

Edi?ie provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOAMNA JULIANE KOKOTT

prezentate la 8 iulie 2021(1)

Cauza C-156/20

Zipvit Ltd

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(cerere de decizie preliminar? formulat? de Supreme Court of the United Kingdom [Curtea Suprem? a Regatului Unit])

„Cerere de decizie preliminar? – Legisla?ie fiscal? – Taxa pe valoarea ad?ugat? – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 ?i articolul 178 litera (a) – Na?terea dreptului de deducere în cazul unei presta?ii primite considerat? în mod eronat scutit? – TVA con?inut în pre? în pofida erorii – Perioada na?terii dreptului de deducere – TVA datorat sau achitat – De?inerea unei facturi drept condi?ie material? – Delimitarea de condi?iile formale ale deducerii”

I. Introducere

1. Dou? întreprinderi consider? – în conformitate cu avizul administra?iei fiscale – de comun acord, dar în mod eronat din perspectiva dreptului Uniunii, c? exist? o prestare de servicii scutit?. În consecin??, este convenit, facturat ?i plătit numai un pre? f?r? TVA. În urma descoperirii erorii, se pare c? administra?ia fiscal? „renun??” – printre altele ?i pentru motive de simplificare administrativ? – la o recuperare ulterioar? de la prestator, ?inând seama de num?rul important al destinatarilor presta?iei care ar fi avut dreptul la deducerea TVA?ului achitat în amonte. Din punct de vedere fiscal, acesta ar fi fost doar un „joc cu miz? nul?”, care implica multe eforturi administrative pentru toate p?r?ile. După ce, la nivelul prestatorului, a intervenit prescrip?ia, destinatarul presta?iei (în spe??, Zipvit) invoc? o deducere a taxei achitate în amonte. Or, în lipsa unei facturi care s? men?ioneze separat vreun TVA, administra?ia fiscal? refuz? această deducere.

2. În acest context, dou? elemente au determinat instan?a na?ional? s? sesizeze Curtea cu titlu preliminar. Pe de o parte, din articolele 73, 78 ?i 90 din Directiva TVA rezult? c? baza de impozitare a TVA?ului este întotdeauna tot ceea ce prestatorul a primit în mod efectiv. În consecin??, în acest temei, ar fi putut lua na?tere un drept de deducere a TVA?ului în favoarea Zipvit. Pe de alt? parte, ca urmare a Hot?rârii Cur?ii în cauza V?dan(2), persist? îndoieli cu privire

la importanța unei facturi pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte. Astfel, se ridică în special problema dacă o asemenea factură este necesară în vederea unei deduceri a TVA-ului.

3. În consecință, Curtea Supremă a Regatului Unit are îndoieli cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii a refuzului administrației fiscale de a deduce TVA-ul achitat în amonte. În schimb, Comisia apreciază situația în mod diferit, precizând următoarele: „The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times.”

4. Totuși, uneori, un răspuns pare doar simplu, dar, în realitate, se dovedește că nu este atât de simplu atunci când se caută o soluție care să țină seama de asemenea de logica, de economia și de modul de redactare ale Directivei TVA. Simplul fapt că deducerea TVA-ului achitat în amonte nu este condiționată de efectuarea vreunei plăți de către persoana impozabilă este suficient pentru a demonstra că motivarea propusă de Comisie nu poate fi corectă. În materia deducerii TVA-ului achitat în amonte, principiul denumit al impozitării sumei convenite este recunoscut de jurisprudența Curții(3) și decurge în prezent și din directivă. În consecință, împrejurarea că Zipvit nu a plătit cocontractantului nicio remunerație (0), o remunerație netă (100) sau o remunerație brută (120) este, în principiu, irelevant în ceea ce privește deducerea TVA-ului.

5. Acesta este motivul pentru care Curtea trebuie să abordeze, în acest caz, alte chestiuni fundamentale ale dreptului TVA-ului, care nu sunt chiar atât de simple. Se ridică astfel problema dacă un TVA este întotdeauna conținut în preț atunci când operațiunea este (în mod obiectiv) supusă TVA-ului, chiar dacă părțile la contract și administrația fiscală apreciază (în mod subiectiv) că este o operațiune scutită. În cazul unui răspuns afirmativ, destinatarul prestației poate solicita degrevarea de acest TVA deja conținut în preț, deși prestatorul nu l-a inclus (din eroare) în contrapartidă și, prin urmare, nici nu l-a repercutat asupra destinatarului prestației. TVA-ul „datorat” prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA include TVA-ul datorat în mod concret de prestator (în speță, ca urmare a prescripției, nu mai este datorat niciun TVA) sau TVA-ul datorat de fapt în mod abstract (cu alte cuvinte, conform legii, în speță, în orice caz, conform dreptului Uniunii)?

6. Dat fiind că prestatorul, atunci când consideră în mod eronat că livrarea sau prestarea de servicii pe care o efectuează este scutită, nu emite, desigur, nicio factură în care să fie evidențiat TVA-ul, în speță, o importanță decisivă pentru deducerea destinatarului prestației revine din nou(4) funcției facturii în dreptul privind TVA-ul. Astfel, o deducere ar fi posibilă – independent de întrebările ridicate mai sus – numai în cazul în care deținerea unei facturi în care este evidențiat în mod distinct TVA-ul nu ar fi o condiție a deducerii TVA-ului.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

7. Articolul 63 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(5) (denumit în continuare „Directiva TVA”) reglementează momentul la care intervine faptul generator și cel la care taxa devine exigibilă:

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

8. Articolul 73 din Directiva TVA privește baza de impozitare:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

9. Articolul 78 din Directiva TVA explică componentele bazei de impozitare:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

(a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine; [...]

10. Articolul 90 din Directiva TVA prevede modificarea ulterioară a bazei de impozitare și consecințele juridice pentru prestator:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplătirii totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplătirii totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

11. Articolul 93 primul paragraf din Directiva TVA privește aplicarea cotei bazei de impozitare și are următorul cuprins:

„Cota aplicabilă operațiunilor taxabile este cea în vigoare la momentul survenirii faptului generator.”

12. În ceea ce privește cota standard, articolul 96 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

13. Articolul 167 din Directiva TVA privește nașterea dreptului de deducere. Acesta are următorul cuprins:

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

14. 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 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”.

15. Articolul 178 din această directivă reglementează, la rândul său, exercitarea dreptului de deducere:

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

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240; [...]

(f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.”

16. Articolul 203 din Directiva TVA asigură un paralelism între TVA-ul menționat pe o factură și TVA-ul datorat. Acesta prevede că:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

17. Articolul 226 din Directiva TVA prevede detaliile necesare a fi menționate pe o factură:

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

8. baza impozabilă pentru fiecare cota sau scutire, prețul unitar fără TVA și orice reduceri de preț și rabaturi, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

9. cota TVA aplicată;

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 Regatului Unit

18. Regatul Unit a transpus Directiva TVA și dispoziția predecesoare a acesteia prin Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

III. Litigiul principal

19. Societatea Zipvit Ltd (denumită în continuare „reclamanta”) desfășoară o activitate de vânzare prin corespondență de vitamine și minerale. În perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2006 și 31 martie 2010, Royal Mail a prestat în beneficiul reclamantei o serie de servicii poștale în temeiul unor contracte care fuseseră negociate individual cu Zipvit.

20. Royal Mail este serviciul poștal public din Regatul Unit. Potrivit articolului 132 alineatul (l) litera (a) din Directiva TVA, statele membre scutesc de TVA „prestarea de servicii și livrarea de bunuri accesorii acestora, altele decât serviciile de transport de călători și serviciile de telecomunicații, efectuate de către serviciile poștale publice”. La transpunerea sa, această dispoziție a fost interpretată de legiuitor și de administrația fiscală în sensul că se aplică tuturor serviciilor poștale prestate de Royal Mail. Legislația națională de transpunere, Legea privind TVA-ul, cuprindea o dispoziție în acest sens (anexa 9, grupul 3, punctul 1), iar administrația fiscală a emis „Guidance Notes” (orientări) în același sens.

21. Contractul în temeiul căruia Royal Mail a furnizat serviciile prevedea că toate taxele poștale

care trebuiau plătite de reclamant? trebuie înțelese f?r? TVA, c? reclamanta „pl?te?te orice TVA datorat asupra taxelor po?tale ?i a celorlalte taxe la cota corespunz?toare” ?i c? „TVA?ul se calculeaz? ?i se achit? în func?ie de [pre?ul comercial al serviciilor]”. În consecin??, în m?sura în care, pentru prest?rile de servicii efectuate, era datorat TVA, pre?ul total care trebuia pl?tit de reclamant? în temeiul contractului era pre?ul comercial plus elementul de TVA.

22. Cu toate acestea, din cauza legii na?ionale ?i a orient?rilor, precum ?i a erorii comune potrivit c?reia serviciile erau scutite de TVA, facturile emise de Royal Mail reclamantei în leg?tur? cu serviciile au fost marcate ca fiind scutite, cu litera „E” („exempt”), în ele nefiind indicat? nicio sum? cu titlu de TVA datorat, fiind facturat numai pre?ul comercial al serviciilor. Reclamanta a achitat în mod corespunz?tor c?tre Royal Mail sumele indicate în facturi. La momentul efectu?rii presta?iilor, reclamanta nu ?i?a exercitat niciun drept de deducere a TVA?ului aferent intr?rilor în această privin??.

23. Din moment ce Royal Mail a considerat c? serviciile sunt scutite, iar în facturi nu era indicat niciun quantum de TVA, administra?iei fiscale (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners [denumit? în continuare „administra?ia fiscal?”]) nu i?a fost declarat? ?i nici nu i?a fost pl?tit? vreo sum? reprezentând TVA aferent prest?rilor de servicii efectuate. Administra?ia fiscal? a s?vâr?it aceea?i eroare sau a contribuit în mod involuntar la eroarea comis? de p?r?i prin emiterea unei orient?ri fiscale (tax guidance) care con?inea o prezentare corespunz?toare a situa?iei juridice. În consecin??. nici aceasta nu a solicitat ca Royal Mail s? pl?teasc? TVA?ul.

24. Acest mod de a proceda a fost men?inut timp de mai mul?i ani, pân? când Curtea, prin Hot?rârea din 23 aprilie 2009, TNT Post UK (C?357/07, EU:C:2009:248), a statuat c? scutirea serviciilor po?tale nu se aplic? decât prest?rilor furnizate de serviciile po?tale publice în calitatea lor de astfel de servicii, iar nu presta?iilor ale c?ror condi?ii sunt rezultatul unor negocieri individuale.

25. Pe baza acestei interpret?ri a Directivei TVA efectuate de Curtea de Justi?ie, pentru serviciile în discu?ie în prezenta procedur? ar fi trebuit s? fie perceput?, în perioada în cauz?, cota normal? de TVA. Royal Mail ar fi trebuit s? îi factureze reclamantei, pentru prest?rile de servicii efectuate, un pre? total egal cu pre?ul comercial plus TVA?ul la cota corespunz?toare, s? declare ?i s? vireze administra?iei fiscale acest TVA.

26. În lumina Hot?rârii TNT Post UK, reclamanta invoc? în prezent drepturi de deducere cu privire la prest?rile de servicii. Calculul acestor crean?e a fost efectuat pornind de la premisa c? pre?urile pl?tite efectiv pentru serviciile prestate includ TVA?ul. Sumele solicitate de reclamant? cu titlu de tax? achitat? în amonte pentru presta?iile în cauz? se ridic? la 415 746 de lire sterline (GBP) (echivalent? cu aproximativ 480 000 de euro) plus dobânzi. Prezenta procedur? reprezint? un proces?pilot pentru serviciile prestate de Royal Mail, care au fost de asemenea tratate în mod eronat ca fiind scutite. Potrivit instan?ei de trimitere, valoarea total? a crean?elor solicitate administra?iei fiscale se ridic? la o sum? cuprins? între 500 de milioane ?i 1 miliard de lire sterline (GBP) (ceea ce echivaleaz? cu o sum? cuprins? între 575 de milioane ?i 1,15 miliarde de euro).

27. Preten?iile reclamantei au fost respinse de administra?ia fiscal?. Acest r?spuns s?a întemeiat pe faptul c?, de?i reclamanta avea obliga?ia contractual? de a achita TVA?ul aferent pre?ului comercial al serviciilor, în facturi nu i?a fost perceput TVA?ul ?i, prin urmare, nu l?a achitat.

28. Între timp, administra?ia fiscal? a efectuat verific?ri la Royal Mail pentru a stabili cu exactitate care dintre serviciile sale erau afectate de Hot?rârea TNT Post. În luna iulie a anului 2010, termenul na?ional de prescrip?ie de ?ase ani prev?zut la articolul 5 din Limitation Act 1980 (Legea din 1980 privind termenele de prescrip?ie) nu expirase înc? în ceea ce prive?te dreptul

contractual al Royal Mail la plata sumei restante din prețul total care îi era datorat pentru prestările de servicii efectuate (cu alte cuvinte, suma care corespunde cuantumului TVA-ului calculat asupra prețului comercial al serviciilor). Dar revendicarea creanțelor împotriva tuturor clienților și vizați de Hotărârea TNT Post UK (inclusiv împotriva reclamantei) ar fi fost costisitoare și împovăritoare din punct de vedere administrativ pentru Royal Mail; prin urmare, creanțele nu au fost revendicate, cu atât mai mult cu cât Royal Mail nu avea niciun interes comercial să procedeze astfel.

29. La acel moment, nici termenele de prescripție în materie fiscală reglementate la articolul 73 alineatul (6) și la articolul 77 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul nu expiraser încă. Cu toate acestea, administrația fiscală a considerat că nu ar trebui să emită astfel de decizii de impunere, deoarece, în temeiul dreptului național aplicabil, prestările de servicii erau scutite și, în plus, Royal Mail nu primise, de fapt, de la reclamant TVA-ul datorat pentru prestările de servicii. De asemenea, administrația fiscală a considerat că a creat în favoarea Royal Mail încrederea legitimă că aceasta din urmă nu era obligată să rețină TVA-ul aferent prestărilor de servicii, astfel încât Royal Mail probabil s-ar fi putut apăra cu succes împotriva oricărei încercări de emitere a unor decizii de impunere în sarcina sa a TVA-ului aferent serviciilor.

30. Reclamanta a contestat în fața First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunalul de Primă Instanță [Camera fiscală], Regatul Unit) decizia de reexaminare emisă de administrația fiscală. La momentul respectiv, termenul de prescripție pentru invocarea de către Royal Mail a unor creanțe contractuale împotriva reclamantei pentru plata sumei restante din prețul total datorat pentru serviciile prestate expirase în raport cu cea mai mare parte a acestor prestații. De asemenea, în ceea ce privește posibilitatea administrației fiscale de a emite decizii de impunere împotriva Royal Mail, în cea mai mare parte, dacă nu chiar în întregime, intervenise prescripția.

31. First-tier Tribunal (Tribunalul de Primă Instanță) a respins acțiunea. Acesta a considerat că administrația fiscală nu are nicio creanță fiscală executorie împotriva Royal Mail. Royal Mail nu ar fi emis nicio factură în care să se menționeze TVA-ul datorat. Pe de altă parte, administrația fiscală nu ar fi stabilit niciun TVA în sarcina Royal Mail. În aceste condiții, nu ar exista un TVA „datorat sau achitat” de Royal Mail pentru serviciile prestate, în sensul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA.

32. În plus, reclamanta nu ar avea dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor, întrucât nu deținea facturi privind TVA-ul valabile, în care să fie menționat TVA-ul. Pentru reclamant, ar fi un beneficiu nemeritat dacă i s-ar rambursa o taxă în amonte fictiv pentru prestările de servicii. Aceasta ar însemna, din punct de vedere economic, că reclamanta a obținut serviciile la o valoare sensibil inferioară valorii lor comerciale reale. Reclamanta a formulat o cale de atac împotriva acestei decizii, care a fost respinsă de Upper Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală), Regatul Unit].

33. Apelul declarat de reclamant la Court of Appeal (Curtea de Apel, Regatul Unit) a fost de asemenea respins. După ce a examinat jurisprudența Curții, Court of Appeal (Curtea de Apel) a considerat că o condiție imperativă pentru a putea pretinde deducerea TVA-ului aferent prestărilor de servicii era ca reclamanta să fie în măsură să prezinte facturi privind TVA-ul din care să rezulte, în conformitate cu articolul 226 punctele 9 și 10 din Directiva TVA, că TVA-ul a fost perceput pentru prestările de servicii efectuate. Court of Appeal (Curtea de Apel) a considerat situația juridică a facturii drept un „acte clair”. În aceste împrejurări, reclamanta a declarat recurs la instanța de trimitere.

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

34. Sesizat cu recursul, Supreme Court of the United Kingdom (Curtea Supremă a Regatului

Unit) a adresat Cur?ii, prin decizia din 1 aprilie 2020, urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) În cazul în care (i) o autoritate fiscal?, furnizorul ?i comerciantul, care este o persoan? impozabil?, interpreteaz? în mod eronat legisla?ia european? în materie de TVA ?i consider? o presta?ie, care este impozabil? la cota standard, ca fiind scutit? de TVA, (ii) contractul încheiat între furnizor ?i comerciant a prev?zut c? pre?ul presta?iei este f?r? TVA ?i c?, dac? se datoreaz? TVA, comerciantul trebuie s? suporte costul acestuia, (iii) furnizorul nu a solicitat niciodat? ?i nu mai poate solicita comerciantului plata TVA?ului suplimentar datorat, iar (iv) autoritatea fiscal? nu poate sau nu mai poate (ca urmare a prescrip?iei) s? solicite furnizorului TVA?ul care ar fi trebuit achitat, are Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 drept efect faptul c? pre?ul achitat efectiv reprezint? combina?ia dintre quantumul net exigibil ?i TVA?ul aferent, astfel încât comerciantul poate solicita deducerea taxei aferente intr?rilor în temeiul articolului 168 litera (a) din directiv? ca TVA efectiv «achitat» pentru presta?ia respectiv??

2) În subsidiar, în aceste condi?ii, comerciantul poate solicita deducerea taxei aferente intr?rilor în temeiul articolului 168 litera (a) din directiv? ca TVA «datorat» pentru presta?ia respectiv??

3) În cazul în care o autoritate fiscal?, furnizorul ?i comerciantul, care este o persoan? impozabil?, interpreteaz? în mod eronat legisla?ia european? în materie de TVA ?i consider? o presta?ie, care este impozabil? la cota standard, ca fiind scutit? de TVA, astfel încât comerciantul nu este în m?sur? s? prezinte autorit??ii fiscale o factur? în care s? fie men?ionat TVA?ul conform? cu dispozi?iile articolului 226 punctele 9 ?i 10 din directiv? pentru serviciile care i?au fost prestate, comerciantul are dreptul de a solicita deducerea taxei aferente intr?rilor în temeiul articolului 168 litera (a) din directiv??

4) Pentru a r?spunde la întreb?rile (1)-(3):

(a) este relevant s? se verifice dac? furnizorul ar dispune de un mijloc de ap?rare, bazat pe încrederea legitim? sau pe alt temei, care decurge din dreptul na?ional sau din dreptul Uniunii, împotriva oric?rei încerc?ri a autorit??ii fiscale de a emite o decizie de impunere care s? îl oblige s? declare o sum? cu titlu de TVA pentru presta?ia respectiv??

(b) este relevant faptul c? comerciantul a aflat odat? cu autoritatea fiscal? ?i cu furnizorul c? presta?ia nu era, de fapt, scutit? de TVA sau dispunea de acelea?i mijloace pentru a afla acest lucru ?i s?ar fi putut oferi s? achite TVA?ul datorat pentru presta?ia respectiv? (în quantumul calculat în raport cu pre?ul comercial al presta?iei), astfel încât acesta s? poat? fi transferat autorit??ii fiscale, îns? a omis s? o fac??

35. În procedura preliminar? desf??urat? în fa?a Cur?ii, au depus observa?ii scrise Regatul Unit, Regatul Spaniei, Republica Ceh?, Republica Elen? ?i Comisia European?.

V. **Apreciere juridic?**

A. **Cu privire la în?elegerea întreb?rilor preliminare**

36. Prezenta cerere de decizie preliminar? prive?te situa?ia, care nu este atât de rar?, potrivit c?reia abia ca urmare a jurispruden?ei instan?elor fiscale sau – precum în spe?? – a jurispruden?ei Cur?ii de Justi?ie se dovede?te c? tratamentul fiscal aplicat timp de mai mul?i ani anumitor opera?iuni (în cazul de fa??, anumitor servicii po?tale) era eronat. În spe??, în Regatul Unit, domeniul de aplicare al unei norme de scutire fiscal? a fost interpretat în sens mai larg decât permite dreptul Uniunii, astfel cum este interpretat de Curte.

37. În cazul în care această (nou?) jurispruden?? determin? un drept de impunere mai ridicat al

statului, administrația fiscală urmrește în mod normal, întemeindu-se pe situația juridică obiectivă, să impună *a posteriori*, în sarcina întreprinderii prestatoare, TVA-ul corespunzător și pentru operațiunile deja efectuate în trecut. Acest lucru ridică deja problema dacă, în cazul unui impozit indirect pe consum, în privința căruia întreprinderea prestatoare acționează numai în calitate de colector de impozite în contul statului(6), se poate cu adevărat cere ca o întreprindere să anticipeze această jurisprudență. În special, ar trebui să se țină seama de faptul că un colector fiscal în contul statului nu trebuie să aibă o mai bună cunoaștere a dreptului fiscal decât statul și, prin urmare, putea să se bazeze de asemenea pe normele administrative corespunzătoare. Situația este deosebit de delicată atunci când – precum în speță – administrația fiscală s-a aflat ea însăși în aceeași eroare ca și persoana impozabilă (în speță, Royal Mail) și chiar legiuitorul național pare să fi tratat prestația ca fiind scutită.

38. Întrebările adresate privesc însă reversul medaliei, și anume deducerea TVA-ului achitat în amonte de destinatarul prestației. Dacă prestațiile primite trebuie tratate ca scutite de impozit, acesta nu are dreptul la deducere. Cu toate acestea, dacă s-ar dovedi, pe baza jurisprudenței, că operațiunea era în fapt (considerată în mod obiectiv) impozabilă, o deducere a TVA-ului ar putea fi, în principiu, avut în vedere.

39. În mod normal, în cazul unei erori privind cota impozitului, întreprinderea prestatoare ar majora prețul – dacă dreptul civil permite acest lucru – cu TVA-ul corespunzător și i-ar emite destinatarului prestației o factură corespunzătoare (mai mare). Destinatarul prestației ar plăti această factură și, ulterior, ar putea să neutralizeze, prin intermediul acesteia, în cadrul deducerii, sarcina TVA-ului suplimentar.

40. Or, în speță, a fost aleasă o altă cale, care a determinat instanța de trimitere să adreseze întrebările preliminare. Astfel, destinatarul prestației nu a trebuit să suporte niciun TVA suplimentar, întrucât prestatorul nu și-a majorat prețul cu TVA-ul. Prestatorul a putut renunța la aceasta, întrucât administrația fiscală a renunțat ea însăși la o stabilire *a posteriori* pentru motivele menționate anterior, respectiv întrucât, în temeiul dreptului național, prestația era scutită.

41. Or, întrucât prestarea de servicii era impozabilă în mod obiectiv în temeiul dreptului Uniunii și întrucât reclamanta a plătit un anumit preț, ea consideră că acest preț conținea în mod obiectiv TVA-ul datorat în temeiul dreptului Uniunii. Ea ar putea să neutralizeze acest „TVA datorat” de asemenea în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, chiar dacă Royal Mail nu a plătit niciodată această „taxă datorată” creditorului fiscal, întrucât nu a fost stabilit. În schimb, factura propriu-zis necesară în conformitate cu articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, care menționează acest TVA datorat de Royal Mail, ar fi superfluă, din moment ce Curtea însăși a considerat o factură drept un criteriu formal.

42. Dacă aceasta ar fi situația, toți destinatarii prestațiilor Royal Mail cu drept de deducere a TVA-ului ar beneficia de un așa-numit „windfall profit” (profit excepțional). Astfel, până la pronunțarea Curții cu privire la domeniul de aplicare al normei de scutire fiscală, aceștia nu au considerat că au dreptul la o deducere a TVA-ului. Or, această deducere neașteptată ar ieftini prestațiile achiziționate în detrimentul veniturilor din TVA, crescând astfel marja de profit a destinatarilor prestațiilor (printre altele, pe cea a reclamantei). Potrivit instanței de trimitere, este vorba, în total, despre un volum cuprins între aproximativ 575 de milioane și aproximativ 1,15 miliarde de euro (în speță, de aproximativ 480 000 de euro).

43. Acesta este motivul pentru care instanța de trimitere solicită, prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care pot fi analizate împreună, dacă o astfel de eroare comună și lipsa unui nou calcul al TVA-ului propriu-zis aplicabil pot fi considerate un TVA „datorat și achitat” în sensul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, pe care destinatarul prestației îl poate neutraliza

prin deducere. Acest lucru privește fondul deducerii TVA-ului (punctul C).

44. A treia întrebare privește exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului și, prin urmare, valoarea deducerii TVA-ului atunci când, din cauza erorii comune evocate mai sus, destinatarul prestației nu dispune de o factură care să menționeze separat TVA-ul propriu-zis aplicabil (punctul B). A patra întrebare a instanței de trimitere se referă la anumite detalii ale erorii comune și la alte alternative de restabilire a situației inițiale, care să nu genereze „windfall profit”. Acestea sunt examinate în cadrul celorlalte întrebări.

45. Ținând seama de faptul că un răspuns la prima și la a doua întrebare este necesar numai în cazul în care răspunsul la a treia întrebare arată că o deducere a TVA-ului este posibilă chiar și în lipsa unei facturi care să menționeze separat TVA-ul, vom răspunde mai întâi la a treia întrebare. Aceasta privește exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului și problema dacă *deținerea unei facturi*, prevăzută la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, constituie o condiție a deducerii, astfel cum a statuat Curtea în *Hotărârile Volkswagen*(7) și *Biosafe*(8) (punctul B.2) – sau dacă această condiție a devenit caducă în urma soluției reținute de Curte în *Hotărârea Vădan*(9) (punctul B.3).

B. Cu privire la importanța unei facturi pentru deducerea taxei achitate în amonte (a treia întrebare preliminară)

1. Considerații introductive

46. Punctul de plecare al aprecierii aspectului dacă o factură care să menționeze în mod separat TVA-ul este necesară în vederea unei deduceri a TVA-ului este articolul 167 din Directiva TVA. Acesta prevede că dreptul de deducere (al destinatarului prestației) ia naștere în momentul în care taxa deductibilă (și, prin urmare, datoria fiscală a prestatorului – articolul 63 din Directiva TVA) devine exigibilă. Aceasta nu presupune o factură.

47. În timp ce articolul 167 din Directiva TVA urmărește, în principiu, să apropie în timp sarcina fiscală a prestatorului și deducerea TVA-ului achitat în amonte de destinatarul prestației, articolul 178 din Directiva TVA modifică acest principiu. Astfel, condiția unei exercitări reușite a dreptului de deducere presupune nu numai nașterea datoriei fiscale în sarcina prestatorului, ci și *deținerea unei facturi* de către destinatarul prestației. În plus, factura respectivă trebuie să îndeplinească anumite condiții de formă (a se vedea articolul 226 din Directiva TVA).

48. Fie dreptul de deducere poate fi exercitat la momentul executării prestației, în conformitate cu articolul 167 și cu articolul 63 din Directiva TVA, caz în care singurul aspect determinant este acela dacă, în pofida erorii comune, în prețul plătit era inclus un quantum de TVA (punctul C.3), fie, conform articolului 178 din Directiva TVA, este de asemenea determinantă *deținerea unei facturi* corespunzătoare care să menționeze quantumul repercutat al TVA-ului.

49. Considerăm că a doua ipoteză este corectă. Numai acest punct de vedere este compatibil și cu jurisprudența de până acum a Curții. Este necesar să se facă distincție între nașterea dreptului de deducere *în ceea ce privește fondul* și nașterea dreptului de deducere *în ceea ce privește valoarea*.

50. Remarcăm, la o analiză mai atentă a jurisprudenței Curții, că, până în prezent, Curtea s-a pronunțat în principal cu privire la nașterea *în ceea ce privește fondul* a dreptului de deducere. Astfel, dreptul de deducere și, prin urmare, dreptul la rambursare constituie o parte integrantă a mecanismului TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta poate fi exercitat imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte(10). Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau

rambursarea s? fie acordat? atunci c?nd cerin?ele de fond sunt ?ndeplinite, chiar dac? persoana impozabil? nu a ?ndeplinit anumite cerin?e de form?(11). Situa?ia ar fi diferit? ?n cazul ?n care ?nc?lcarea cerin?elor de form? a ?mpiedicat probarea cu certitudine a faptului c? cerin?ele de fond au fost ?ndeplinite(12).

51. Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, care – ?n ceea ce prive?te deducerea destinatarului presta?iei – se refer? la „TVA?ul datorat sau achitat ?n statul membru ?n cauz? pentru serviciile care ?i sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?”, ilustreaz? sensul ?i finalitatea deducerii. Date fiind caracterul de tax? pe consum(13) al TVA?ului ?i tehnica de impozitare indirect?, destinatarul presta?iei, care beneficiaz? de un drept de deducere, trebuie s? fie degrevat, prin intermediul deducerii, de TVA?ul datorat de o alt? persoan? (prestatorul – ?n spe??, Royal Mail), repercutat asupra sa prin intermediul pre?ului.

52. Dac? se ia ?n considerare *ad literam* aceast? idee, ar trebui, ?n realitate, s? se ia drept referin?? plata efectiv? a pre?ului de c?tre reclamant?. Astfel, numai la acest moment aceasta din urm? este efectiv obligat? (?n mod indirect) la plata TVA?ului. Or, sistemul prev?zut la articolul 167a din Directiva TVA arat? c? legiuitorul acord? un drept de deducere chiar ?i ?nainte de plat?. Aceast? dispozi?ie permite o limitare a deducerii TVA?ului la momentul pl??ii, atunci c?nd ?i datoria fiscal? ia na?tere numai la ?ncasarea pre?ului. Acest lucru are sens numai dac?, ?n celelalte cazuri, deducerea este posibil? ?nc? ?nainte de plata pre?ului.

53. Prin urmare, este cert c? legiuitorul consider? c? destinatarul presta?iei suport? TVA?ul ?nc? ?nainte de plata pre?ului, ?ns? dup? executarea presta?iei. La acest moment, dreptul de deducere este, *?n ceea ce prive?te fondul*, deja n?scut.

2. Na?terea dreptului de deducere ?n ceea ce prive?te valoarea

54. Aceast? concluzie nu con?ine ?ns? nicio indica?ie cu privire la deducere *?n ceea ce prive?te valoarea*. ?n aceast? privin??, regimul prev?zut la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prezint? o importan?? determinant?.

55. Astfel, simpla executare a presta?iei nu ofer?, ?n sine, niciun indiciu ?n ceea ce prive?te valoarea sarcinii suportate de destinatarul presta?iei prin TVA?ul inclus ?n pre?. Or, cunoa?terea acestei sarcini este necesar? pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului. Acest lucru este foarte clar ?n cazuri, precum ?n spe??, ?n care p?r?ile s?au aflat ?mpreun? ?n eroare ?n ceea ce prive?te scutirea opera?iunii. Potrivit acordurilor contractuale, Royal Mail ?i reclamanta au considerat c? pre?ul convenit nu con?inea TVA?ul. Dac? urma s? se aplice o astfel de tax?, potrivit acordurilor contractuale, reclamanta trebuia s? suporte sarcina acesteia. Acest lucru nu s?a ?nt?mplat niciodat?, de?i presta?ia a fost ?n mod cert executat?. Prin urmare, simpla executare a presta?iei nu permite s? se stabileasc? dac? reclamanta suport? sau nu sarcina TVA?ului.

56. Prin urmare, este logic ca legiuitorul s? nu lege exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului doar de executarea presta?iei, ci s? impun?, ?n plus, la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, obliga?ia „de a de?ine o factur?” a destinatarului presta?iei(14).

57. Astfel, cerin?a de ?inerii unei facturi serve?te de asemenea la punerea ?n aplicare a principiului neutralit??ii, consacrat de legisla?ia ?n materie de TVA. Principiul neutralit??ii reprezint? un principiu fundamental al TVA?ului, care rezult? din natura de tax? pe consum(15) a acestei taxe. Acesta presupune ?n special c?, ?n calitate de collector de taxe ?n contul statului, ?ntreprinderea trebuie, ?n principiu, eliberat? de sarcina definitiv? a TVA?ului(16), ?n m?sura ?n care activitatea economic? are ca scop efectuarea de opera?iuni (care ?n principiu sunt) supuse taxei(17).

58. Din ideea degrăvării rezultă că(18) o deducere poate fi avută în vedere numai în măsura în care destinatarul prestației suportă de asemenea sarcina TVA-ului(19). Or, acesta din urmă nu suportă sarcina respectivă încă de la executarea prestației, ci numai de la plata contraprestației (a se vedea în această privință, mai sus, punctele 52 și 55 din prezentele concluzii). Este evident că regimul prevăzut la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA este bazat pe premisa că, în general, plata este efectuată în scurt timp atunci când există o factură corespunzătoare. În acest caz, este posibil să se prezume, încă de la acest moment, că beneficiarul prestației va suporta în scurt timp TVA-ul.

59. Acest aspect a fost evidențiat în jurisprudența anterioară a Curții, care a mai arătat(20) 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 nu se poate considera că o operațiune determinată este grevată de TVA înainte ca acesta să fie achitat.

60. Măsura în care clientul suportă (sau va suporta) TVA-ul rezultă numai din includerea unui TVA corespunzător în stabilirea contraprestației care trebuie să fie plătită de destinatar, astfel cum susțin în mod întemeiat Spania, Republica Cehă și Regatul Unit. Or, măsura în care TVA-ul a fost inclus în contraprestație rezultă numai din raportul juridic care stă la baza acesteia și din *decontarea executării acestuia*. Decontarea executării tranzacției juridice se face prin transmiterea unei facturi corespunzătoare, în care prestatorul își face cunoscut calculul.

61. Într-o procedură de masă, precum aplicarea TVA-ului, numai prin comunicarea repercutării TVA-ului datorat prin intermediul prețului asupra destinatarului prestației este garantat faptul că acesta din urmă cunoaște – iar administrația fiscală poate controla – valoarea TVA-ului pe care trebuie, în opinia prestatorului, să îl suporte. Procedând astfel, destinatarul ține de asemenea începând cu ce moment și în ce quantum poate neutraliza din nou acest TVA prin intermediul dreptului de deducere.

62. În cazul în care, precum în speță, cele două părți, precum și administrația fiscală au considerat în mod eronat că există o operațiune scutită, prin contraprestația convenită nu este *repercutat* niciun TVA de la prestator la destinatarul prestației – astfel cum subliniază în mod întemeiat toate părțile, cu excepția reclamantei. Din această cauză, prestatorul nici nu a menționat-o pe factură. Dacă, după descoperirea erorii, cele două părți ar decide să efectueze o ajustare a contractului și să includă în preț TVA-ul care lipsește, acest lucru s-ar reflecta de asemenea într-o factură corespunzătoare, prin intermediul creia destinatarul prestației ar putea apoi de asemenea să solicite o deducere a TVA-ului achitat în amonte. În consecință, Royal Mail ar datora TVA-ul menționat pe factură ulterior cel târziu la data emiterii facturii, astfel cum prevede articolul 203 din Directiva TVA(21). Ar fi, astfel, restabilit paralelismul, urmărit de articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, dintre taxa aferentă intrărilor și datoria fiscală.

63. În concluzie, deținerea unei facturi, impusă la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, este tocmai mijlocul prevăzut de Directiva TVA de a transfera sarcina TVA-ului de la prestator (care datorează taxa) la destinatarul prestației (care o suportă prin intermediul prețului) într-un mod inteligibil pentru toate părțile implicate (inclusiv pentru administrația fiscală). Numai în acest mod destinatarul prestației poate ține în ce măsură este considerat de prestator ca persoană obligată la plata TVA-ului. El se poate prevala apoi, prin intermediul acestei facturi – din care decurge sarcina pe care trebuie să o suporte – de o degrăvare de acest quantum.

64. Curtea de Justiție a precizat deja suficient, în Hotărârile Volkswagen(22) și Biosafe(23), semnificația deținerii unei facturi ca mijloc de transport necesar al sarcinii TVA-ului și ca o condiție a degrăvării prin intermediul deducerii taxei achitate în amonte. Acest lucru este de

asemenea subliniat de Regatul Unit și de Republica Cehă.

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 că(24), 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”.

66. Hotărârea Biosafe privea o situație similară celei din speță, singura diferență fiind aceea că deducerea TVA-ului era solicitată în cazul unei erori comune cu privire la cota corectă. A fost luat în considerare o cotă prea mică, iar prestatorul și-a regularizat factura în anii următori, majorând TVA-ul menționat în mod distinct. Și în acest caz, Curtea a concluzionat că(25) 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”.

67. În ambele cazuri, Curtea a considerat în mod întemeiat că sarcina de TVA suportată de destinatarul prestației nu a intervenit decât în momentul în care acesta din urmă dispunea de o factură corespunzătoare din care să reiasă această sarcină. Or, în speță, reclamanta nu dispunea de o astfel de factură corectă.

68. În plus, astfel cum a arătat deja Curtea(26), numai deținerea unei facturi permite administrației fiscale să controleze datoria fiscală nescutită și deducerea TVA-ului solicitată. 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. Această împrejurare tinde de asemenea să demonstreze că deținerea unei facturi pe care este menționat TVA-ul este determinantă și constituie, așadar, o condiție materială a deducerii TVA-ului. În lipsa unei astfel de facturi, reclamanta nu este, așadar, în măsură să deducă TVA-ul achitat în amonte.

3. ***Este totuși posibilă deducerea TVA-ului fără factură?***

a) ***Jurisprudența Curții privind proba de către un expert a dreptului de deducere***

69. Nici din Hotărârea Curții în cauza Vădan(27) nu rezultă – după cum am arătat cu altă ocazie(28) – 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.

70. 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, o asemenea interpretare a hotărârii citate anterior este eronată.

71. 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 tipul celor în cauză. 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.

72. Pe de altă parte, pe tot parcursul procedurii, nu s-a stabilit dacă au fost vreodată întocmite facturi care să menționeze TVA?ul. Era cert doar că facturile inițiale nu mai erau lizibile și că administrația fiscală insistase asupra prezentei originalelor. Această din urmă abordare nu este, însă, compatibilă cu directiva. Ea 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 rezulta o sarcină a TVA?ului de o anumită valoare.

73. Prin urmare, raționamentul urmat de Curte în Hotărârea Vădan se referă, în mod întemeiat numai la *proba* dreptului de deducere(29). Condițiile materiale (și anume, condițiile 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 în sine inadecvată în această privință(30). Considerăm că această concluzie reiese destul de clar și din dispozitivul hotărârii menționate coroborat cu întrebările și cu situația de fapt expusă.

b) *Jurisprudența Curții referitoare la perioada exercitării dreptului de deducere*

74. Interpretând astfel Hotărârea Vădan(31), nu există nicio contradicție cu jurisprudența Curții, în care aceasta a analizat perioada concretă(32) în care trebuie să fie exercitat dreptul de deducere. Astfel, în aceste decizii, Curtea s-a întemeiat întotdeauna pe deținerea unei facturi de către destinatarul prestației persoanei impozabile(33).

75. 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 aferent 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 prestației de servicii și prin urmare plata TVA?ului achitat în amonte nu intervine în mod normal înainte de obținerea unei facturi.”(34) În Hotărârea Senatex(35), Curtea a statuat că dreptul de deducere a TVA?ului trebuie, în principiu, să fie exercitat în cadrul perioadei pentru care, pe de o parte, acest drept a luat naștere și, pe de altă parte, persoana impozabilă „este în posesia unei facturi”.

76. 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.

c) *Jurisprudența Curții de Justiție referitoare la corectarea cu efect retroactiv a unei facturi incomplete sau eronate*

77. Acest lucru reiese, în definitiv, din jurisprudența recentă a Curții referitoare la regularizarea cu efect retroactiv a facturilor(36). Desigur, în această jurisprudență, Curtea face o distincție între cerințele de fond și cerințele de formă ale dreptului de deducere. Printre cele din urmă se numără modalitățile, controlul exercitării sale, buna funcționare a sistemului TVA?ului, precum și obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare(37). 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(38). 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(39).

78. 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(40).

79. Astfel, această jurisprudență evocă doar 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 că „deținerea unei facturi care conține detaliile prevăzute la articolul 226 din Directiva 2006/112 constituie o condiție de formă, iar nu o condiție de fond a dreptului de deducere a TVA-ului”(41). Această observație este întemeiată. Respectarea *tuturor* mențiunilor enumerate în lista prevăzută la articolul 226 din Directiva TVA constituie o condiție de formă. Cu excepția cazului în care sunt esențiale (a se vedea pentru mai multe detalii în această privință punctul 81 și următoarele), acestea pot fi completate sau modificate și ulterior (de exemplu, în conformitate cu articolul 219 din Directiva TVA). Totuși, *deținerea* unei facturi, prevăzută la articolul 178 din Directiva TVA, ca stare de fapt, nu este, ca atare, o astfel de condiție de formă(42).

80. De altfel, Curtea deduce din această precizare „doar” că administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că, de exemplu, o factură nu îndeplinește condițiile impuse la articolul 226 punctele (6) și (7) din Directiva TVA (descrierea precisă a volumului și a naturii serviciilor și indicarea datei la care s-a efectuat prestarea serviciilor) în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept(43). Același lucru este valabil în ceea ce privește informațiile prevăzute la articolul 226 punctul (3) (indicarea numărului de identificare în scopuri de TVA al prestatorului)(44) sau cele prevăzute la articolul 226 punctul (2) (indicarea numărului facturii)(45). În consecință, Curtea a acordat un efect retroactiv corectării unei facturi (incorecte din punct de vedere formal) aflate deja în posesia destinatarului prestației(46).

81. Acest lucru este convingător. Pentru ca un document care decontează livrarea unui bun sau prestarea unui serviciu să constituie o factură în sensul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA este suficient ca acesta să permită atât destinatarului prestației, cât și administrației fiscale să cunoască operațiunea pentru care prestatorul a repercutat TVA-ul asupra destinatarului prestației, identitatea prestatorului și a destinatarului prestației, precum și cuantumul acestui TVA. Aceasta implică informații cu privire la prestator, la destinatarul prestației, la obiectul prestației, la preț și la TVA-ul menționat în mod distinct(47). În prezența acestor cinci categorii de informații esențiale, sensul și obiectivul facturii sunt îndeplinite – astfel cum am arătat deja cu altă ocazie(48) –, iar dreptul de deducere a taxei achitate în amonte a luat naștere în mod definitiv(49).

82. 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(50).

83. Cu toate acestea, atunci când – precum în speță – viciul facturii se referă la mențiunea distinctă privind TVA-ul, care este una dintre caracteristicile esențiale ale unei facturi care dă drept de deducere, deducerea TVA-ului achitat în amonte este exclusiv și numai pentru acest

motiv. Cu ajutorul unei facturi care menționează o prestație scutită, destinatarul prestației nu se poate prevala de o degrevare de sarcina TVA-ului. În această privință, Regatul Unit invocă în mod întemeiat o condiție prealabilă a deducerii TVA-ului. Astfel, dintr-o asemenea factură nu rezultă nicio sarcină a TVA-ului. În lipsa unei astfel de facturi ca „mijloc de transport” al sarcinii, condițiile prevăzute la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA nu sunt îndeplinite.

84. Compararea articolului 178 litera (a) cu articolul 178 litera (f) arată de asemenea în mod clar că legiuitorul a impus în cazul normal al colectării indirecte [litera (a)] o condiție suplimentară – deținerea unei facturi. În cazul special al colectării directe [litera (f) – taxare inversă], această condiție nu este necesară⁽⁵¹⁾ și, prin urmare, nu este prevăzută. Or, această alegere legislativă ar fi eludată dacă deținerea unei facturi ar fi considerată o simplă formalitate și declarat irelevant.

d) **Concluzie intermediară**

85. Atât din modul de redactare a Directivei TVA, cât și din jurisprudența Curții rezultă, aadar, că un drept de deducere a unui anumit quantum este de asemenea supus condiției ca destinatarul prestației să se fi aflat la un moment dat în posesia unei facturi în care TVA-ul repercutat să fie menționat în mod distinct în acest quantum. Întrucât situația din speță nu a fost niciodată aceasta, deducerea TVA-ului efectuată de reclamant este exclusivă și numai pentru acest motiv.

4. **Concluzie**

86. Răspunsul la a treia întrebare este că dreptul de deducere presupune executarea prestației și deținerea unei facturi [articolul 178 litera (a) din Directiva TVA], care documentează repercutarea TVA-ului prin mențiunea distinctă privind TVA-ul. Rezultă că, în lipsa unei astfel de facturi, reclamanta nu are dreptul de a se prevala de o deducere a TVA-ului.

C. **Cu titlu subsidiar: cu privire la „TVA-ul datorat sau achitat” în sensul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA (prima și a doua întrebare preliminară)**

87. Numai în ipoteza în care Curtea ar lăsa deschis sau ar aprecia în mod diferit problema necesității de înținerii unei facturi cu o mențiune distinctă privind TVA-ul ar exista o necesitate practică de a răspunde la prima și la a doua întrebare adresate de instanța de trimitere.

88. Prin intermediul acestor două întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă prețul efectiv plătit constă întotdeauna într-un quantum net impozabil și TVA-ul aferent acestuia. Acest aspect privește interpretarea articolelor 73 și 78 din Directiva TVA, referitoare la baza de impozitare (punctul 2 de mai jos). În plus, aceasta solicită să se stabilească dacă, atunci când prețul conține și un element de TVA, destinatarul prestației poate solicita deducerea pentru TVA-ul efectiv „datorat sau achitat” pentru prestarea serviciului, în conformitate cu articolul 168 litera (a) din directivă, chiar dacă, din cauza erorii comune, cele două părți au considerat că prestarea serviciului era scutită. Acest din urmă aspect este legat de interpretarea articolului 168 litera (a) din Directiva TVA. În această privință, trebuie să se determine al cui este TVA-ul „datorat sau achitat” (punctul 1 de mai jos) și dacă acesta este TVA-ul datorat în mod concret sau TVA-ul datorat în mod normal (în mod abstract) în cazul aplicării corecte a legii (punctul 3 de mai jos).

1. **Cu privire la noțiunea „TVA-ului datorat sau achitat” prevăzută la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA**

89. În ceea ce privește raportul reclamantei (în calitate de destinatar al prestației) cu

administra?ia fiscal?, este determinant articolul 168 litera (a) din Directiva TVA. Acesta face referire la deducerea „TVA?ului datorat sau achitat”. Este necesar s? se determine care este TVA?ul astfel descris. Pot fi avute în vedere „TVA?ul datorat sau achitat” de Royal Mail (cu alte cuvinte, de prestator) sau „TVA?ul datorat sau achitat” de reclamant? (cu alte cuvinte, de destinatarul presta?iei).

90. Or, în m?sura în care articolul 168 litera (a) din Directiva TVA prive?te deducerea TVA?ului achitat în amonte pentru o presta?ie efectuat? în amonte, r?spunsul este lipsit de ambiguitate. În acest stadiu – cu alte cuvinte, la momentul primirii presta?iei în amonte de c?tre destinatarul presta?iei – numai o singur? persoan? datoreaz? TVA?ul, respectiv numai o singur? persoan? poate achita TVA?ul. Aceast? persoan? este prestatorul, a?adar, în spe??, Royal Mail.

91. Aspectul dac? destinatarul presta?iei datoreaz? sau achit? TVA?ul depinde numai de opera?iunile sale în aval – articolul 168 din Directiva TVA face referire la „opera?iunile [sale] taxabile”. Efectuând o interpretare *a contrario*, acest aspect este confirmat de articolul 169 din Directiva TVA, care, în plus, permite deducerea TVA?ului aferent intr?rilor pentru anumite opera?iuni în aval scutite. În consecin??, în acest stadiu, nu s?a stabilit nicidecum dac? destinatarul presta?iei datoreaz? statului un TVA. De asemenea, Curtea a statuat deja în mai multe rânduri(52) c? chiar ?i un întreprinz?tor infructuos, f?r? opera?iuni în aval (cu alte cuvinte, f?r? ca acesta s? fi datorat sau s? fi pl?tit vreodat? un TVA), are dreptul la deducerea TVA?ului. Fie ?i numai pentru acest motiv, formularea articolului 168 litera (a) din Directiva TVA nu se poate referi la destinatar.

92. Astfel, cu excep?ia cazurilor de taxare invers? prev?zute la articolul 194 ?i urm?toarele din Directiva TVA, destinatarul presta?iei nu datoreaz? ?i nu poate achita niciun TVA în leg?tur? cu opera?iunile sale în amonte. În dreptul civil, destinatarul presta?iei nu datoreaz? decât pre?ul livr?rii sau al prest?rii. Acesta este de asemenea singurul pre? pe care el îl poate achita. Acest pre? poate con?ine un element care corespunde, dac? este calculat, datoriei de TVA a prestatorului. Totu?i, acest lucru nu schimb? cu nimic faptul c?, prin plata pre?ului de c?tre destinatarul presta?iei este datorat sau achitat numai pre?ul, iar nu TVA?ul. Astfel, creditorul fiscal al TVA?ului nu este prestatorul, ci numai statul.

93. Acest lucru este confirmat de formularea din continuarea cuprinsului articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, care evoc? un „TVA datorat sau achitat în statul membru în cauz?”. Or, pre?ul sau elementul de TVA calculabil pe care îl con?ine nu este datorat într?un stat membru, ci fa?? de cocontractant. În aceast? privin??, dreptul aplicabil sau instan?a competent? se determin? în func?ie de clauzele contractuale, iar nu de dispozi?iile locale în materie de TVA.

94. În consecin??, contrar celor sus?inute de Comisie, „TVA?ul datorat sau achitat”, prev?zut la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, vizeaz? TVA?ul datorat sau achitat de întreprinderea prestatoare statului membru în cauz?.

2. Cu privire la elementul de TVA al pre?ului unui serviciu presupus scutit

95. O alt? problem?, distinct?, este aceea dac? în pre?ul datorat (sau achitat) de destinatarul presta?iei este con?inut un element de TVA datorat de prestator ?i atunci când el singur sau împreun? cu cocontractantul s?u (?i, eventual, cu administra?ia fiscal?) au considerat o presta?ie scutit?. Totu?i, aceast? problem? este solu?ionat? nu de articolul 168 litera (a), ci de articolele 73 ?i 78, ?inând seama de articolul 90 din Directiva TVA.

96. Din articolul 73 din Directiva TVA reiese c? baza de impozitare cuprinde toate elementele care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de furnizorul bunului sau de prestatorul serviciului pentru opera?iunile respective de la client, de la beneficiarul serviciului

sau de la un ter?. Articolul 78 din această directivă enumeră anumite elemente care trebuie incluse în baza de impozitare. Potrivit articolului 78 litera (a) din directiva menționată, TVA-ul nu se include în această bază.

97. Prin urmare, dacă o persoană plătește 100 pentru o prestație impozabilă, acest preț conține deja TVA-ul – în această privință, observațiile reclamantei sunt întemeiate. Acest lucru rezultă din cuprinsul articolului 78 litera (a) din Directiva TVA. Dat fiind însă că, în conformitate cu articolele 93 și 96 din această directivă, cota TVA-ului este aplicată bazei de impozitare, iar aceasta nu conține TVA-ul, prețul primit trebuie divizat. Acesta este motivul pentru care, la o cotă de 20 %, cele 100 primite sunt repartizate în baza de impozitare ($100/120 \times 100 = 83,33$) și în TVA-ul datorat, din această cauză, de prestator ($20/120 \times 100 = 16,66$). Cota de 20 % aplicată bazei de impozitare în cuantum de 83,33, în conformitate cu articolele 93 și 96 din Directiva TVA, determină, în acest caz, un TVA în cuantum exact de 16,66. Acest metodă de calcul este mereu aceeași și este independentă de acordurile contractuale sau de o eroare în privința cotei corecte.

98. Astfel, conform regulii generale prevăzute la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este contrapartida primită în mod real în acest scop de persoana impozabilă. Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, și anume primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective(53). Această regulă trebuie aplicată în conformitate cu principiul fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia sistemul TVA-ului urmărește să taxeze exclusiv consumatorul final(54).

99. Prin urmare, Curtea subliniază în mod întemeiat, în jurisprudența sa, că, atunci când un contract de vânzare a fost încheiat fără o mențiune referitoare la TVA și, în temeiul dreptului național, furnizorul nu poate recupera de la cumpărător TVA-ul solicitat ulterior de administrația fiscală, luarea în considerare, ca bază de percepere a TVA-ului, a întregului preț, fără deducerea TVA-ului, ar avea drept consecință punerea TVA-ului în sarcina acestui furnizor. Această situație ar fi, așadar, la rândul său, contrară principiului potrivit căruia TVA-ul este un impozit pe consum care trebuie suportat de consumatorul final(55). O astfel de luare în considerare ar fi, în plus, contrară regulii potrivit căreia administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum superior celui plătit de persoana impozabilă(56). Consecința este că TVA-ul prevăzut de dreptul Uniunii este deja inclus în (fiecare) contraprestație primită în mod efectiv.

100. În schimb, problema dacă, astfel cum arată uneori Curtea(57), situația ar fi diferită pentru simplul fapt că, în temeiul dreptului național, furnizorul ar dispune pur și simplu de posibilitatea de a adăuga la prețul convenit un supliment corespunzător taxei care trebuie percepută asupra operațiunii și de a o solicita cumpărătorului bunului, ni se pare îndoielnic. Atât în temeiul articolului 90 din Directiva TVA, cât și în temeiul jurisprudenței Curții, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este, în definitiv, contrapartida primită efectiv în acest scop de persoana impozabilă(58).

101. Dacă, ulterior, în urma unei ajustări contractuale, cuantumul contrapartidei (și anume, al prețului) se modifică, articolul 90 din Directiva TVA permite în acest caz o ajustare care, astfel cum Curtea a arătat deja, poate conduce atât la o datorie fiscală mai mică, cât și, ulterior, la una mai mare (ceea ce rezultă deja din articolul 73 din Directiva TVA)(59). Simpla posibilitate de a recupera ceva nu înseamnă însă că destinatarul prestației dispune efectiv de cuantumul recuperării. Însă, în speță, acest aspect poate fi, în definitiv, lăsat nesoluționat, întrucât, în acest caz, expirarea termenului de prescripție în materie civilă face imposibilă o astfel de recuperare.

102. Prin urmare, este cert că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA vizează TVA-ul datorat de prestator și că din articolele 73, 78 și 90 din Directiva TVA rezultă că fiecare sumă primită în mod efectiv include TVA-ul prevăzut de lege. Acesta este o problemă diferită de întrebarea la care s-a

r?spuns mai sus (punctul B), referitoare la aspectul dac? acest TVA intrinsec a fost de asemenea repercutat asupra cocontractantului, astfel încât acesta din urm? are dreptul la deducerea taxei achitate în amonte.

3. **TVA?ul datorat în mod abstract sau în mod concret de prestatorul serviciilor?**

103. În această privin??, r?mâne s? se stabileasc? „numai” dac?, dincolo de caracterul necesar al unei facturi, no?iunea de TVA datorat de prestator vizeaz? TVA?ul datorat în mod concret. Nu aceasta ar fi situa?ia în spe??, întrucât, ca urmare a prescrip?iei fiscale intervenite între timp, s?a dovedit c? TVA?ul datorat de fapt (cel pu?in în temeiul dreptului Uniunii) nu mai poate fi perceput.

104. Altfel, no?iunea de TVA datorat ar putea viza de asemenea în mod abstract TVA?ul datorat în mod normal (cel pu?in în temeiul dreptului Uniunii). În acest din urm? caz, în Regatul Unit, la o cot? de impozitare de 20 %, acesta ar trebui calculat înmul?ind 20/120 cu pre?ul primit.

105. În această privin??, din jurispruden?a Cur?ii reiese în mod clar ?i univoc c? deducerea TVA?ului achitat în amonte de destinatarul presta?iei este independent? de tratamentul concret ?i de exigibilitatea taxei de la prestator. În această privin??, Curtea a statuat în mod constant c? faptul c? TVA?ul datorat pentru vânz?rile din amonte sau din aval ale bunurilor în cauz? a fost pl?tit efectiv c?tre trezoreria statului nu are inciden?? asupra dreptului de deducere al persoanei impozabile. Astfel, TVA?ul este perceput asupra fiec?rei opera?iuni de produc?ie sau de distribu?ie, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct diferitele elemente constitutive ale pre?ului(60).

106. Această jurispruden?? arat? c? deducerea concret? a TVA?ului achitat în amonte de destinatarul presta?iei este independent? de datoria fiscal? concret? a prestatorului. Prin urmare, aspectul dac? acesta din urm? ar fi putut sau nu ar fi putut s? se opun?, în spe??, unei impozit?ri *a posteriori* este de asemenea irelevant [întrebarea 4 litera a)].

107. Dac? aceasta este situa?ia, no?iunea TVA?ului datorat de prestator, care a fost repercutat asupra destinatarului presta?iei prin intermediul pre?ului ?i pe care acesta îl poate neutraliza prin intermediul deducerii, poate, în principiu, fi interpretat? de asemenea în mod abstract. Acesta este, a?adar, TVA?ul datorat în efectiv (în abstract). Această concluzie nu este afectat? nici de eroarea comun? a p?r?ilor la contract (inclusiv de eroarea administra?iei fiscale), nici de faptul c?, pentru motive de ordin juridic ?i practic, administra?ia fiscal? a renun?at sau ar fi trebuit s? renun?e la o impunere *a posteriori* a taxei, iar între timp a intervenit o prescrip?ie a datoriei fiscale a prestatorului.

4. **Concluzie**

108. Rezult? c? no?iunea „TVA?ului datorat sau achitat”, prev?zut? la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, vizeaz?, teoretic, TVA?ul datorat în mod abstract ?i în cuantumul corect de prestator, care este deja inclus în pre?ul primit efectiv.

109. În practic?, acest lucru este, îns?, relevant pentru destinatarul presta?iei numai atunci când prime?te o factur? corespunz?toare cu o men?iune privind TVA?ul, care demonstreaz? repercutarea acestei taxe asupra destinatarului presta?iei. Or, în cazul unei erori comune, o astfel de factur? va fi emis? de prestator numai în cazul în care fie trebuie s? suporte singur riscul unei aprecieri corecte în temeiul dreptului privind TVA?ul, fie în cazul în care destinatarul presta?iei pl?te?te *a posteriori* TVA?ul care nu fusese înc? repercutat ca urmare a erorii comune, pre?ul fiind ajustat în consecin??.

VI. Concluzie

110. Așadar, propunem Curții să răspundă la întrebările formulate cu titlu preliminar de Supreme Court of the United Kingdom (Curtea Supremă a Regatului Unit) după cum urmează:

- 1) „TVA-ul datorat sau achitat”, prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, vizează TVA-ul efectiv datorat sau achitat de întreprinderea prestatoare statului membru.
 - 2) Din articolele 73 și 78 din Directiva TVA, interpretate în lumina articolului 90 din Directiva TVA, rezultatul bazei de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este contrapartida primită în mod real în acest scop de persoana impozabilă, în care TVA-ul este deja inclus.
 - 3) Cu toate acestea, dreptul de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA este supus condiției privind executarea prestației și celei privind deținerea unei facturi [articolul 178 litera (a) din Directiva TVA] care să documenteze repercutarea TVA-ului. În schimb, o deducere a taxei achitate în amonte față de deținerea unei facturi care să menționeze în mod distinct TVA-ul nu este posibilă.
 - 4) În lipsa unei astfel de facturi, destinatarul prestației care nu a încercat să obțină, în termenul de prescripție prevăzut de dreptul civil, o factură corespunzătoare cu o mențiune distinctă a TVA-ului nu poate invoca un drept de deducere față de administrația fiscală.
 - 5) Întrucât deducerea TVA-ului achitat în amonte de destinatarul prestației este independentă de impozitarea concretă a prestatorului, este irelevant dacă prestatorul s-a putut opune cu succes propriei impozități.
- 1 Limba originală: germană.
 - 2 Hotărârea din 21 noiembrie 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).
 - 3 A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjment (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 63).
 - 4 Acest caz este strâns legat de problema ridicată în procedura Wilo Salmson France (C-80/20), referitoare la funcția unei facturi care menționează separat TVA-ul pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte de destinatarul prestației/destinatarul facturii. A se vedea în acest sens de asemenea concluziile noastre prezentate în cauza Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).
 - 5 Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1) în versiunea aplicabilă anilor în litigiu (2007-martie 2010), astfel cum a fost modificată ultima dată prin Directiva 2010/23/UE a Consiliului din 16 martie 2010 (JO 2010, L 72, p. 1). În ceea ce privește anul în litigiu 2006, se aplică încă dispoziția precedentă, Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), ale cărei norme erau, însă – în măsura în care este relevant în speță – în principiu, identice din punctul de vedere al conținutului.
 - 6 A se vedea Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21), și Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25).

- 7 Hotărârea din 21 martie 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).
- 8 Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).
- 9 Hotărârea din 21 noiembrie 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 10 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).
- 11 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).
- 12 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 – facturi) (C-371/19, nepublicat?, EU:C:2020:936, punctul 81), Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 13 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 Dzelscešs (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 69), Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulic și Plavošin (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).
- 14 A se vedea de asemenea Concluziile prezentate de avocatul general Campos Sánchez-Bordona în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 60).
- 15 În Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 43), Curtea menționează un principiu de interpretare.
- 16 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).
- 17 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).
- 18 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punctul 59 și următoarele) și în cauza Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punctul 44 și următoarele).

- 19 A se vedea de asemenea Concluziile prezentate de avocatul general Campos Sánchez-Bordona în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 64).
- 20 Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 35).
- 21 Contrar a ceea ce consideră reclamanta, articolul 203 din Directiva TVA nu este o simplă „normă referitoare la fraudă”, ci asigură de asemenea paralelismul dintre deducerea TVA-ului achitat în amonte *prin intermediul* unei facturi și datoria fiscală *aferentă* unei facturi.
- 22 Hotărârea din 21 martie 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).
- 23 Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).
- 24 Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 49 și 50).
- 25 Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 42 și 43).
- 26 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).
- 27 Hotărârea din 21 noiembrie 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 28 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punctul 70 și următoarele).
- 29 Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 44 „a prezenta probe obiective”, punctul 45 „probe”, punctul 47 „proba” și punctul 48 „să furnizeze proba”).
- 30 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).
- 31 Hotărârea din 21 noiembrie 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 32 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).
- 33 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).
- 34 Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 37).
- 35 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 35).
- 36 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 al?ii (C?271/12, EU:C:2013:297).

37 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, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punctele 41 și 42 și jurispruden?a citat?).

38 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, punctele 58), Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépít? (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).

39 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. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, punctul 43), îns? cu privire la mecanismul tax?rii inverse, și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punctul 42), inclusiv în cazul unui mecanism de taxare invers?.

40 Astfel, o clarificare explicit? se reg?se?te în special în Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punctul 39 și urm?toarele). 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 factur? a c?rei posesie nu era contestat?, dar ale c?rei men?iuni erau par?ial imprecise. și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punctul 45) evoc? de?inerea unei facturi ini?iale.

41 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 [„de?inerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din aceeași directiv?”]). O concluzie similar? reiese și din Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punctul 42), și din Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punctul 47).

42 Astfel pare s? considere și Curtea de Justi?ie (Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépít?, C?392/09, EU:C:2010:569, punctul 45), atunci când men?ioneaz? c? trebuie s? se considere c? articolul 178 din Directiva TVA se opune impunerii unor formalit??i suplimentare. În acest caz, articolul 178 din Directiva TVA nu poate constitui, în sine, o simpl? 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), precizeaz? c?, doar dup? de?inerea facturii din care rezult? sarcina TVA?ului, sunt îndeplinite condi?iile materiale și de form? necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului.

- 43 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 43).
- 44 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 40 și următoarele).
- 45 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).
- 46 A se vedea, pentru comparație, Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 43), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 44), și Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 34).
- 47 A se vedea în acest sens de asemenea hotărârile pronunțate de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) la 12 martie 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, punctul 23, la 22 ianuarie 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, punctul 17, și la 20 octombrie 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, punctul 19.
- 48 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punctele 93 și 94).
- 49 În ceea ce privește criteriul „TVA-ului menționat în mod distinct”, acest lucru reiese deja din Hotărârile 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 – Industrie de Recyclagens (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).
- 50 Aceasta include, de exemplu, Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 43), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 44), și Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 34).
- 51 Aspect 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 60 și următoarele de mai sus), întrucât prestatorul nu o datorează și nici nu trebuie să o repercuteze.
- 52 Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 18), Hotărârea din 29 februarie 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 17), și Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctele 23 și 24), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, punctele 16 și 26).
- 53 Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulic și Plavojin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33), Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 și C-129/11, EU:C:2012:248, punctul 43), și Hotărârea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punctul 13).

54 Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavovici (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).

55 Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavovici (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 35).

56 Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavovici (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 36), Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 und C-129/11, EU:C:2012:248, punctul 44), Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 15), și Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 24).

57 Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavovici (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 37).

58 A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavovici (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33), Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 și C-129/11, EU:C:2012:248, punctul 43), și Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 15).

59 A se vedea Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 27), și Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul 63 și următoarele).

60 Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 28), Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 40), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 54), precum și Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, punctul 26).