

10. Articolul 169 litera (a) din această directivă extinde acest drept de deducere:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

(a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibilă în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv”.

11. Articolul 170 din Directiva TVA precizează în această privință că un drept de rambursare al persoanei impozabile există chiar și în absența posibilității de deducere:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul articolului 1 din Directiva 86/560/CEE [...], al articolului 2 punctul 1 și al articolului 3 din Directiva 2008/9/CE [...] și al articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA au dreptul de a obține o rambursare a TVA în cauză, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în următoarele scopuri:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169; [...]”

12. Articolul 171 alineatul (1) din Directiva TVA prevede procedura de rambursare către aceste persoane impozabile care nu efectuează operațiuni interne:

„TVA este rambursată persoanelor impozabile care sunt stabilite într-un alt stat membru decât statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, în conformitate cu normele detaliate stabilite în Directiva 2008/9/CE.”

— *Directiva 2008/9*

13. Articolul 5 din Directiva 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare(3) (denumit în continuare „Directiva privind rambursarea”) precizează raportul cu Directiva TVA, după cum urmează:

„Fiecare stat membru rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare TVA încasată pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri în statul membru respectiv, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

- (a) operațiunile prevăzute la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva 2006/112/CE;
- (b) operațiunile efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu articolele 194-197 și cu articolul 199 din Directiva 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.

Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.”

14. Articolul 10 din Directiva privind rambursarea permite extinderea pentru statul membru de rambursare a documentației care trebuie atașată la cerere:

„Fără a aduce atingere solicitărilor de informații în temeiul articolului 20, statul membru de rambursare poate cere solicitantului să trimită pe cale electronică o copie a facturii sau a documentului de import împreună cu cererea de rambursare, în cazul în care cuantumul impozabil de pe o factură sau un document de import este de cel puțin 1 000 EUR sau echivalentul acestuia în monedă națională. În cazul facturilor pentru combustibil plafonul este de 250 EUR sau echivalentul acestuia în monedă națională.”

15. Articolul 14 din Directiva privind rambursarea privește conținutul cererii de rambursare:

„(1) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

(a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate pe parcursul perioadei de rambursare, cu condiția ca TVA să fi devenit exigibil înainte sau la momentul facturării, sau pentru care TVA a devenit exigibil pe parcursul perioadei de rambursare, cu condiția ca achizițiile să fi fost facturate înainte ca TVA să devină exigibil; [...]

16. Articolul 15 alineatul (1) din Directiva privind rambursarea precizează termenul în care o astfel de cerere de rambursare trebuie să fie depusă:

„Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile cerute în temeiul articolelor 8, 9 și 11. [...]

17. Articolul 23 din Directiva privind rambursarea privește respingerea cererii de rambursare:

„(1) În cazul în care cererea de rambursare este respinsă, integral sau parțial, motivele respingerii sunt comunicate solicitantului, împreună cu decizia, de către statul membru de rambursare.

(2) Contestații împotriva deciziilor de respingere a unor cereri de rambursare pot fi depuse de către solicitant la autoritățile competente ale statului membru de rambursare, în forma și în termenele prevăzute pentru contestațiile introduse de către persoane stabilite în statul membru respectiv cu privire la cererile de rambursare. [...]

2. Dreptul român

18. Articolul 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (denumit în continuare „Codul fiscal”) reglementează dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA-ul aferent achizițiilor.

19. Articolul 146 din Codul fiscal prevede c? persoana impozabil? trebuie s? de?in? o factur? pentru exercitarea acestui drept.

20. Conform articolului 1472 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal, o persoan? impozabil? nestabilit? în România, care este stabilit? în alt stat membru ?i care nu este obligat? s? se înregistreze în scopuri de TVA în România poate beneficia de rambursarea TVA?ului aferent importurilor ?i achizi?iilor de bunuri/servicii efectuate în România.

21. Punctul 49 alineatul (15) din Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal prevede c? cererea de rambursare se refer? la „achizi?ii de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, achitate pân? la data solicit?rii ramburs?rii. Facturile care nu au fost achitate pân? la data solicit?rii ramburs?rii se cuprind în cererile de rambursare aferente perioadelor în care acestea sunt achitate”.

22. Potrivit punctului 49 alineatul (16) din aceast? Hot?râre a Guvernului, „[p]e lâng? opera?iunile men?ionate la alineatul (15), cererea de rambursare poate s? se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente ?i care privesc opera?iuni finalizate pe parcursul anului calendaristic în cauz?.”

3. Litigiul principal

23. ZES Zollner Electronic SRL (denumit? în continuare „ZES”), societate stabilit? ?i înregistrat? în scopuri de TVA în România, furnizeaz? societ??ii Pompas Salmson SAS produse fabricate în România. Pompas Salmson este o societate care beneficiaz? de dreptul de deducere ?i care are sediul activit??ii sale economice în Fran?a. Aceasta nu este stabilit? în România ?i nici nu este înregistrat? în scopuri de TVA în România.

24. Pompas Salmson a încheiat cu ZES de asemenea un contract de vânzare privind achizi?ia de echipamente de produc?ie. ZES a vândut aceste echipamente societ??ii Pompas Salmson, care le?a pus ulterior la dispozi?ia societ??ii ZES, pentru a fi utilizate la fabricarea bunurilor livrate ulterior c?tre Pompas Salmson (a?a?numitul „tooling”).

25. Pentru vânzarea acestor aparate societ??ii Pompas Salmson, ZES a emis, în cursul anului 2012, facturi cu TVA?ul corespunz?tor. Nu este clar dac? ?i când Pompas Salmson a pl?tit aceste facturi.

26. Pompas Salmson a solicitat rambursarea TVA?ului suportat în România în temeiul Directivei privind rambursarea ?i în temeiul articolului 1472 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal coroborat cu punctul 49 din Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004.

27. Prin decizia din 14 ianuarie 2014, autorit??ile fiscale române au respins cererea de rambursare aferent? perioadei 1 ianuarie 2012-31 decembrie 2012, pentru suma de 449 538,38 lei române?ti (RON) (aproximativ 92 000 euro), pentru motive legate de documenta?ia care a înso?it cererea ?i, se pare(4), de neconformitatea cu cerin?ele legale a facturilor ata?ate. Potrivit preciz?rilor României, lipsa dovada pl??ii facturilor prezentate, care era înc? impus? de dreptul aplicabil la momentul respectiv. Facturile ca atare ar fi fost toate corecte.

28. În orice caz, ZES a stornat facturile emise ini?ial (în anul 2012) ?i a emis în anul 2015 facturi noi privind vânzarea echipamentelor de produc?ie.

29. În 2014, Pompas Salmson a fost achizi?ionat? de Wilo France SAS. Din aceast? opera?iune a rezultat Wilo Salmson France SAS (denumit? în continuare „reclamanta”).

30. În luna noiembrie a anului 2015, reclamanta a depus o cerere prin care a solicitat rambursarea TVA-ului achitat în România pe baza noilor facturi emise de ZES pentru perioada 1 august 2015-31 octombrie 2015. Autoritățile fiscale au respins cererea de rambursare a TVA-ului ca neîntemeiată, argumentând că reclamanta nu a ținut seama de punctul 49 alineatul (16) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 și că solicitase deja rambursarea facturilor.

31. La 13 iunie 2016, reclamanta a introdus o contestație împotriva acestei decizii, pe care Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DRFP) București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (România) a respins-o ca neîntemeiată. Aceasta din urmă a considerat că TVA-ul a cărui rambursare era solicitată fusese deja obiectul unei alte cereri de rambursare și că operațiunile pentru care era solicitată rambursarea TVA-ului priveau anul 2012, iar nu anul 2015. Reclamanta a introdus o acțiune împotriva acestei decizii.

4. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

32. Sesizat cu această acțiune, Tribunalul București (România) a hotărât, prin decizia din 19 decembrie 2019, să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În ceea ce privește interpretarea articolului 167 coroborat cu articolul 178 din Directiva 2006/112/CE: dacă există o distincție între momentul nașterii și cel al exercitării dreptului de deducere în raport cu modul în care funcționează sistemul de TVA.

În acest sens, se impune a fi lămurit dacă dreptul de deducere a TVA-ului poate fi exercitat în lipsa unei facturi fiscale (valide) emise pentru achizițiile de bunuri efectuate.

2) În ceea ce privește interpretarea acelorși dispoziții coroborate cu dispozițiile articolului 14 alineatul (1) litera (a) prima teză din Directiva 2008/9/CE: care este reperul procedural în raport cu care trebuie apreciată regularitatea exercitării dreptului de rambursare a TVA-ului[?]

În acest sens, se impune a fi lămurit dacă poate fi formulată o cerere de rambursare pentru TVA-ul devenit exigibil anterior «perioadei de rambursare», dar a cărui facturare a intervenit în perioada de rambursare.

3) În ceea ce privește interpretarea acelorși dispoziții ale articolului 14 alineatul (1) litera (a) prima teză din Directiva 2008/9 coroborate cu dispozițiile articolului 167 și ale articolului 178 din Directiva 2006/112: care sunt efectele anulării și emiterii unor noi facturi pentru achiziții de bunuri anterioare «perioadei de rambursare» asupra exercitării dreptului de rambursare a TVA-ului aferent acestor achiziții[?]

În acest sens, se impune a fi lămurit dacă, în ipoteza anulării de către furnizor a facturilor inițiale emise pentru achiziții de bunuri și a emiterii unor noi facturi la un moment ulterior, exercitiul dreptului beneficiarului de a solicita rambursarea TVA-ului aferent achizițiilor trebuie raportat la data noilor facturi. Aceasta în condițiile în care nici anularea facturilor inițiale și nici emiterea noilor facturi nu se află sub controlul beneficiarului, ci exclusiv în puterea discreționară a furnizorului.

4) Poate legislația internă să condiționeze rambursarea TVA-ului acordată în conformitate cu Directiva 2008/9 de exigibilitate atât timp cât factura corectă este emisă în perioada solicitării?

33. În procedura în fața Curții au prezentat observații scrise reclamanta, România și Comisia Europeană.

5. **Aprecieri juridice**

1. **Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară**

34. România ridică problema admisibilității cererii de decizie preliminară, susținând că instanța de trimitere a prezentat în mod eronat situația de fapt din procedura principală. Potrivit României, cererea de rambursare nu a fost respinsă în anul 2012 din cauza viciilor facturilor, ci din cauza lipsei dovezilor privind plata facturilor. Potrivit cadrului juridic (național) de la momentul respectiv, aceste dovezi ar fi fost încă necesare. În temeiul unui regim tranzitoriu, aceste cereri puteau fi redepuse până la 30 septembrie 2014 – de această dată fără dovada plății. Reclamanta ar fi omis să facă acest lucru. În lipsa existenței unei facturi eronate, toate întrebările adresate de instanța de trimitere ar fi caduce, iar Curtea nu ar putea răspunde în mod util la acestea.

35. O interpretare corectă a dreptului Uniunii va fi mai dificilă pentru Curte în cazul prezentei incorecte a situației de fapt. Dacă nu există o eroare în privința facturilor, nu se ridică – astfel cum susține în mod întemeiat România – niciuna dintre problemele prezentate de instanța de trimitere. Pe de altă parte, nu s-a dat un răspuns la întrebarea referitoare la ceea ce constituia, eventual, viciul concret al facturilor din cauza căruia cererea de rambursare a fost respinsă în anul 2012. Or, pentru a răspunde la întrebările adresate, este relevant să se stabilească dacă facturile nu erau afectate de nicio eroare, dacă lipsea doar data care figura pe facturi sau dacă, de exemplu, în acestea nu era menționat în mod separat niciun TVA.

36. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, care este întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, Curtea nu este abilitată să se pronunțe decât cu privire la interpretarea sau la validitatea unui text al Uniunii pornind de la faptele care îi sunt indicate de instanța națională(5). Astfel, în ceea ce privește argumentul că decizia de trimitere conține erori materiale, nu este de competența Curții, ci a instanței naționale să stabilească faptele care au stat la baza litigiului și să deducă din acestea consecințele pentru decizia pe care trebuie să o pronunțe(6).

37. Rezultă din cele ce preced că cererea de decizie preliminară este admisibilă și că întrebările preliminare trebuie examinate pornind de la premisa – a cărei temeinicie pe fond trebuie totuși să fie examinată de instanța de trimitere – potrivit căreia cererea de rambursare pentru anul 2012 a fost respinsă ca urmare a unor facturi eronate.

2. **Cu privire la întrebările preliminare**

38. Prezenta cerere de decizie preliminară privește o cerere de rambursare respinsă în anul 2012 în temeiul Directivei privind rambursarea. Aceasta a fost redepusă în anul 2015, după ce facturile inițiale din anul 2012 au fost stornate și emise din nou în anul 2015. În concluzie, prin intermediul celor patru întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească momentul corect pentru rambursarea TVA-ului suportat, prin intermediul prețului, de beneficiarul prestației (reclamanta) pentru livrările efectuate în anul 2012.

39. Chiar dacă numai a doua, a treia și a patra întrebare privesc Directiva privind rambursările, în timp ce prima întrebare privește data la care trebuie solicitată deducerea, este necesar – contrar celor susținute de Comisie – să se răspundă în prealabil și la această întrebare.

40. După cum Curtea a precizat deja în mai multe rânduri, Directiva privind rambursările nu urmărește să determine nici condițiile de exercitare, nici întinderea dreptului la rambursare. Astfel, articolul 5 al doilea paragraf din această directivă prevede, fără a aduce atingere articolului 6 din aceasta, că dreptul la o rambursare a TVA-ului aferent intrărilor este determinat în temeiul

Directivei TVA, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare(7). Directiva TVA stabilește, prin urmare, dreptul material, iar Directiva privind rambursarea reglementează procedura, modul concret în care acest drept material prevăzut la articolul 170 din Directiva TVA este pus în aplicare în favoarea persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare (în sensul articolului 3 din Directiva privind rambursarea)(8).

41. Rezultă că, în temeiul Directivei privind rambursarea, dreptul la rambursare al unei persoane impozabile stabilite în alt stat membru corespunde dreptului de deducere al unei persoane impozabile stabilite în statul membru în care a fost executată prestația(9).

42. Este, așadar, determinantă data la care, în conformitate cu articolul 167 și următoarele din Directiva TVA, dreptul de deducere a luat naștere și ar fi trebuit să fie exercitat de reclamant. În continuare, din aceasta rezultă răspunsul la întrebarea, care se află la originea tuturor întrebărilor preliminare, dacă în speță, în anul 2015, reclamanta a solicitat deducerea aferentă livrărilor de echipamente de producție efectuate în anul 2012 în perioada de rambursare corectă, prevăzută la articolul 14 din Directiva privind rambursarea (și în termenul prevăzut la articolul 15 din Directiva privind rambursarea).

43. Pentru instanța de trimitere, această problemă se ridică în special întrucât facturile inițiale (și aparent eronate) din 2012 pentru livrările efectuate în anul 2012 au fost stornate și emise din nou în anul 2015. În această privință, răspunsul dat la toate întrebările depinde de relevanța pe care o are o factură pentru deducere (referitor la acest aspect a se vedea secțiunea C). Astfel, în ipoteza în care o factură nu este necesară, nu este determinant să se stabilească nici dacă aceasta era eronată, nici dacă a fost stornată și emisă din nou în mod corect.

44. Prin urmare, trebuie să se determine, într-o primă etapă, relevanța unei facturi pentru deducere (secțiunile C.1 și C.2). Din aceasta rezultă, într-o etapă următoare, dacă *de înerea unei facturi*, prevăzută la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, constituie o condiție pentru deducere, astfel cum a statuat Curtea în Hotărârile Volkswagen(10) și Biosafe(11), sau dacă acest element a devenit caduc ca urmare a soluției reținute de Curte în Hotărârea Vădan(12) (secțiunea C.3.). În continuare, este necesar să se stabilească dacă situația este diferită în cazul în care această factură era eronată și a fost stornată (anulată) de prestator și emisă din nou în anul 2015 (secțiunea C.4.). În acest scop, este însă necesar – contrar a ceea ce pare să sugereze Comisia – să se ia în considerare, pe lângă aspectele de fond (secțiunea C.4.a.), și aspectele procedurale (secțiunea C.4.b.) pentru a ține seama de termenul de introducere a cererii prevăzut la articolul 15 din Directiva privind rambursarea și de caracterul definitiv al unei decizii de respingere necontestată a autorităților fiscale (a se vedea articolul 23 din Directiva privind rambursarea).

45. Dacă aceste puncte sunt clarificate, problemele referitoare la perioada corectă de rambursare în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind rambursarea (a doua, a treia și a patra întrebare din cererea de decizie preliminară) pot fi soluționate fără alte dificultăți (secțiunea D.).

3. Cu privire la momentul nașterii dreptului de deducere (prima întrebare preliminară)

46. Prin urmare, este necesar să se stabilească momentul în care a luat naștere dreptul de deducere al reclamantei. Problemele legate de stabilirea perioadei corecte pentru solicitarea deducerii rezultă din existența și din modul de redactare a două norme, una referitoare la nașterea dreptului de deducere, care figurează la articolul 167 din Directiva TVA, și a doua referitoare la exercitarea dreptului de deducere, care figurează la articolul 178 litera (a) din aceasta. Acest lucru reiese foarte clar din prima întrebare adresată de instanța de trimitere.

47. Articolul 167 din Directiva TVA prevede c? dreptul de deducere (al destinatarului presta?iei) ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? (?i, prin urmare, datoria fiscal? a prestatorului – articolul 63 din Directiva TVA) devine exigibil?. În timp ce articolul 167 din Directiva TVA urm?re?te, în principiu, s? apropie în timp sarcina fiscal? a prestatorului ?i deducerea destinatarului presta?iei, articolul 178 din Directiva TVA modific? acest principiu. Astfel, o exercitare reu?it? a acestui drept presupune nu numai na?terea datoriei fiscale în sarcina prestatorului, ci ?i de?inerea unei facturi de c?tre destinatarul presta?iei. În plus, factura respectiv? trebuie s? îndeplineasc? anumite condi?ii de form? (precum cele prev?zute la articolul 226 din Directiva TVA).

48. A?adar, fie dreptul de deducere a luat na?tere înc? de la momentul execut?rii presta?iei, în conformitate cu articolul 167 ?i cu articolul 63 din Directiva TVA. Acest moment ar fi în spe?? anul 2012, iar cererea din anul 2015 ar fi tardiv? cu titlu definitiv, în conformitate cu articolul 15 din Directiva privind rambursarea. Astfel, dup? cum Curtea a statuat deja în mai multe rânduri(13), acest termen reprezint? un termen de dec?dere. Fie este determinant? de?inerea unei facturi, în conformitate cu articolul 178 din Directiva TVA. În acest caz poate fi avut în vedere ca moment al na?terii fie anul 2012 – în cazul în care o factur? nu trebuie s? îndeplineasc? toate condi?iile de form? prev?zute la articolul 226 din Directiva TVA –, fie anul 2015, întrucât numai la acest moment a existat pentru prima dat? o factur? care îndeplinea, aparent, toate cerin?ele prev?zute la articolul 226 men?ionat.

49. Apreciem c? este corect? a doua abordare, care consider? necesar? de?inerea unei facturi, f?r? îns? ca neîndeplinirea unor condi?ii de form? s? se poat? opune deducerii, acestea putând fi de asemenea regularizate cu efect retroactiv. În opinia noastr?, este necesar s? se fac? distinc?ie între na?terea dreptului de deducere *în ceea ce prive?te fondul* (a se vedea în acest sens punctul 1) ?i na?terea dreptului de deducere *în ceea ce prive?te valoarea* (a se vedea în acest sens punctul 2). La o analiz? atent?, numai aceast? diferen?iere este conform? cu jurispruden?a Cur?ii referitoare la regularizarea cu efect retroactiv a unor facturi eronate din punctul de vedere al formei (a se vedea în acest sens punctul 3). În consecin??, stornarea (anularea) unei facturi este posibil? în temeiul dreptului civil, îns? nu este relevant? pentru aprecierea perioadei na?terii dreptului de deducere (a se vedea punctul 4).

1. ***Na?terea în ceea ce prive?te fondul a dreptului de deducere***

50. Remarc?m la o analiz? mai atent? a jurispruden?ei Cur?ii c?, pân? în prezent, Curtea s?a pronun?at în principal cu privire la na?terea *în ceea ce prive?te fondul* a dreptului de deducere. Astfel, dreptul de deducere – ?i, prin urmare, dreptul la rambursare – constituie o parte integrant? a mecanismului TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta poate fi exercitat imediat pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor efectuate în amonte(14). Potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, principiul fundamental al neutralit??ii TVA?ului impune ca deducerea sau rambursarea s? fie acordat? atunci când cerin?ele de fond sunt îndeplinite, chiar dac? persoana impozabil? nu a îndeplinit anumite cerin?e de form?(15). Situa?ia ar fi diferit? în cazul în care înc?lcarea cerin?elor de form? a împiedicat probarea cu certitudine a faptului c? cerin?ele de fond au fost îndeplinite(16).

51. În aceast? privin??, articolul 168 litera (a) din Directiva TVA se refer? la deducerea „TVA datorat? sau achitat?”. Este, astfel, vizat TVA?ul datorat sau achitat statului de întreprinderea prestatoare. În aceast? situa?ie, destinatarul presta?iei nu datoreaz? TVA?ul, ci datoreaz? cocontractantului s?u pre?ul convenit.

52. Acest sistem ilustreaz? sensul ?i obiectivul dreptului de deducere. Date fiind caracterul de tax? de consum(17) al TVA?ului ?i tehnica de impozitare indirect?, destinatarul presta?iei care

beneficiază de un drept de deducere trebuie să fie degrevat, prin intermediul deducerii, de TVA-ul datorat de o altă persoană (prestatorul), repercutat asupra sa prin intermediul prețului.

53. Dacă se ia în considerare această idee, ar trebui, în realitate, să se ia drept referință plata efectivă a prețului de către reclamant. Astfel, numai la acest moment ea este efectiv obligată (în mod indirect) la plata TVA-ului. Or, sistemul prevăzut la articolul 167a din Directiva TVA arată că legiuitorul acordă un drept de deducere chiar și înainte de plată. Acest articol permite o limitare a deducerii la momentul plății, atunci când și datoria fiscală ia naștere numai la încasarea prețului. Acest lucru are sens numai dacă în celelalte cazuri deducerea este posibilă încă înainte de plata prețului.

54. Prin urmare, este cert că legiuitorul consideră că destinatarul prestației suportă TVA-ul încă înainte de plata prețului, însă după executarea prestației. La acest moment, dreptul de deducere este, *în ceea ce privește fondul*, deja născut.

2. Nașterea dreptului de deducere în ceea ce privește valoarea

55. Mai este însă necesar să se clarifice momentul nașterii dreptului de deducere *în ceea ce privește valoarea*. În această privință, regimul prevăzut la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prezintă o importanță determinantă.

56. Astfel, simpla executare a prestației nu oferă în sine niciun indiciu în ceea ce privește valoarea sarcinii suportate de destinatarul prestației prin TVA-ul inclus în preț. Acest lucru devine evident în cazul așezămintelor prestării continue, pentru care la momentul încheierii contractului se determină numai obiectul prestației, dar nu cantitatea (de exemplu în cazul contractului de furnizare a energiei electrice). În plus, există alte situații în care prețul datorat (în temeiul dreptului civil) rezultă numai din decontul efectuat de prestator după executarea prestației (de exemplu în cazul tarifului orar sau al onorariului de succes al unui avocat).

57. Or, dacă simpla executare a prestațiilor de către prestator nu oferă în sine niciun indiciu în ceea ce privește valoarea sarcinii concrete a TVA-ului suportat de destinatarul prestației, este logic ca legiuitorul să lege deducerea nu numai de executarea prestației, ci să impună în plus, la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, destinatarului prestației „obligăția de a deține o factură”(18).

58. Astfel, cerința de înținerii unei facturi servește de asemenea la punerea în aplicare a principiului neutralității, consacrat de legislația în materie de TVA. Principiul neutralității reprezintă un principiu fundamental al TVA-ului, care rezultă din natura sa de taxă de consum(19). Acesta presupune în special că, în calitate de collector de taxe în contul statului, întreprinderea trebuie, în principiu, eliberată de sarcina definitivă a TVA-ului(20), în măsura în care activitatea economică are ca scop efectuarea de operațiuni (care în principiu sunt) supuse taxei(21).

59. Dorim să revenim aici(22) asupra ideii de degrevare. Din aceasta rezultă(23) că o deducere poate fi avută în vedere numai în măsura în care destinatarul prestației suportă de asemenea sarcina TVA-ului. Or, acesta din urmă nu suportă această sarcină încă de la executarea prestației, ci numai de la plata contraprestației (a se vedea în această privință punctul 53 din prezentele concluzii). Este evident că regimul prevăzut la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA are la bază ideea că, în general, plata este efectuată în scurt timp atunci când există o factură corespunzătoare, astfel încât încă din acest moment se poate prezuma că destinatarul prestației va suporta în scurt timp o asemenea sarcină.

60. Acest aspect a fost evidențiat în jurisprudența anterioară a Curții, în care aceasta a

precizat deja în mod explicit(24) că dreptul de deducere imediat al 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 nu se poate considera că o operațiune determinată este grevată de TVA înainte ca acesta să fie achitat.

61. Măsura în care clientul suportă (sau va suporta) TVA-ul rezultă numai din luarea în calcul a TVA-ului corespunzător la stabilirea valorii contraprestației datorate de client. Aspectul dacă TVA-ul a fost inclus în contraprestație rezultă numai din raportul juridic care stă la baza acesteia și din decontarea executării sale. Decontarea efectuarii operațiunii se face prin transmiterea unei facturi corespunzătoare.

62. În concluzie, deținerea unei facturi, impusă la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, este mijlocul de a transfera într-un mod inteligibil sarcina TVA-ului de la prestator (care datorează taxa) la destinatarul prestației (care o suportă prin intermediul prețului). Numai în acest mod destinatarul prestației poate identifica măsura în care suportă – în opinia prestatorului – sarcina TVA-ului, putând astfel să solicite degrevarea în cuantumul respectiv.

63. În plus, astfel cum Curtea a arătat deja(25), necesitatea deținerii unei facturi permite de asemenea administrației fiscale un control al datoriei fiscale nescutite și al deducerii solicitate. În această privință, controlul devine cu atât mai eficient cu cât o asemenea factură conține mai multe mențiuni, ceea ce explică lista, în prezent foarte lungă, prevăzută la articolul 226 din Directiva TVA.

64. În opinia noastră, Curtea a precizat deja, în Hotărârile Volkswagen(26) și Biosafe(27), această semnificație a deținerii unei facturi ca mijloc de transfer necesar al sarcinii și ca o condiție a degrevării prin intermediul deducerii.

65. Hotărârea Volkswagen privea ipoteza în care părțile considerau operațiunile neimpozabile. După ce eroarea a fost detectată în anii următori, au fost emise, pentru prima dată, facturi care menționau în mod distinct TVA-ul și a fost depusă o cerere de rambursare în temeiul Directivei privind rambursarea. Curtea a arătat(28) că, în aceste împrejurări, destinatarul prestației s-a aflat în imposibilitatea obiectivă de a-și exercita dreptul de rambursare anterior acestei regularizări, „neavând la dispoziție facturi până la acel moment și neștiind că TVA-ul era datorat. Astfel, doar ca urmare a acestei regularizări condițiile de fond și de formă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA-ului au fost întrunite”. În concluzie, termenul prevăzută la articolul 15 din Directiva privind rambursarea a început să curgă abia de la data emiterii facturii care menționa în mod distinct TVA-ul.

66. Hotărârea Biosafe privea deducerea în cazul unei erori comune privind cota de impozitare. Aceasta a fost considerată prea mică, iar prestatorul a regularizat factura sa în anii următori, majorând TVA-ul menționat în mod distinct. Și în acest caz, Curtea a concluzionat(29) că destinatarul prestației se afla în mod vădit în imposibilitatea obiectivă de a-și exercita dreptul de deducere anterior regularizării facturii întrucât anterior nu dispunea „nici de documente rectificative ale facturilor inițiale, nici nu știa că era datorat un TVA suplimentar. Astfel, doar ca urmare a acestei regularizări condițiile de fond și de formă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA-ului au fost întrunite”. În concluzie, în privința acestui cuantum suplimentar, termenul de prescripție prevăzută de dreptul fiscal a început să curgă numai de la deținerea facturii care menționa în mod distinct acest cuantum suplimentar.

67. Cele două hotărâri ale Curții pornesc, potrivit interpretării noastre, de la premisa că momentul nașterii dreptului de deducere nu este anterior deținerii unei facturi din care rezultă sarcina TVA-ului suportat de destinatarul prestației. Această interpretare este conformă cu articolul 167 și cu articolul 178 litera (a) din Directiva TVA.

3. **Momentul exercitării dreptului de deducere**

68. Rezultă că articolul 167 din Directiva TVA reglementează nașterea dreptului de deducere în ceea ce privește fondul, iar articolul 178 din Directiva TVA reglementează nașterea dreptului de deducere în ceea ce privește valoarea. Momentul corect al exercitării dreptului de deducere și curgerea eventualelor termene depind de îndeplinirea cumulativă a condițiilor acestor două dispoziții. Această concluzie rezultă, în definitiv, din articolul 179 din Directiva TVA, care nu lasă exercitarea dreptului de deducere la discreția persoanei impozabile. Dimpotrivă, exercitarea dreptului de deducere nu este posibilă decât în perioada fiscală în care a luat naștere, atât în ceea ce privește fondul, cât și în ceea ce privește valoarea.

69. În caz contrar, dispozițiile articolului 180 din Directiva TVA, care autorizează statele membre să deroge de la aceasta, nu ar avea niciun sens. Rezultă, astfel cum Curtea a arătat deja(30), că statele membre pot impune ca dreptul de deducere să fie exercitat fie în perioada în care a luat naștere, fie într-o perioadă mai lungă, sub rezerva respectării anumitor condiții sau proceduri stabilite prin reglementările lor naționale.

1. **Jurisprudența Curții privind dovada de către un expert a dreptului de deducere**

70. Nici din decizia Curții în cauza Vădan(31), care a creat o insecuritate juridică(32), nu rezultă o concluzie contrară. În hotărârea pronunțată în cauza respectivă, Curtea a precizat la punctul 42 că aplicarea strictă a cerinței de formă de a prezenta facturi ar fi contrară principiilor neutralității și proporționalității, întrucât ar avea drept efect să împiedice în mod disproporționat persoana impozabilă să beneficieze de neutralitatea fiscală aferentă operațiunilor sale.

71. La o analiză superficială, s-ar putea considera că, din această cauză, o deducere este posibilă – contrar modului de redactare a articolului 178 – fără o factură. Or, la o lectură mai atentă, Curtea nu s-a pronunțat niciodată în acest sens în hotărârea citată anterior.

72. Astfel, pe de o parte, în acea cauză Curtea era chemată să răspundă „numai” la întrebarea dacă era posibilă o deducere pe baza estimării unui expert a valorii normale a deducerii pentru proiecte de construcție de acel tip. Curtea a dat în mod întemeiat un răspuns negativ la această întrebare. Deducerea se bazează pe sarcina efectivă, iar nu pe sarcina normală a TVA-ului. Or, un expert nu o putea determina decât pe cea din urmă pe baza unei estimări.

73. Pe de altă parte, pe tot parcursul procedurii, nu s-a stabilit dacă au fost vreodată emise facturi care menționau TVA-ul. Era cert doar că facturile inițiale nu mai erau lizibile și că administrația fiscală insistase asupra prezentării originalelor.

74. Această din urmă abordare nu este compatibilă cu directiva. Aceasta nu impune ca, la controlul fiscal, persoana impozabilă să fie încă în posesia facturii și să o poată prezenta, ci numai ca, la momentul exercitării dreptului de deducere, să fi fost în posesia unei facturi. În cazul în care factura se pierde ulterior, persoana impozabilă poate, desigur, dovedi, prin toate mijloacele de probă posibile (în mod obișnuit, prin intermediul unei copii) că a deținut la un moment dat o factură din care rezultă o sarcină a TVA-ului de o anumită valoare.

75. Prin urmare, raționamentul urmat de Curte în Hotărârea Vădan se referă, în mod întemeiat,

numai la *proba* dreptului de deducere(33). Condițiile materiale (și anume cele care decurg din articolele 167 și 178 din Directiva TVA) ale deducerii pot fi dovedite prin toate mijloacele de probă posibile – însă proba furnizată de un expert cu privire la TVA-ul datorat în mod normal este *in sine* inadecvat în această privință(34). Considerăm că această concluzie reiese destul de clar și din dispozitivul hotărârii menționate, coroborat cu întrebările și cu situația de fapt expusă.

2. **Jurisprudența Curții referitoare la perioada exercitării dreptului de deducere**

76. În consecință, nu există nici o contradicție cu jurisprudența Curții în care aceasta a analizat(35) perioada concretă în care trebuie să fie exercitat dreptul de deducere. Astfel, în aceste decizii, Curtea s-a întemeiat întotdeauna pe deținerea unei facturi de către persoana impozabilă destinată a prestației(36).

77. Astfel, în Hotărârea *Terra Baubedarf-Handel*, Curtea a argumentat în mod expres: „Principiul proporționalității nu este nicidecum încălcat prin cerința ca persoana impozabilă să efectueze deducerea TVA-ului achitat în amonte în cadrul perioadei de declarare în care sunt îndeplinite atât condiția de înery unei facturi sau a unui document care trebuie considerat factură, cât și condiția națterii dreptului de deducere. Astfel, pe de o parte, această cerință este conformă cu unul dintre obiectivele celei de A șasea directive, care este acela de a asigura colectarea TVA-ului și controlul său de către administrația fiscală [...], și, pe de altă parte, [...] plata livrării de bunuri sau a prestării de servicii și, prin urmare, plata TVA-ului achitat în amonte nu intervine în mod normal înainte de obținerea unei facturi”(37). În Hotărârea *Senatex*, Curtea a statuat că dreptul de deducere a TVA-ului trebuie, în principiu, să fie exercitat în cadrul perioadei în care, pe de o parte, acest drept s-a născut și, pe de altă parte, persoana impozabilă „este în posesia unei facturi”.

78. Dacă însă deținerea unei facturi este determinantă pentru perioada în care trebuie exercitat dreptul de deducere, această deținere nu este un simplu criteriu formal, ci un criteriu material. Exercițarea dreptului de deducere presupune, în consecință, deținerea unei facturi corespunzătoare.

3. **Jurisprudența Curții referitoare la corectarea cu efect retroactiv a unei facturi incomplete sau eronate**

79. Acest lucru reiese, în definitiv, din jurisprudența recentă a Curții referitoare la regularizarea cu efect retroactiv a facturilor(38). Desigur, în această jurisprudență Curtea face o distincție între cerințele de fond și cerințele de formă ale dreptului de deducere. Cerințele de formă ale dreptului menționat reglementează modalitățile și controlul exercitării sale, precum și buna funcționare a sistemului TVA-ului, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare(39). În acest sens, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestuia să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoana impozabilă(40). În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că 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(41).

80. Or, jurisprudența Curții referitoare la viciile de formă care nu se opun unei deduceri nu se referă niciodată, la o lectură mai atentă, la deținerea unei facturi ca atare (sau la existența unei facturi), ci privește întotdeauna detaliile referitoare la conținutul facturii(42).

81. Astfel, această jurisprudență evocă lipsa *anumitor* condiții de formă, iar nu lipsa *tuturor* condițiilor de formă. Prin urmare, nu se poate deduce din această jurisprudență că un drept de deducere poate lua naștere fără deținerea unei facturi. Curtea însăși menționează de asemenea

doar c? „de?inerea unei facturi care con?ine detaliile prev?zute la articolul 226 din Directiva 2006/112 constituie o condi?ie de form?, iar nu o condi?ie de fond a dreptului de deducere a TVA?ului”(43). Aceast? observa?ie este întemeiat?. Respectarea *tuturor* men?iunilor enumerate în lista prev?zut? la articolul 226 din Directiva TVA constituie o condi?ie de form?. Cu excep?ia cazului în care sunt esen?iale (a se vedea pentru mai multe detalii în aceast? privin?? punctul 93 ?i urm?toarele din prezentele concluzii), acestea pot fi completate sau modificate ?i ulterior. Totu?i, *de?inerea* unei facturi, prev?zut? la articolul 178 din Directiva TVA, ca stare de fapt, nu este, ca atare, o astfel de condi?ie de form?(44).

82. Pe de alt? parte, Curtea deduce din aceast? precizare „numai” c? administra?ia fiscal? nu poate refuza dreptul de deducere a TVA?ului doar pentru c?, de exemplu, o factur? nu îndepline?te condi?iile impuse la articolul 226 punctele 6 ?i 7 din Directiva TVA (descrierea precis? a cantit??ii ?i a naturii serviciilor ?i indicarea datei la care s?a efectuat prestarea serviciilor) în cazul în care dispune de toate informa?iile pentru a verifica îndeplinirea condi?iilor de fond referitoare la acest drept(45). Situa?ia este aceea?i în ceea ce prive?te informa?iile prev?zute la articolul 226 punctul 3 (indicarea num?rului de identificare în scopuri de TVA al prestatorului)(46) sau cele prev?zute la articolul 226 punctul 2 (indicarea num?rului facturii)(47). În consecin??, Curtea a acordat un efect retroactiv corect?rii unei facturi (incorecte din punct de vedere formal) aflate deja în posesia destinatarului presta?iei(48).

83. În plus, în jurispruden?a men?ionat? Curtea condi?ioneaz? în mod expres rectificarea de existen?a unei facturi aflate în posesia destinatarului presta?iei(49). Prin urmare, în cazul normal al unei opera?iuni efectuate cu titlu oneros, dreptul de deducere ia na?tere abia atunci când sunt îndeplinite ambele condi?ii (na?terea datoriei fiscale prin executarea presta?iei ?i de?inerea unei facturi care o documenteaz?).

84. Importan?a de?inerii unei facturi explic? de asemenea motivul pentru care articolul 66 litera (a) din Directiva TVA permite statelor membre s? stabileasc? faptul c? taxa devine exigibil? cel târziu la emiterea unei facturi. Sunt astfel vizate cazurile de plat? a unui avans, în care factura se emite înainte de executarea presta?iei. În acest caz, dreptul de deducere ia na?tere, în ceea ce prive?te fondul ?i valoarea sa, concomitent cu emiterea facturii c?tre destinatarul presta?iei. Îns?, în principiu, un drept de deducere nu ia na?tere niciodat? f?r? ca destinatarul presta?iei s? se afle în posesia unei facturi.

85. Compararea articolului 178 litera (a) cu articolul 178 litera (f) arat? de asemenea în mod clar c? legiuitorul a impus în cazul normal al colect?rii indirecte [litera (a)] o condi?ie suplimentar? – de?inerea unei facturi. În cazul special al colect?rii directe [litera (f) – taxare invers?], aceast? condi?ie nu este necesar?(50) ?i, prin urmare, nu este prev?zut?. Or, aceast? alegere legislativ? ar fi eludat? dac? de?inerea unei facturi ar fi considerat? o simpl? formalitate ?i declarat? irelevant?.

4. ***Jurispruden?a Cur?ii referitoare la Directiva privind rambursarea***

86. În sfâr?it, necesitatea de?inerii unei facturi este confirmat? ?i de dispozi?iile Directivei privind rambursarea. Aceasta face referire în multe locuri la existen?a unei facturi. Astfel, articolul 8 alineatul (2) din Directiva privind rambursarea impune în mod expres ca cererea de rambursare s? men?ioneze anumite informa?ii „pentru fiecare factur?”. Potrivit articolului 10 din Directiva privind rambursarea, statul membru de rambursare poate cere solicitantului s? trimit? o „copie a facturii”. Articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind rambursarea men?ioneaz? achizi?ia care trebuie s? fi fost „facturat?”. Rezult? c? un drept de deducere a TVA?ului a c?rui rambursare poate fi solicitat? presupune ca destinatarul presta?iei s? se fi aflat la un moment dat în posesia unei facturi.

87. Astfel, Curtea a statuat(51) deja c? administra?ia fiscal? poate respinge cererea de rambursare atunci c?nd nu dispune de o factur? sau de o copie a facturii ?i c?nd persoana impozabil? nu comunic?, la cererea administra?iei fiscale, num?rul secven?ial al facturii respective ?n termenul prev?zut de Directiva privind rambursarea. Acest lucru nu are niciun sens ?n cazul ?n care factura ar fi superflu?.

5. **Concluzie**

88. At?t din modul de redactare a Directivei TVA ?i a Directivei privind rambursarea, c?t ?i din jurispruden?a Cur?ii rezult?, a?adar, c? o deducere care confer? dreptul de a solicita rambursarea este supus? condi?iei ca destinatarul presta?iei s? se fi aflat la un moment dat ?n posesia unei facturii. Momentul posesiei acestei facturii determin?, astfel, perioada corect? ?n care trebuie solicitat? deducerea.

4. **Consecin?e juridice ale „storn?rii” unei facturii pentru perioada fiscal? corect? de deducere**

1. **Implica?ii materiale ale storn?rii unei facturii**

89. ?n cazul ?n care condi?iile dreptului de deducere ?n ceea ce prive?te fondul (articolul 167 din Directiva TVA) ?i ?n ceea ce prive?te valoarea [articolul 178 litera (a) din Directiva TVA] constituie condi?ii materiale, rezult? de asemenea c? stornarea unei facturii nu are inciden?? asupra stabilirii perioadei corecte ?n care trebuie efectuat? deducerea TVA?ului ?n conformitate cu articolul 179 din Directiva TVA.

90. Fie condi?iile materiale (executarea presta?iei ?i de?inerea facturii) erau ?ndeplinite, caz ?n care dreptul de deducere a luat na?tere de asemenea la acest moment ?i trebuie exercitat ?n perioada fiscal? corespunz?toare – iar aceast? concluzie nu poate fi modificat? de o stornare ?i o emisie din nou a facturii. Aceasta va putea cel mult s? remedieze, cu efect retroactiv pentru aceast? perioad?, eventuale vicii de form?, astfel cum a statuat deja Curtea ?n cazul unei facturii rectificative care anuleaz? factura anterioar? prin intermediul unei note de credit (astfel fiind vizat? o stornare/anulare)(52).

91. Fie condi?iile materiale (executarea presta?iei ?i de?inerea facturii) nu erau ?ndeplinite, caz ?n care stornarea ?i emiterea din nou a facturii reprezint? ?ntocmirea pentru prima dat? a unei facturii care confer? drept de deducere. Aceast? factur? determin? ?n acest caz perioada corect? ?n care trebuie exercitat dreptul de deducere.

92. Prin urmare, ?n spe?? este determinant aspectul dac? facturile trimise reclamantei ?n anul 2012 trebuie considerate ca reprezent?nd o „factur?” ?n sensul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA. Acest din urm? aspect depinde, la r?ndul s?u, de natura viciului care probabil a existat, dar de care Curtea nu are cuno?tin??.

93. Astfel, ?n opinia noastr?, pentru ca un document s? constituie o factur? ?n sensul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, este suficient ca acesta s? permit? at?t destinatarului presta?iei, c?t ?i administra?iei fiscale s? cunoasc? opera?iunea pentru care prestatorul a repercutat TVA?ul asupra destinatarului presta?iei, identitatea prestatorului ?i a destinatarului presta?iei, precum ?i cuantumul acestui TVA. Aceasta implic? informa?ii cu privire la prestator, la destinatarul presta?iei, la obiectul presta?iei, la pre? ?i la TVA?ul men?ionat ?n mod distinct(53). ?n prezen?a acestor cinci categorii de informa?ii esen?iale, sensul ?i obiectivul facturii sunt ?ndeplinite, iar dreptul de deducere a luat na?tere ?n mod definitiv(54).

94. În schimb, nerespectarea unora dintre celelalte mențiuni prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA nu se opune unei deduceri a TVA-ului în cazul în care acestea sunt corectate în cursul procedurii administrative sau juridice. Acest efect juridic reiese, în definitiv, din jurisprudența Curții referitoare la regularizarea cu efect retroactiv a facturilor(55).

95. Prin urmare, dacă viciul privește caracteristicile esențiale menționate ale unei facturi, o deducere în anul 2012 nu este posibilă întrucât, din acest punct de vedere, nu se poate considera că există o factură în sensul legislației privind TVA-ul. Dreptul de deducere nu ar fi deplin născut în acest caz decât odată cu prima deținere a unei facturi, în anul 2015.

96. În schimb, dacă viciul privește elemente de formă izolate ale unei facturi (cum este, de exemplu, lipsa datei facturii, lipsa numărului facturii, o adresă incorectă, o descriere imprecisă a obiectului prestației și a perioadei sau chiar lipsa codului fiscal etc.)(56), dreptul de deducere a luat deja naștere în anul 2012, odată cu executarea prestației și cu deținerea facturilor. Astfel de vicii nu pun sub semnul întrebării „deținerea unei facturi”, în sensul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA.

97. În schimb, nu ni se pare convingătoare teza, susținută de Comisia și de reclamantă, potrivit căreia prin stornarea facturii anterioare au fost eliminate efectele juridice ale acesteia și, prin urmare, pot fi avute în vedere numai facturile din anul 2015. Dimpotrivă, considerăm întemeiate rezervele exprimate de instanța de trimitere cu privire la stornarea unilaterală a unei facturi, chiar dacă în speță au existat mai degrabă o stornare și o emitere din nou de comun acord ale facturii.

98. Astfel, dreptul de deducere al destinatarului prestației este un drept în raport cu creditorul fiscal, care, odată născut, nu poate fi anulat în mod unilateral de un terț(57). În plus, nicio dispoziție din Directiva TVA nu prevede că dreptul de deducere al destinatarului prestației este supus condiției ca prestatorul să fie încă de acord cu factura pe care a emis-o cândva și ca acesta să nu o fi stornat. Este suficient ca destinatarul prestației să fi deținut la un moment dat o factură.

99. Întrucât împrejurarea factuală a executării prestației și a deținerii unei facturi nu este afectată de o stornare a facturii, o stornare a facturii de către prestator nu poate avea incidență asupra dreptului de deducere al destinatarului prestației. Ar fi mai degrabă dificil să se justifice, din punctul de vedere al unui stat ținut să respecte drepturile fundamentale, faptul că un drept patrimonial deja născut al unui particular – potrivit Curții Europene a Drepturilor Omului, dreptul de deducere ar trebui chiar să facă parte integrantă din dreptul fundamental la proprietate(58) – este lăsat la dispoziția unui alt particular, care ar putea desființa în mod discreționar acest drept.

2. Implicații procedurale ale stornării unei facturi

100. În plus, trebuie să fie luate în considerare de asemenea anumite implicații procedurale – aspect de care Comisia nu ține seama. Deducerea TVA-ului este supusă unor limite naționale de prescripție care, în principiu, nu pot fi, ca atare, considerate incompatibile cu dreptul Uniunii(59). Deciziile autorităților fiscale sunt supuse unor termene naționale de exercitare a căilor de atac, care de asemenea nu pot fi considerate incompatibile cu dreptul Uniunii(60). Totodată, cererea de rambursare prevăzută la articolul 15 din Directiva privind rambursarea este supusă în dreptul Uniunii unui termen de decădere care, cu atât mai mult, nu este, ca atare, incompatibil cu dreptul Uniunii(61). Or, aceste termene de drept public nu pot fi la dispoziția părților interesate dacă se dorește ca ele să își îndeplinească rolul (asigurarea securității juridice).

101. Or, aceasta ar fi situația dacă expirarea unui termen – precum în speță cel prevăzut la

articolul 15 din Directiva privind rambursarea – poate fi eludat? prin stornarea (anularea) ?i prin emiterea din nou a unei facturi. Decizia de respingere a autorit??ilor fiscale române, necontestat? ?i, prin urmare, r?mas? definitiv?, este anulat? *de facto* de stornarea ulterioar? ?i de emiterea din nou a facturilor în spe??. Termenele men?ionate (termene de prescrip?ie, termene de introducerea c?ilor de atac, termene de depunere a cererii) ?i?ar pierde sensul ?i ar deveni absurde.

102. Dup? cum Curtea a precizat deja, unei persoane impozabile i se poate totu?i acorda dreptul de deducere în conformitate cu articolele 180 ?i 182 din Directiva TVA, chiar dac? nu ?i?a exercitat dreptul în perioada în care a luat na?tere acest drept, sub rezerva respect?rii condi?iilor ?i a modalit??ilor stabilite prin reglement?rile na?ionale(62). Or în spe?? situa?ia a fost diferit?.

103. În schimb, posibilitatea exercit?rii dreptul de deducere f?r? nicio limitare în timp ar fi contrar? principiului securit??ii juridice. Acesta impune ca situa?ia fiscal? a persoanei impozabile, având în vedere drepturile ?i obliga?iile sale fa?? de administra?ia fiscal?, s? nu poat? r?mâne neclarificat? pe termen nedeterminat(63). Situa?ia este aceea?i în ceea ce prive?te cererea de rambursare, în privin?a c?reia articolul 15 alineatul (1) din Directiva privind rambursarea stabile?te în mod expres un moment pân? la care trebuie depus?.

104. Pentru aceste motive, Curtea a subliniat întotdeauna, în cadrul jurispruden?ei sale referitoare la regularizarea facturilor, c? o regularizare cu efect retroactiv poate fi refuzat? de statul membru atunci când corectarea (sau completarea dosarului) intervine „dup? adoptarea unei astfel de decizii de respingere”(64). Situa?ia este aceea?i în cazul în care – precum în spe?? – o factur? este nu numai corectat? ca urmare a deciziei de respingere, ci este stornat? în întregime ?i emis? din nou.

5. Concluzie

105. În concluzie, se poate re?ine, ca r?spuns la prima întrebare preliminar?, c? na?terea dreptului de deducere intervine, în temeiul regimului prev?zut de Directiva TVA, în dou? etape. Acesta ia na?tere, în ceea ce prive?te fondul, la momentul exigibilit??ii taxei la prestator (articolul 167 din Directiva TVA), a?adar, în mod normal, odat? cu executarea presta?iei, ?i, în ceea ce prive?te valoarea, odat? cu de?inerea unei facturi [articolul 178 litera (a) din Directiva TVA] care documenteaz? repercutoarea TVA?ului. Na?terea dreptului de deducere este deplin? numai atunci când ambele condi?ii sunt întrunite.

106. Aceste dou? condi?ii determin? de asemenea perioada în care trebuie solicitat? deducerea ?i, eventual, în care începe curgerea termenelor. Pentru existen?a unei facturi în sensul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA este suficient ca aceasta s? con?in? informa?ii cu privire la prestator, la destinatarul presta?iei, la obiectul presta?iei, la pre? ?i la TVA?ul men?ionat în mod distinct. Nu este necesar? în acest scop îndeplinirea tuturor formalit??ilor enumerate la articolul 226 din Directiva TVA, aceasta putând avea loc ?i ulterior.

4. Cu privire la perioada corect? de rambursare în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind rambursarea (a doua, a treia ?i a patra întrebare preliminar?)

1. Cu privire la a doua întrebare (perioada de rambursare relevant?)

107. În lumina observa?iilor referitoare la prima întrebare, revine instan?ei de trimitere sarcina de a stabili dac? facturile din anul 2012 erau conforme cu cerin?ele impuse sau dac? acestea erau atât de eronate încât nu puteau fi calificate drept facturi în sensul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA. În func?ie de aceasta se stabile?te perioada corect? de rambursare în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind rambursarea.

108. În ipoteza în care reclamanta a deținut pentru prima dată facturi în sensul menționat anterior în anul 2015 (a se vedea în acest sens punctul 93), faptul că executarea prestației a avut loc încă din anul 2012 este irelevant. Această concluzie decurge din coroborarea articolului 167 cu articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, fiind confirmat în mod expres la articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind rambursarea. Acest articol se referă la achiziția de bunuri (cu alte cuvinte, la o livrare) „facturat pe parcursul perioadei de rambursare”. În speță aceasta a avut loc în anul 2015.

109. În ipoteza în care reclamanta deținea deja în anul 2012 facturi în sensul menționat anterior (a se vedea punctul 93), perioada de rambursare corectă era anul 2012, în care a fost depusă de asemenea prima cerere de rambursare. Aceasta din urmă fost respinsă în temeiul articolului 23 din Directiva privind rambursarea și, întrucât reclamanta (respectiv predecesorul său în drepturi) nu a formulat o contestație, această respingere a rămas definitivă. Chiar dacă s-ar presupune că această respingere era contrară dreptului Uniunii, acest lucru ar fi trebuit clarificat în cadrul procedurii civile de atac împotriva acestei decizii. Prin urmare, problema ridicată de Comisie referitoare la aspectul dacă administrația fiscală a respectat celelalte norme procedurale prevăzute la articolele 20 și 21 din Directiva privind rambursarea nu se pune.

2. Cu privire la a treia întrebare (efectul stornării)

110. Stornarea (anularea) (de comun acord sau unilateral) a unei facturi nu are niciun efect în privința acestei decizii definitive sau a unui drept de deducere deja născut. Această concluzie decurge din simplul fapt că, în principiu, actele îndeplinite de particulari nu aduc atingere cu efect retroactiv drepturilor existente ale altora și nu pot anula efectul termenelor de drept public (a se vedea punctul 98 și următoarele din prezentele concluzii).

111. Situația este diferită, în definitiv, numai în ipoteza în care nu există o stornare (anulare) a unei facturi întrucât facturile întocmite în anul 2015 trebuie considerate a fi primele facturi.

3. Cu privire la a patra întrebare (necesitatea unei facturi în vederea rambursării)

112. A patra întrebare adresată de instanța de trimitere este oarecum mai greu comprehensibilă.

113. În măsura în care aceasta înseamnă că dreptul național leagă perioada de rambursare numai de exigibilitatea taxei, în conformitate cu articolul 167 din Directiva TVA (în general la executarea prestației – a se vedea articolul 63 din aceeași directivă), dreptul Uniunii se opune acestei legături. Astfel cum am arătat deja, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA impune, în plus, deținerea unei facturi din care să rezulte sarcina TVA-ului, care trebuie să fie neutralizată prin intermediul unei deduceri.

114. În măsura în care trebuie să se considere că, în temeiul dreptului național, perioada de rambursare a fost deja determinată prin deținerea facturilor emise în anul 2012, iar aceste facturi nu au respectat toate cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA, întrebarea pare a fi întemeiată pe premisa potrivit căreia o factură corectă, care conduce la nașterea dreptului de deducere într-un anumit quantum, este numai una care conține toate mențiunile prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA.

115. Or, acestei concluzii i se opune – astfel cum s-a arătat anterior (punctul 89 și următoarele din prezentele concluzii) – jurisprudența Curții referitoare la regularizarea cu efect retroactiv. Prin urmare, este suficient ca factura să permită destinatarului prestației și administrației fiscale să identifice operațiunea prin care prestatorul a repercutat TVA-ul asupra destinatarului prestației, precum și identitatea prestatorului și a destinatarului prestației și quantumul TVA-ului respectiv.

De îndată ce destinatarul presta?iei de?ine o asemenea factur?, dreptul de deducere a luat na?tere de asemenea în ceea ce prive?te valoarea. Orice erori de form? pot fi apoi corectate cu efect retroactiv înc? în cursul procedurii, atunci când nu sunt deja cunoscute de administra?ia fiscal?(65).

6. Concluzie

116. Având în vedere considera?iile care preced?, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Tribunalul Bucure?ti (România) după cum urmeaz?:

1) Directiva TVA trebuie interpretat? în sensul c? dreptul de deducere prev?zut la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA ia na?tere, în ceea ce prive?te fondul, odat? cu exigibilitatea taxei (articolul 167 din Directiva TVA), iar în ceea ce prive?te valoarea, numai odat? cu de?inerea unei facturi [articolul 168 litera (a) din Directiva TVA]. Îndeplinirea acestor dou? condi?ii determin? perioada în care trebuie s? fie exercitat dreptul de deducere. O factur? necesar? în acest scop nu trebuie s? îndeplineasc? toate condi?iile de form? enumerate la articolul 226 din Directiva TVA. Cu toate acestea, Directiva TVA nu prevede un drept de deducere f?r? de?inerea unei facturi.

2) Perioada de rambursare corect? în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind rambursarea este cea în care persoana impozabil? de?inea o astfel de factur?. Revine instan?ei de trimitere sarcina de a preciza care este acest moment în ceea ce o prive?te pe reclamant?.

3) Stornarea (anularea) (de comun acord sau unilateral?) a facturii nu are inciden?? asupra unui drept de deducere deja n?scut ?i asupra perioadei în care acesta trebuie exercitat.

4) Dreptul Uniunii se opune unor regimuri na?ionale care leag? perioada de rambursare în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind rambursarea doar de exigibilitatea taxei în sensul articolului 167 din Directiva TVA. În plus, este necesar? de?inerea unei facturi din care s? rezulte sarcina TVA?ului, f?r? a fi necesar ca aceasta s? îndeplineasc? toate condi?iile de form? enumerate la articolul 226 din Directiva TVA.

1 Limba original?: germana.

2 Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea în vigoare în anul în litigiu (2015).

3 Directiva Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 23), în versiunea în vigoare în anul în litigiu (2015).

4 Din p?cate, din cererea de decizie preliminar? nu rezult? care era în mod concret neconformitatea ?i care erau erorile care afectau facturile.

5 Hot?rârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punctul 41), Hot?rârea din 25 octombrie 2017, Polbud – Wykonawstwo (C?106/16, EU:C:2017:804, punctul 27), ?i Hot?rârea din 9 octombrie 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, punctul 19).

6 Hot?rârea din 9 octombrie 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, punctul 19), ?i Hot?rârea din 13 martie 2001, PreussenElektra (C?379/98, EU:C:2001:160, punctul 40).

7 Hot?rârea din 11 iunie 2020, CHEP Equipment Pooling (C?242/19, EU:C:2020:466, punctul 51), ?i Hot?rârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punctul 35).

- 8 A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 34).
- 9 A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 36), Hotărârea din 11 iunie 2020, CHERP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punctul 52), și Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 36); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Daimler (C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666, punctul 41).
- 10 Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).
- 11 Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).
- 12 Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 13 Hotărârea din 21 iunie 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punctele 33 și 34); a se vedea de asemenea Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 39).
- 14 Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 46), Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – facturi) (C-371/19, nepublicat, EU:C:2020:936, punctul 79), Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 36), și Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 39).
- 15 Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 47), Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – facturi) (C-371/19, nepublicat, EU:C:2020:936, punctul 80), Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 41), Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 42), Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 58), Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 39), Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 42), și Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 63).
- 16 Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 48), Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – (C-371/19, nepublicat, EU:C:2020:936, punctul 81), și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 17 A se vedea Hotărârea din 10 aprilie 2019, PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punctul 40), Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzelsceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 69), Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulic și Plavojin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34), și Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19).
- 18 Concluzie susținută de asemenea de avocatul general Campos Sánchez-Bordona în Concluziile prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 60).
- 19 În Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 43), Curtea menționează un principiu de interpretare.
- 20 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).

21 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).

22 A se vedea concluziile prezentate deja de noi în cauza Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punctul 44 și următoarele).

23 A se vedea în același sens Concluziile prezentate de avocatul general Campos Sánchez-Bordona în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 64).

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

25 Hotărârea din 15 noiembrie 2017, Geissel și Butin (C-374/16 și C-375/16, EU:C:2017:867, punctul 41), și 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).

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

27 Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

28 Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 49 și 50).

29 Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 42 și 43).

30 Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 43), precum și Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 33 și următoarele).

31 Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

32 A se vedea în special numeroasele contribuții germane în legătură cu acest aspect: Hartman, T., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?” [„Deducere fără factură?”], NWB 2019, 316; Huschens, F., „Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?” [„Pentru deducerea taxei este obligatorie o factură?”], UVR 2019, 45; Höink, C./Hudasch, C., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?” [„Deducere fără factură?”], BB 2019, 542; Heuermann, B., „Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?” [„Hotărârea Curții de Justiție în cauza Vadan: necesitatea unei facturi pentru deducerea taxei achitate în amonte”], StBp 2019, 85; Schumann, M. F., „Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?” [„Decizia Curții de Justiție în cauza Vadan și consecințele sale: deducere a taxei achitate în amonte fără factură?”], DStR 2019, 1191; Weimann, R., „Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung” [„Deducere și fără primirea unei facturi?”], AStW 2019, 285; Zaumseil, P., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung” [„Deducere fără factură?”], UR 2019, 289.

33 Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 44 „de a prezenta probe obiective”, punctul 45 „probe”, punctul 47 „proba” și punctul 48 „să furnizeze proba”).

34 Deplin întemeiat în această privință, Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 45 – o estimare nu poate înlocui asemenea probe).

35 Aceasta privea, de exemplu, Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

36 În același sens, Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 58); a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punctul 65 și următoarele).

37 Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 37).

38 Aceasta cuprinde, de exemplu, Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), și Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297).

39 Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 47), a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 11 decembrie 2014, 3M Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 41 și 42 și jurisprudența citată).

40 Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 47), Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – facturi) (C-371/19, nepublicat, EU:C:2020:936, punctul 80), Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 41), Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 42), Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 58), Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 39), Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 42), și Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 63).

41 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 în acest sens de asemenea Hotărârea din 1 martie 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 43), însă fără când referire la mecanismul taxării inverse, și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 42), de asemenea în cazul unui mecanism al taxării inverse.

42 Astfel, o clarificare explicită se regăsește în Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 39 și următoarele). De asemenea, Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 35 și 49), privea o factură a crei posesie nu era contestată, dar ale crei mențiuni erau parțial imprecise. Și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09,

EU:C:2010:441, punctul 45) menționează deținerea unei facturi inițiale.

43 Hotărârea din 15 noiembrie 2017, Geissel și Butin (C-374/16 și C-375/16, EU:C:2017:867, punctul 40), și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 38 și, în mod similar, punctul 29 – „deținerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din aceeași directivă”). În același sens, a se vedea de asemenea Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 42), și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 47).

44 Astfel pare să considere de asemenea Curtea (Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 45) atunci când susține că articolul 178 din Directiva TVA se opune impunerii de formalități suplimentare. În acest caz, articolul 178 din Directiva TVA nu poate constitui în sine o simplă formalitate. De asemenea, Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 43), și Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 50), precizează că doar după deținerea facturii din care rezultă sarcina TVA-ului sunt îndeplinite condițiile materiale și de formă necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului.

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

46 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 40 și următoarele).

47 Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 45); în mod similar, de asemenea Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punctele 53 și 57).

48 Aceasta cuprinde, de exemplu, Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), și Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297).

49 În Hotărârea sa din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 39), Curtea se delimitează în mod expres de Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 38), arătând că în respectiva cauză nu exista o factură, în timp ce în Hotărârea Senatex exista o factură incluzând TVA-ul, care a fost plătită. Și în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 34 și următoarele), era în discuție corectarea unei facturi inițiale.

50 Confirmat în mod expres prin Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctele 47 și 51). Astfel, în speță, factura nu are funcția de mijloc de transport al sarcinii TVA-ului (a se vedea în această privință punctul 61 și următoarele din prezentele concluzii), întrucât prestatorul nu o datorează și nici nu trebuie să o repercuteze.

51 Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 57).

52 Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 45), concluzie dedusă din jurisprudența Curții și de Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală, Germania, denumită în continuare „BDF”] în hotărârea pronunțată la 22 ianuarie 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, punctul 18.

53 A se vedea în acest sens de asemenea hotărârea BDF din 12 martie 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, punctul 23, hotărârea BDF din 22 ianuarie 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, punctul 17, și hotărârea BDF din 20 octombrie 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, punctul 19.

54 În ceea ce privește criteriul „TVA-ului menționat în mod distinct”, acest lucru reiese deja din deciziile Curții în cauzele Volkswagen și Biosafe, în care erau disponibile facturi din care lipsea mențiunea privind TVA-ul care să permită exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului în cuantumul respectiv. A se vedea Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústriá de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 42 și 43), și Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 49 și 50).

55 Aceasta cuprinde, de exemplu, Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), și Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297).

56 A se vedea, cu privire la articolul 226 punctele 6 și 7 din Directiva TVA, Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), cu privire la articolul 226 punctul 1, Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), precum și, cu privire la articolul 226 punctul 3, Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

57 Acest lucru rezultă în mod expres din Hotărârea din 21 septembrie 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punctul 55 – dreptul de deducere, odată nescut, rămâne dobândit cât vreme nu există o fraudă sau un abuz).

58 Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea „Bulves” AD împotriva Bulgariei (nr. 3991/03), punctul 53 și următoarele.

59 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústriá de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 37), Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 47), Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctele 34 și 35), Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 64), Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punctul 17), și Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 45 și 46).

60 Astfel, în Hotărârea din 14 februarie 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punctele 43 și 44), Curtea consideră în mod automat că posibilitatea introducerii unei căi de atac, într-un termen rezonabil, împotriva unei decizii este suficientă. Acest lucru rezultă în mod expres din Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punctul 42 și jurisprudența citată).

61 Hotărârea din 21 iunie 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punctele 33 și 34), precum și Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 39).

62 Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 45), Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 32), și Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 46).

63 Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 36), Hotărârea din 14 februarie 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punctul 41), Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 46), Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 33), Hotărârea din 21 iunie 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punctul 29), Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 48), Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punctul 16), și Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 44).

64 Hotărârea din 14 februarie 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punctul 33), Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports u. a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 36), și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 45).

65 A se vedea în același sens în mod expres Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punctele 53 și 57).