

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL ATHANASIOS RANTOS

prezentate la 12 mai 2022(1)

Cauza C-235/21

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d.o.o.

împotriva

Republika Slovenija

[cerere de decizie preliminară formulată de Vrhovno sodišče (Curtea Supremă, Slovenia)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 203 – Preluare de leasing (sale and lease back) – Articolul 226 – Mențiuni care trebuie să figureze în mod obligatoriu pe factură – Posibilitate de a asimila un contract scris unei facturi”

I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește interpretarea articolului 203 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(2).

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Raiffeisen leasing, d.o.o. (denumit în continuare „Raiffeisen”), pe de o parte, și Republika Slovenija (Republica Slovenia), reprezentată de Ministrstvo za finance (Ministerul de Finanțe, Slovenia), pe de altă parte, în legătură cu impunerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate în temeiul unui contract de leasing financiar, calificat drept „factură” în sensul articolului 203 din Directiva TVA ca urmare a faptului că acesta din urmă includea valoarea TVA-ului.

3. În pofida configurației factuale specifice referitoare la metoda de punere în aplicare a unei operațiuni de „preluare de leasing” (*sale and lease back*)(3), prezenta cauză privește o chestiune relativ simplă. Dacă și în ce condiții un contract scris încheiat între două părți contractante, cum ar fi un contract de leasing privind un bun imobil în care este indicată valoarea TVA-ului, poate fi considerat ca atare o „factură”, în sensul Directivei TVA, care dă naștere, pe de o parte, unei obligații de a plăti TVA-ul în sarcina emitentului acestei facturi și, pe de altă parte, unui drept de care beneficiază destinatarul facturii respective de deducere a TVA-ului achitat în amonte?

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Considerentul (46) al Directivei TVA enunță:

„Utilizarea facturării electronice este necesar să permită autorităților fiscale să își desfășoare activitățile de monitorizare. Este necesar, prin urmare, pentru a asigura funcționarea corespunzătoare a pieței interne, elaborarea unei liste, armonizate la nivel comunitar, cu detaliile care se menționează pe facturi [...]”.

5. Articolul 203 din această directivă prevede că „TVA este datorat de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

6. În cadrul capitolului 3, intitulat „Facturare”, care face parte din titlul XI din directiva menționată, figurează secțiunea 2, intitulată „Noțiunea de factură”, care cuprinde articolele 218 și 219, secțiunea 3, intitulată „Emiterea facturilor”, care cuprindea, la data situației de fapt din litigiul principal, articolele 220-225, precum și secțiunea 4, intitulată „Conținutul facturilor”, care cuprindea articolele 226-231.

7. Articolul 218 din aceeași directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, statele membre acceptă documentele sau mesajele pe suport de hârtie sau în format electronic ca facturi, în cazul în care îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul capitol.”

8. Articolul 219 din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

9. Potrivit articolului 226 punctele (7) și (9) din această directivă:

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

[...]

(7) data la care s-a efectuat sau încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii sau data la care s-a efectuat plata avansului prevăzut la punctele 4 și 5 din articolul 220, în măsura în care se poate determina respectiva dată, iar aceasta diferă de data emiterii facturii;

[...]

(9) cota TVA aplicată.”

B. Dreptul sloven

10. Potrivit articolului 67 alineatul 1 din Zakon o davku na dodano vrednost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDV-1”):

„Pentru a-și exercita dreptul la deducerea TVA-ului, o persoană impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru deducerile în temeiul articolului 63 alineatul (1) litera a) din prezenta lege în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu articolele 80.a-84.q din prezenta lege;

[...]

11. Articolul 76 din ZDDV-1 prevede:

„1. Este obligată la plata TVA-ului:

[...]

9) orice persoană care menționează TVA-ul pe factură.

[...]

III. Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

12. RED d.o.o. (denumită în continuare „RED”), era proprietara unui teren pe care se află un imobil în Rožna Dolina, în orașul Ljubljana (Slovenia) (denumit în continuare, împreună, „bunul în discuție”).

13. Pentru a asigura finanțarea unei noi construcții pe acest teren, RED a încheiat cu Raiffeisen o operațiune de preluare de leasing (*sale and lease back*), care s-a desfășurat în două etape.

14. Printr-un prim contract din 19 noiembrie 2007, aceste societăți s-au angajat, pe de o parte, Raiffeisen să cumpere bunul în discuție de la RED și, pe de altă parte, RED, să plătească Raiffeisen ratele de leasing până la rambursarea completă a unei sume egale cu valoarea terenului și a clădirii nou construite (respectiv o sumă totală de 1 294 786,56 euro) (denumit în continuare „contractul de leasing financiar”). Deși acest contract arăta că valoarea TVA-ului se ridică la 110 056,86 de euro, Raiffeisen nu a furnizat RED nicio factură specifică. În plus, TVA-ul menționat nu a fost nici declarat, nici plătit de Raiffeisen. Pe baza acestui contract, RED a invocat un drept de deducere a TVA-ului, apreciind că contractul respectiv constituia o factură, în sensul articolului 203 din Directiva TVA, motiv pentru care l-a inclus în declarația sa de TVA.

15. Printr-un al doilea contract din 22 noiembrie 2007, RED și Raiffeisen au încheiat un contract de vânzare a bunului în discuție, în care au fost indicate prețul de vânzare și TVA-ul. RED a emis o factură cu TVA către Raiffeisen. În urma încheierii și în temeiul acestui contract, Raiffeisen a invocat dreptul la deducerea TVA-ului.

16. La 21 octombrie 2011, Raiffeisen și RED au reziliat de comun acord contractul de leasing financiar, deoarece RED nu și-a îndeplinit obligațiile prevăzute în acest contract în termenul stabilit. Ulterior, Raiffeisen a vândut bunul în discuție unui alt cumpărător la un preț care include TVA.

17. La 25 iulie 2014, în cadrul unei proceduri de inspecție fiscală, RED a fost înțeles cu privire la o decizie definitivă a Finanțelor naționale ale Republicii Slovenie (Administrația Fiscală a Republicii Slovenia, denumită în continuare „FURS”), prin care i se refuza dreptul la deducerea TVA-ului(4).

18. În consecință, Raiffeisen a obținut dreptul de a regulariza TVA-ul facturat în cadrul contractului de leasing financiar, deoarece decizia FURS a exclus riscul de pierdere a veniturilor fiscale.

19. Totuși, în pofida acestei regularizări, FURS a obligat Raiffeisen, printre altele(5), la plata de dobânzi la datoria fiscală în cuantum de 50 571,88 euro, pentru motivul că, în cadrul procedurii de inspecție fiscală, s-a constatat că Raiffeisen nu a plătit TVA-ul datorat în temeiul contractului de leasing financiar pentru perioada cuprinsă între 3 ianuarie 2008 și 25 iulie 2014. Mai precis, FURS a apreciat că, întrucât contractul de leasing financiar indica valoarea cu o trimitere expresă la TVA, acesta trebuia calificat drept „factură” în sensul articolului 76 alineatul 1 punctul 9 din ZDDV-1 (dispoziția de transpunere a articolului 203 din Directiva TVA), și că obligația Raiffeisen de a plăti TVA-ul trebuia considerată ca fiind nescutită la momentul încheierii acestuia. Astfel, pe baza documentului respectiv, RED putea invoca dreptul la deducerea TVA-ului.

20. Raiffeisen a contestat decizia FURS prin depunerea succesivă a unei cereri de atac administrativ la Ministerul de Finanțe și apoi a unei acțiuni la Upravno sodišče (Tribunalul Administrativ, Slovenia). Aceste două cereri de atac au fost respinse. Raiffeisen a formulat ulterior recurs în fața instanței de trimitere, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă, Slovenia).

21. În susținerea acțiunii sale, Raiffeisen invocă, printre altele, faptul că contractul de leasing financiar nu putea fi calificat drept „factură” în sensul Directivei TVA, întrucât acesta nu includea toate elementele esențiale ale unei facturi (și anume cota de TVA aplicată sau data livrării bunului). Prin urmare, potrivit Raiffeisen, lipseau cerințele formale care să permită RED să invoce dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte, astfel încât nu exista riscul de pierdere a resurselor fiscale.

22. Instanța de trimitere amintește că, astfel cum reiese din jurisprudența Curții, obligația de a plăti TVA-ul ca urmare a întocmirii unei facturi care menționează TVA-ul ar putea lua naștere chiar dacă factura nu conține anumite date a căror menționare este impusă de Directiva TVA, în special în cazul în care locul prestării serviciului furnizat nu este indicat(6). Această interpretare ar fi confirmată atât de modul de redactare a articolului 203 din Directiva TVA, cât și de obiectivul urmărit de directiva menționată, și anume prevenirea riscului de pierdere a veniturilor fiscale.

23. În aceste condiții, instanța respectivă susține că un contract, ca operațiune care intră sub incidența dreptului obligațiilor, se poate distinge de o factură și constitui numai temeiul juridic al operațiunii supuse TVA-ului, având în vedere că factura trebuie să fie în orice caz întocmită în momentul survenirii faptului generator al obligației de a plăti TVA-ul (și anume atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile)(7).

24. Prin urmare, această instanță urmărește să afle dacă un contract poate fi considerat factură, în sensul articolului 203 din Directiva TVA, numai atunci când din acesta reiese în mod obiectiv intenția, clar exprimată de părți, de a asimila contractul respectiv cu o factură referitoare la o anumită operațiune, un asemenea contract putând da naștere astfel în mod rezonabil în percepția cumpărătorului convingerii că poate deduce, pe baza sa, TVA-ul achitat în amonte.

25. În aceste condiții, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Un contract scris poate fi considerat factură în sensul articolului 203 din Directiva TVA numai dacă conține toate indicațiile prevăzute pentru o factură în capitolul 3 („Facturare”) [din titlul XI] din [această directivă]?”

2) Sau, în caz de răspuns negativ, care sunt indicațiile sau circumstanțele în temeiul cărora, în orice caz, un contract scris poate fi considerat (?) factură care dă naștere obligației de a plăti TVA-ul în sensul articolului 203 din Directiva TVA?

3) Sau, mai concret, un contract scris încheiat între două persoane plătitoare de TVA și având drept obiect o livrare de bunuri sau o prestare de servicii poate fi considerat factură, în sensul articolului 203 din Directiva TVA, dacă din acesta reiese voința expresă și care poate fi constatat în mod obiectiv a vânzătorului sau a prestatorului de servicii, în calitate de parte contractantă, de a fi vorba despre o factură referitoare la o operațiune specifică, ce poate da naștere în percepția cumpărătorului prezumției rezonabile că va putea deduce, pe baza sa, TVA-ul achitat în amonte?”

26. Raiffeisen, guvernul sloven și Comisia au depus observații scrise.

IV. Analiză

27. Prin intermediul celor trei întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un contract (scris) de leasing financiar încheiat între două persoane plătitoare de TVA și a cărui încheiere nu a fost urmată de emiterea unei facturi de TVA poate fi considerat „factură” în sensul acestei dispoziții, astfel încât să poată da naștere pentru vânzător (locatorul) unei obligații de plată a TVA-ului, iar pentru cumpărător (locatarul) posibilității de a deduce TVA-ul achitat în amonte.

28. În cazul unui răspuns afirmativ, instanța de trimitere urmărește să afle, pe de o parte, ce mențiuni trebuie să conțină acest contract în mod obligatoriu pentru a fi considerat o asemenea factură, având în vedere în special mențiunile prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA și, pe de altă parte, dacă este relevant să se examineze dacă din contractul respectiv reiese în mod obiectiv voința vânzătorului unui bun sau a prestatorului de servicii ca parte contractantă (locatorul) de a fi vorba despre o factură care poate da naștere în percepția cumpărătorului (locatarul) convingerii că va putea, pe baza aceluiași contract, să deducă TVA-ul achitat în amonte.

29. Raiffeisen arată că un contract de leasing financiar, precum cel în discuție în litigiul principal, poate fi considerat o factură în sensul articolului 203 din Directiva TVA numai dacă conține o dispoziție expresă în acest sens și dacă sunt îndeplinite toate elementele prevăzute de capitolul 3 („Facturarea”) din titlul XI din Directiva TVA. Dimpotrivă, guvernul sloven arată că un asemenea contract scris poate fi asimilat unei facturi, chiar dacă nu conține toate datele prevăzute de acest capitol, dacă în contractul respectiv sunt indicate locatorul și locatarul contractului de leasing, descrierea operațiunii, valoarea livrării bunului sau a prestării serviciului și valoarea TVA-ului care trebuie plătit de locatar, și din acesta reiese în mod obiectiv voința expresă a locatorului, în calitate de parte contractantă de a fi vorba despre o factură care poate da naștere în percepția locatarului convingerii că poate deduce, pe baza sa, taxa achitată în amonte și reiese fie dintr-o clauză contractuală expresă, fie din alte dispoziții contractuale sau chiar din împrejurări ale operațiunii că emiterea unei facturi ca document special nu era prevăzută(8).

A. Cu privire la noțiunea de „factură”

30. De la bun început, trebuie amintit că articolul 218 din Directiva TVA prevede că „[î]n sensul [acestei directive], statele membre acceptă documentele sau mesajele pe suport de hârtie sau în format electronic ca facturi, în cazul în care îndeplinesc condițiile stabilite în [capitolul 3 din titlul XI din [directiva menționată]]. În plus, articolul 219 din aceeași directivă asimilează unei facturi „[o]rice document sau mesaj ce modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc”.

31. Rezultă că, pe baza acestor documente, pentru ca un document să fie considerat factură, nu este important să aibă o formă specifică sau ca termenul „factură” să fie menționat în acesta într-un fel sau altul, având în vedere că o factură poate să constea și în mai multe documente(9). Prin urmare, niciun element nu se opune să se considere că un contract de leasing financiar, precum cel în discuție în litigiul principal, poate constitui o factură, sub rezerva îndeplinirii condițiilor prevăzute în capitolul 3 din titlul XI din Directiva TVA.

32. În această privință, pe de o parte, în ceea ce privește normele referitoare la emiterea facturilor, articolul 220 punctul (1) din Directiva TVA prevede că o factură trebuie emisă, printre altele, pentru orice livrare de bunuri sau prestare de servicii pe care o persoană impozabilă o efectuează către o altă persoană impozabilă(10).

33. Pe de altă parte, în ceea ce privește normele privind conținutul facturilor, acesta este reglementat de dispozițiile secțiunii 4 din capitolul 3 menționat, care cuprindea, la data situației de fapt în discuție, articolele 226-231. Mai exact, articolul 226 din Directiva TVA prevede că, fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de această directivă, este necesar să se menționeze doar detaliile citate de această dispoziție în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221(11) (denumite în continuare „mențiunile obligatorii”).

34. S-ar putea deduce din formularea dispozițiilor citate anterior că numai documentele care conțin mențiunile obligatorii pot servi drept facturi în scopuri de TVA. Astfel, cu titlu de exemplu, Curtea a precizat că statelor membre nu le este permis să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de respectarea unor condiții privind conținutul facturilor, care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile Directivei TVA(12). Prin urmare, aceste mențiuni obligatorii sunt stabilite în mod imperativ și exhaustiv de articolul 226 din această directivă(13).

35. Cu toate acestea, o asemenea abordare, în pofida avantajului pe care îl prezintă în ceea ce privește securitatea juridică și coerența, ar risca, în anumite situații, să nu țină seama de rolul principal pe care Directiva TVA îl acordă „facturilor”. Astfel, după cum reiese din considerentul (46) al acestei directive, facturile sunt întocmite în special „să permită autorităților fiscale să desfășoare activitățile de monitorizare”. În această privință, Curtea a precizat că obiectivul detaliilor care trebuie menționate în mod obligatoriu pe o factură este acela de a permite administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și, eventual, existența dreptului de deducere a TVA-ului(14). Pe de altă parte, pentru a fi posibil acest tip de control, persoanele impozabile trebuie, în temeiul articolului 244 din directiva menționată, să stocheze toate facturile pe care le-au primit, precum și copiile tuturor facturilor pe care le-au emis.

36. Prin urmare, în lumina obiectivului de facilitare a autorităților fiscale de a efectua un control fiscal cu privire la plata taxei datorate și, dacă este cazul, la existența dreptului la deducerea TVA-ului, trebuie să se analizeze dacă un contract de leasing financiar, precum cel în discuție în litigiul principal, poate fi considerat „factură” în temeiul articolului 203 din Directiva TVA(15).

B. Factura ca dovadă a plății taxei datorate în conformitate cu articolul 203 din Directiva

TVA

37. O factur? trebuie s? poat? confirma c? TVA?ul a fost pl?tit în mod corect. Or, în spe??, pentru a aprecia dac? un contract precum cel în discu?ie în litigiul principal permite o asemenea verificare, este necesar s? se examineze con?inutul articolului 203 din Directiva TVA, în temeiul c?ruia FURS a apreciat c? Raiffeisen ar fi trebuit s? pl?teasc? TVA?ul.
38. Potrivit unei interpret?ri literale, conform articolului 203 din Directiva TVA, TVA?ul este datorat de orice persoan? ce men?ioneaz? taxa respectiv? pe o factur?. În aceast? privin??, Curtea a precizat c? TVA?ul men?ionat pe o factur? este datorat de emitentul acestei facturi, inclusiv în lipsa oric?rei opera?iuni impozabile reale(16).
39. Astfel, obliga?ia de a pl?ti TVA?ul în temeiul articolului 203 din Directiva TVA este independent? de obliga?ia de a pl?ti TVA?ul în cauz? ca urmare a unei opera?iuni supuse TVA în sensul articolului 2 din aceast? directiv?. Într?adev?r, în mod contrar situa?iei unei datorii fiscale n?scute eventual ca urmare a unei opera?iuni supuse TVA?ului, Curtea a statuat c? datoria fiscal? prev?zut? la articolul 203 din directiva men?ionat? este datorat? exclusiv ca urmare a men?ionarii TVA?ului pe factur?, f?r? s? fie a?adar relevant, în ceea ce prive?te na?terea acestei datorii, locul prest?rii serviciilor aflate la originea unei facturi(17), element care este totu?i prev?zut în mod expres la articolul 226 din aceea?i directiv?, ca men?iune obligatorie pe o factur?.
40. În aceea?i ordine de idei, în cadrul unei interpret?ri sistematice a Directivei TVA, constat?m c?, de?i articolul 203 din Directiva TVA se refer? la o „factur?”, spre deosebire de articolul 178 litera (a) din directiv?, care se refer? la modalit?ile de exercitare a dreptului la deducerea TVA?ului în cazul livr?rilor de bunuri sau al prest?rilor de servicii, articolul 203 men?ionat nu prevede în mod expres c? aceast? factur? trebuie s? îndeplineasc? toate condi?iile prev?zute la articolele 220-236, precum ?i la articolele 238, 239 ?i 240. Pe de alt? parte, dac? aceste cerin?e de form? referitoare la facturare ar fi relevante, autorul facturii ar putea eluda cu u?urin?? obliga?ia de plat? a TVA?ului prin simpla omisiune de a include în factura respectiv? una dintre men?iunile prev?zute la articolul 226 din Directiva TVA.
41. Într?adev?r, Curtea a statuat c? aceast? dispozi?ie urm?re?te eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere prev?zut de aceast? directiv?(18). De?i exercitarea acestui drept de deducere este limitat? numai la taxele aferente unei opera?iuni supuse TVA?ului, riscul de pierdere a unor venituri fiscale nu este, în principiu, eliminat complet cât? vreme destinatarul unei facturi în care se men?ioneaz? în mod gre?it TVA?ul are înc? posibilitatea s? utilizeze aceast? factur? pentru a invoca dreptul de deducere, în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA(19). În aceast? privin??, amintim c?, în conformitate cu articolul 178 din directiva men?ionat?, pentru exercitarea dreptului de deducere prev?zut la articolul 168 litera (a) din directiva amintit? în ceea ce prive?te livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii, persoana impozabil? are obliga?ia de a de?ine o factur? conform? cu dispozi?iile relevante din Directiva TVA(20). Prin urmare, riscul de pierdere a unor venituri fiscale s?ar putea datora faptului c? destinatarul unei facturi care îndepline?te toate condi?iile de form? prev?zute de aceast? directiv? invoc? un drept de deducere a TVA?ului achitat în amonte, în condi?iile în care TVA?ul i?a fost facturat în mod necorespunz?tor, opera?iunea în discu?ie nefiind supus? TVA?ului.
42. În aceast? privin??, amintim c? Curtea a precizat de asemenea c?, în conformitate cu principiul neutralit?ii TVA?ului, dac? o tax? este facturat? f?r? s? fie datorat?, aceasta trebuie s? poat? fi corectat?, în cazul în care emitentul facturii demonstreaz? buna sa credin?? sau atunci când acesta, în timp util, a eliminat riscul de pierdere a unor venituri fiscale care ar fi putut surveni ca urmare a dreptului de deducere(21).

43. În spe??, în lumina considera?iilor care preced?, trebuie s? se constate c?, dac? contractul de leasing financiar ar fi considerat „factur?” în sensul articolului 203 din Directiva TVA, Raiffeisen ar fi trebuit într?adev?r s? plăteasc? întreaga sum? de TVA datorat? în temeiul contractului de leasing, ?i anume suma de 110 056,86 euro, la momentul încheierii contractului respectiv. Numai în acest fel ar fi fost eliminat riscul de pierdere a veniturilor fiscale – care este obiectivul urm?rit de dispozi?ia men?ionat? –, întrucât nu ar putea apărea o astfel de pierdere ca urmare a faptului c? RED ?i?a invocat dreptul de deducere. În plus, faptul c? aceste dou? păr?i au decis s? rezilieze contractul de leasing financiar aproape patru ani mai târziu ar fi justificat o cerere de corectare a TVA?ului pentru a primi o rambursare pe baza unui calcul *pro rata temporis*.

44. Având în vedere cele ce preced?, subliniem, pe de o parte, în ceea ce prive?te posibilitatea autorit??ilor fiscale de a verifica dac? TVA?ul a fost plătit în mod corect în temeiul articolului 203 din Directiva TVA, c? documentul care serve?te drept factur? trebuie s? poată confirma valoarea exact? a TVA?ului pe care emitentul acestui document a facturat?o destinatarului documentului respectiv, indiferent de faptul c? emitentul acestui document nu a declarat ?i nici nu a plătit TVA?ul în cauz?.

45. Pe de alt? parte, din jurispruden?a citat? la punctul 41 din prezentele concluzii reiese printre altele c? ra?iunea de a fi a articolului 203 din Directiva TVA este legat? în mod intrinsec de riscul de pierdere a veniturilor fiscale care rezult? din exercitarea dreptului de deducere. Prin urmare, ?i în acest temei trebuie examinate cerin?ele de fond ale documentului care serve?te drept factur? din punctul de vedere al verific?rii existen?ei dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte.

C. Factura ca dovad? a existen?ei dreptului de deducere a TVA?ului achitat în amonte

46. În ceea ce prive?te dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA?ul pe care îl datorează TVA?ul datorat sau achitat pentru bunurile achizi?ionate ?i serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului instituit prin legisla?ia Uniunii(22).

47. Curtea a statuat în mod repetat c? dreptul de deducere a TVA?ului prev?zut la articolul 167 ?i urm?toarele din Directiva 2006/112 face parte integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat. El se exercit? imediat pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor efectuate în amonte(23).

48. Regimul deducerilor urm?re?te s? degreveze în întregime întreprinz?torul de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor sale economice. Sistemul comun al TVA?ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie, în principiu, ele însele supuse TVA?ului(24).

49. În această privin??, trebuie făcut? o distinc?ie între condi?iile de form? ?i cele de fond referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului.

50. În ceea ce prive?te condi?iile de form? privind exercitarea dreptului men?ionat, din textul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA reiese c? exercitarea acestuia este condi?ionat? de de?inerea unei facturi emise printre altele în conformitate cu articolele 220-236 ?i cu articolele 238, 239 ?i 240 din această directiv?.

51. În ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere a TVA-ului, rezultă în special din textul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA că bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat trebuie să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și că, în amonte, aceste bunuri sau aceste servicii trebuie să fie furnizate de o altă persoană impozabilă(25).

52. Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile(26).

53. 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(27).

54. Având în vedere aceste considerații, Curtea a statuat că administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește unele dintre condițiile impuse de articolul 226 din Directiva TVA în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept(28). Astfel, Curtea a soluționat aspectul dacă, pe de o parte, facturile care conțin doar mențiunile „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” sau „servicii juridice prestate până în prezent” erau conforme cerințelor prevăzute la articolul 226 punctele (6) și (7) din această directivă, și, pe de altă parte, dacă autoritățile fiscale naționale aveau dreptul să refuze dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că aceste cerințe nu erau îndeplinite, în condițiile în care aceste autorități dispuneau de toate informațiile necesare pentru a verifica dacă erau îndeplinite condițiile de fond referitoare la exercitarea acestui drept(29). Astfel, Curtea a declarat că articolul 178 litera (a) din directiva menționată se opune posibilității ca autoritățile fiscale naționale să refuze dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că persoana impozabilă deține o factură care nu îndeplinește condițiile impuse de articolul 226 din aceeași directivă, în condițiile în care aceste autorități dispun de toate informațiile necesare pentru a verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de fond referitoare la exercitarea acestui drept(30). În această privință, administrația fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși. Ea trebuie să țină cont și de informațiile complementare furnizate de persoana impozabilă.

55. În același sens, Curtea a statuat de asemenea că articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul (1) și articolul 226 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale în temeiul căreia autoritățile naționale refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere din valoarea TVA-ului pe care îl datorează a valorii taxei datorate sau plătite pentru serviciile care i-au fost furnizate, pentru motivul că factura inițială, aflată în posesia sa la momentul deducerii, includea o dată de finalizare a prestării de servicii eronată și nu exista o numerotare continuă a facturii rectificate ulterior și a notei de credit de anulare a facturii inițiale, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile de fond ale deducerii și, înainte de adoptarea deciziei de către autoritatea în cauză, persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factură rectificată, indicând data exactă la care a fost finalizată prestarea de servicii respectivă, chiar dacă nu există o numerotare continuă a acestei facturi și a notei de credit de anulare a facturii inițiale(31).

56. Prin urmare, în cauza principală, revine instanței de trimitere sarcina de a ține seama de toate informațiile cuprinse în contractul de leasing financiar în discuție pentru a verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului RED de deducere a TVA-ului. În acest context, trebuie să se sublinieze că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept. Autoritățile

fiscale pot solicita, a?adar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consider? necesare pentru a aprecia dac? trebuie sau nu trebuie s? acorde deducerea solicitat?(32).

57. În spe??, potrivit Raiffeisen, contractul de leasing financiar nu putea fi calificat drept „factur?”, deoarece documentul nu cuprindea cota de TVA aplicat? ?i data livr?rii bunurilor, ambele men?iuni prev?zute în mod expres la articolul 226 din Directiva TVA. Deducem c? toate celelalte men?iuni obligatorii erau a?adar incluse în contractul de leasing financiar ?i nu necesit? nicio analiz?.

58. Pe de o parte, în ceea ce prive?te cota de TVA aplicat?, este vorba în mod cert despre un element important al facturii, prev?zut la articolul 226 punctul (9) din Directiva TVA. Cu toate acestea, în m?sura în care p?r?ile din litigiul principal nu contest? c? valoarea total? a TVA?ului de plat?, prev?zut? la articolul 226 punctul (10) din aceast? directiv?, era inclus? în contractul de leasing financiar, revine instan?ei de trimitere sarcina de a verifica dac? aceast? cot? de TVA ar fi putut fi u?or dedus? din calculul efectuat pentru a ob?ine valoarea total? a TVA?ului sau dintr?o clauz? a contractului în discu?ie care face trimitere la cadrul normativ aplicabil în care figureaz? cota de TVA aplicat?.

59. Pe de alt? parte, în ceea ce prive?te data livr?rii bunului, se aminte?te c? articolul 226 punctul (7) din Directiva TVA prevede c? factura include data la care, printre altele, s?a efectuat sau încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii. Curtea a explicat deja c? data prest?rii de servicii care face obiectul facturii men?ionate permite controlul momentului când are loc faptul generator al taxei ?i, prin urmare, stabilirea dispozi?iilor fiscale care sunt aplicabile *ratione temporis* opera?iunii la care se refer? acest document(33). În aceast? privin??, este important eventual s? se asigure c? documentele anexe la contract cuprind o descriere mai detaliat? a livr?rii(34).

60. În spe??, trebuie s? se verifice dac?, pe baza contractului de leasing financiar, o autoritate ar fi putut determina dac? este vorba despre o „livrare de bunuri” sau despre o „prestare de servicii” ?i, în continuare, dac? acela?i contract permite stabilirea momentului livr?rii.

61. Pe de o parte, în ceea ce prive?te chestiunea calific?rii opera?iunii de preluare de leasing, Curtea a statuat deja c?, în situa?ia în care un contract de leasing referitor la un imobil prevede fie transferul propriet?ii în favoarea utilizatorului la scaden?a acestui contract, fie punerea la dispozi?ie în favoarea utilizatorului a atributelor esen?iale ale propriet?ii asupra acestui imobil (ceea ce ar p?rea s? se reg?seasc? în spe??), utilizatorului respectiv transferându?i?se majoritatea avantajelor ?i a riscurilor inerente dreptului de proprietate asupra imobilului, valoarea actualizat? a ratelor fiind practic identic? cu valoarea de pia?? a bunului, opera?iunea care rezult? dintr?un astfel de contract trebuie s? fie asimilat? unei opera?iuni de achizi?ie a unui bun de capital(35).

62. Pe de alt? parte, în ceea ce prive?te data livr?rii acestui bun, subliniem c? Curtea a precizat c? no?iunea de „livrare de bunuri” nu se refer? la transferul de proprietate în formele prev?zute de dreptul na?ional aplicabil, ci include orice opera?iune de transfer al unui bun corporal de c?tre o parte care abilitaez? cealalt? parte s? dispun? de acesta în fapt ca ?i cum ar fi proprietarul s?u(36).

63. De?i revine instan?ei na?ionale sarcina de a determina, de la caz la caz, în func?ie de împrejur?rile spe?ei, dac? o anumit? opera?iune privind un bun determin? transferul dreptului de a dispune de acest bun precum un proprietar, Curtea poate totu?i s? îi transmit? orice indica?ie util? în acest sens(37).

64. În acest context, Curtea a constatat deja c? opera?iunile de preluare de leasing (*sale and lease back*), precum cele în discu?ie în litigiul principal, se caracterizeaz? prin acordarea combinat? ?i simultan?, pe de o parte, a unui drept de proprietate de c?tre persoana impozabil?

(în spe?? RED) c?tre institu?ia financiar? (Raiffeisen) ?i, pe de alt? parte, a unui leasing imobiliar de c?tre aceast? institu?ie financiar? persoanei impozabile. Prin urmare, trebuie s? se determine dac? ar trebui, în contextul din cauza principal?, s? se considere acordarea dreptului de proprietate ?i a leasingului imobiliar separat sau împreun?(38).

65. În aceast? privin??, Curtea a apreciat c? exist? o presta?ie unic? atunci când dou? sau mai multe elemente sau acte furnizate de c?tre persoana impozabil? sunt atât de strâns legate între ele, încât formeaz?, în mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial(39). Or, revine instan?ei na?ionale s? aprecieze dac? elementele care îi sunt prezentate caracterizeaz? existen?a unei opera?iuni unice, dincolo de forma contractual? a acesteia(40).

66. În spe??, din decizia de trimitere reiese c? opera?iunile de preluare de leasing (*sale and lease back*) în discu?ie în litigiul principal constituie opera?iuni financiare pentru a cre?te lichiditatea RED ?i c? imobilul în discu?ie în litigiul principal a r?mas în posesia acesteia din urm?, care l?a utilizat în mod continuu ?i durabil pentru nevoile opera?iunilor sale taxabile. Aceste elemente par s? indice, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, c? fiecare dintre aceste tranzac?ii formeaz? o opera?iune unic?, constituirea dreptului de proprietate privind bunul în discu?ie în litigiul principal fiind indisociabil? de leasingul imobiliar privind acela?i bun(41).

67. Prin urmare, ar putea fi posibil s? se aprecieze c? contractul de leasing financiar con?inea suficiente elemente referitoare la data livr?rii, în sensul jurispruden?ei citate la punctul 62 din prezentele concluzii.

68. Având în vedere considera?iile care preced?, ar putea fi efectiv posibil ca un contract de leasing financiar care con?ine suficiente elemente care s? permit? administra?iilor fiscale s? controleze plata taxei datorate ?i, dac? este cazul, existen?a dreptului de deducere a TVA?ului, s? poat? fi considerat în mod excep?ional o „factur?” în sensul Directivei TVA.

V. Concluzie

69. Având în vedere considera?iile care preced?, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Vrhovno sodiš?e (Curtea Suprem?, Slovenia) dup? cum urmeaz?:

Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată trebuie interpretat în sensul c? un contract scris poate, cu titlu excep?ional, s? fie considerat factur?, în sensul acestei directive, chiar dac? nu con?ine toate datele prev?zute de capitolul 3 („Facturare”) din titlul XI din directiva men?ionată, în cazul în care sunt indicate în acest document suficiente elemente care s? permit? administra?iilor fiscale s? controleze plata taxei datorate ?i, dac? este cazul, existen?a dreptului de deducere a taxei pe valoarea ad?ugată?

1 Limba original?: franceza.

2 Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

3 Prezenta cauz? este a treia cauz? cu care este sesizat? Curtea cu privire la o opera?iune calificat? drept „preluare de leasing”. A se vedea de asemenea Hot?rârea din 2 iulie 2015, *NLB Leasing* (C?209/14, denumit? în continuare „Hot?rârea NLB Leasing”, EU:C:2015:440) ?i Hot?rârea din 27 martie 2019, *Mydibel* (C?201/18, denumit? în continuare „Hot?rârea Mydibel”, EU:C:2019:254).

4 Instanța de trimitere nu precizează motivele acestui refuz al dreptului de deducere a TVA-ului, și în special dacă era datorat la rezilierea contractului de leasing financiar. Pe de altă parte, astfel cum observă în mod întemeiat Comisia Europeană, din descrierea situației de fapt din cererea de decizie preliminară nu reiese dacă lui RED i-a fost refuzat dreptul la deducerea TVA-ului pentru suma totală de 110 056,86 euro, menționată în contractul de leasing financiar, sau dacă RED a beneficiat de dreptul său la deducerea TVA-ului pentru ratele lunare pe care era obligat să le plătească în temeiul acestui contract în perioada de aproape patru ani în care contractul de leasing financiar a fost în vigoare.

5 În plus, în ceea ce privește operațiunea vizată de al doilea contract de vânzare a bunului în cauză, potrivit FURS, această operațiune era scutită de TVA și dreptul de deducere al Raiffeisen nu putea fi, așadar, invocat, deși fusese întocmită o factură în care se menționa TVA-ul care, *in fine*, nu era datorat. În consecință, Raiffeisen a fost obligat la plata unui TVA suplimentar în valoare de 44 200 de euro, cu dobânzi care se ridică la 11 841,97 euro. Potrivit FURS, faptul că bunul în discuție a fost vândut ulterior de Raiffeisen unui alt cumpărător în cadrul unei operațiuni la care s-a aplicat TVA nu era relevant, întrucât era vorba despre un element de fapt ulterior.

6 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, denumită în continuare „Hotărârea Stadeco”, C2009380, punctele 26 și 27).

7 A se vedea articolul 63 din Directiva TVA.

8 Comisia a ales să răspundă la întrebări aplicând diferitele dispoziții ale Directivei TVA faptelor din litigiul principal. În ceea ce privește articolul 203 din această directivă, Comisia a precizat că această dispoziție se opune ca administrația fiscală să solicite prestatorului de servicii să plătească TVA-ul pentru simplul motiv că beneficiarul prestației a dedus în mod necorespunzător TVA-ul în baza unui contract încheiat cu prestatorul de servicii, având în vedere că acesta din urmă nu a emis o factură pentru prestarea de servicii.

9 A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, denumită în continuare „Hotărârea Barlis”, EU:C:2016:690, punctul 44), și Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în aceeași cauză (EU:C:2016:101, punctele 90 și 91).

10 Directiva (UE) 2017/2455 a Consiliului din 5 decembrie 2017 de modificare a Directivei [TVA] și a Directivei 2009/132/CE în ceea ce privește anumite obligații privind taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri la distanță (JO 2017, L 348, p. 7), a adăugat o nouă dispoziție, articolul 219a, care nu este aplicabilă *rationae temporis* situației de fapt din litigiul principal. La alineatul (1) această dispoziție prevede că „[f]acturarea face obiectul normelor aplicabile în statele membre în care se consideră că este efectuată livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, în conformitate cu dispozițiile titlului V [din Directiva TVA]”.

11 Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 40).

12 A se vedea Hotărârea Barlis (punctul 25 și jurisprudența citată).

13 Amintim că, în ceea ce privește facturile emise pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, altele decât cele menționate la articolul 220 din Directiva TVA, în temeiul articolului 221 din această directivă, statele membre pot impune mai puțin obligații decât cele enumerate, printre altele, la articolul 226 din directiva menționată.

- 14 Hotărârea Barlis (punctul 27).
- 15 A se vedea prin analogie Hotărârea Barlis (punctul 27) și Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în aceeași cauză (EU:C:2016:101, punctele 30, 32 și 46).
- 16 Hotărârea Stadeco (punctul 26), precum și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, denumită în continuare „Hotărârea LVK”, EU:C:2013:55, punctul 42 și dispozitivul), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 26), și Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 26).
- 17 Hotărârea Stadeco (punctul 27).
- 18 A se vedea, între altele, Hotărârea LVK (punctul 36) și Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant) (C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 26).
- 19 A se vedea în acest sens Hotărârea Stadeco (punctul 29).
- 20 și anume, articolele 220-236 și articolele 238, 239 și 240 din Directiva TVA.
- 21 Hotărârile Stadeco (punctul 37) și LVK (punctul 37), precum și Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punctul 43).
- 22 A se vedea Hotărârea Barlis (punctul 37 și jurisprudența citată).
- 23 A se vedea Hotărârea Barlis (punctul 38 și jurisprudența citată).
- 24 A se vedea Hotărârea Barlis (punctul 39 și jurisprudența citată).
- 25 A se vedea Hotărârea Barlis (punctul 40 și jurisprudența citată).
- 26 A se vedea Hotărârea Barlis (punctul 42 și jurisprudența citată).
- 27 A se vedea Hotărârea Barlis (punctul 42 și jurisprudența citată).
- 28 A se vedea Hotărârea Barlis (punctul 43). A se vedea în același sens Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), cu privire la obligația de a deține o factură conformă cu Directiva TVA.
- 29 A se vedea Hotărârea Barlis (punctul 24).
- 30 A se vedea Hotărârea Barlis (punctul 24).
- 31 Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 45 și dispozitivul).
- 32 Hotărârea Barlis (punctul 46). Trebuie precizat că statele membre au competența să impună sancțiuni în cazul nerespectării condițiilor de formă referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului. Potrivit articolului 273 din Directiva TVA, statele membre au posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni evaziunea fiscală, cu condiția ca aceste măsuri să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și să nu repună în discuție neutralitatea TVA-ului [a se vedea Hotărârea Barlis (punctul 47)].

- 33 Hotărârea Barlis (punctul 30).
- 34 A se vedea în acest sens Hotărârea Barlis (punctul 34).
- 35 Hotărârea NLB Leasing (punctele 26-32).
- 36 Hotărârea Mydibel (punctul 34 și jurisprudența citată).
- 37 A se vedea în acest sens Hotărârile NLB Leasing (punctul 25) și Mydibel (punctul 35).
- 38 A se vedea în acest sens Hotărârea Mydibel (punctele 36 și 37).
- 39 A se vedea Hotărârea Mydibel (punctul 38 și jurisprudența citată).
- 40 A se vedea Hotărârea Mydibel (punctul 39 și jurisprudența citată).
- 41 A se vedea în acest sens Hotărârea Mydibel (punctul 40).