



# Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOAMNA JULIANE KOKOTT  
prezentate la 8 iulie 2021<sup>1</sup>

**Cauza C-156/20**

**Zipvit Ltd  
împotriva**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

(cerere de decizie preliminară formulată de Supreme Court of the United Kingdom [Curtea Supremă a Regatului Unit])

„Cerere de decizie preliminară – Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 și articolul 178 litera (a) – Nașterea dreptului de deducere în cazul unei prestații primite considerată în mod eronat scutită – TVA conținut în preț în pofida erorii – Perioada nașterii dreptului de deducere – TVA datorat sau achitat – Deținerea unei facturi drept condiție materială – Delimitarea de condițiile formale ale deducerii”

## I. Introducere

1. Două întreprinderi consideră – în conformitate cu avizul administrației fiscale – de comun acord, dar în mod eronat din perspectiva dreptului Uniunii, că există o prestare de servicii scutită. În consecință, este convenit, facturat și plătit numai un preț fără TVA. În urma descoperirii erorii, se pare că administrația fiscală „renunță” – printre altele și pentru motive de simplificare administrativă – la o recuperare ulterioară de la prestator, ținând seama de numărul important al destinatarilor prestației 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 miză nulă”, care implica multe eforturi administrative pentru toate părțile. După ce, la nivelul prestatorului, a intervenit prescripția, destinatarul prestației (în speță, Zipvit) invocă o deducere a taxei achitate în amonte. Or, în lipsa unei facturi care să menționeze separat vreun TVA, administrația fiscală refuză această deducere.

2. În acest context, două elemente au determinat instanța națională să sesizeze Curtea cu titlu preliminar. Pe de o parte, din articolele 73, 78 și 90 din Directiva TVA rezultă că baza de impozitare a TVA-ului este întotdeauna tot ceea ce prestatorul a primit în mod efectiv. În consecință, în acest temei, ar fi putut lua naștere un drept de deducere a TVA-ului în favoarea Zipvit. Pe de altă parte, ca urmare a Hotărârii Curții în cauza Vădan<sup>2</sup>, persistă 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.

<sup>1</sup> Limba originală: germană.

<sup>2</sup> Hotărârea din 21 noiembrie 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

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<sup>3</sup> 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<sup>4</sup> 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.

<sup>3</sup> A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 63).

<sup>4</sup> 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).

## II. Cadrul juridic

### A. Dreptul Uniunii

7. Articolul 63 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată<sup>5</sup> (denumită 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 neplății 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 neplății 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.”

<sup>5</sup> 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, A șasea 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.

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 o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i 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 cotă 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 reclamantă trebuie înțelese fără TVA, că reclamanta „plătește orice TVA datorat asupra taxelor poștale și a celorlalte taxe la cota corespunzătoare” și că „TVA-ul se calculează și se achită în funcție de [prețul comercial al serviciilor]”. În consecință, în măsura în care, pentru prestațiile de servicii efectuate, era datorat TVA, prețul total care trebuia plătit de reclamantă în temeiul contractului era prețul comercial plus elementul de TVA.

22. Cu toate acestea, din cauza legii naționale și a orientărilor, precum și a erorii comune potrivit căreia serviciile erau scutite de TVA, facturile emise de Royal Mail reclamantei în legătură cu serviciile au fost marcate ca fiind scutite, cu litera „E” („exempt”), în ele nefiind indicată nicio sumă cu titlu de TVA datorat, fiind facturat numai prețul comercial al serviciilor. Reclamanta a achitat în mod corespunzător către Royal Mail sumele indicate în facturi. La momentul efectuării prestațiilor, reclamanta nu și-a exercitat niciun drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în această privință.

23. Din moment ce Royal Mail a considerat că serviciile sunt scutite, iar în facturi nu era indicat niciun cuantum de TVA, administrației fiscale (Her Majesty’s Revenue and Customs Commissioners [denumită în continuare „administrația fiscală”]) nu i-a fost declarată și nici nu i-a fost plătită vreo sumă reprezentând TVA aferent prestațiilor de servicii efectuate. Administrația fiscală a săvârșit aceeași eroare sau a contribuit în mod involuntar la eroarea comisă de părți prin emiterea unei orientări fiscale (*tax guidance*) care conținea o prezentare corespunzătoare a situației juridice. În consecință, nici aceasta nu a solicitat ca Royal Mail să plătească TVA-ul.

24. Acest mod de a proceda a fost menținut timp de mai mulți ani, până când Curtea, prin Hotărârea din 23 aprilie 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), a statuat că scutirea serviciilor poștale nu se aplică decât prestărilor furnizate de serviciile poștale publice în calitatea lor de astfel de servicii, iar nu prestațiilor ale căror condiții sunt rezultatul unor negocieri individuale.

25. Pe baza acestei interpretări a Directivei TVA efectuate de Curtea de Justiție, pentru serviciile în discuție în prezenta procedură ar fi trebuit să fie percepută, în perioada în cauză, cota normală de TVA. Royal Mail ar fi trebuit să îi factureze reclamantei, pentru prestațiile de servicii efectuate, un preț total egal cu prețul comercial plus TVA-ul la cota corespunzătoare, să declare și să vireze administrației fiscale acest TVA.

26. În lumina Hotărârii TNT Post UK, reclamanta invocă în prezent drepturi de deducere cu privire la prestațiile de servicii. Calculul acestor creanțe a fost efectuat pornind de la premisa că prețurile plătite efectiv pentru serviciile prestate includ TVA-ul. Sumele solicitate de reclamantă cu titlu de taxă achitată în amonte pentru prestațiile în cauză se ridică la 415 746 de lire sterline (GBP) (echivalentă cu aproximativ 480 000 de euro) plus dobânzi. Prezenta procedură reprezintă un proces-pilot pentru serviciile prestate de Royal Mail, care au fost de asemenea tratate în mod eronat ca fiind scutite. Potrivit instanței de trimitere, valoarea totală a creanțelor solicitate administrației fiscale se ridică la o sumă cuprinsă între 500 de milioane și 1 miliard de lire sterline (GBP) (ceea ce echivalează cu o sumă cuprinsă între 575 de milioane și 1,15 miliarde de euro).

27. Pretențiile reclamantei au fost respinse de administrația fiscală. Acest răspuns s-a întemeiat pe faptul că, deși reclamanta avea obligația contractuală de a achita TVA-ul aferent prețului comercial al serviciilor, în facturi nu i-a fost perceput TVA-ul și, prin urmare, nu l-a achitat.

28. Între timp, administrația fiscală a efectuat verificări la Royal Mail pentru a stabili cu exactitate care dintre serviciile sale erau afectate de Hotărârea TNT Post. În luna iulie a anului 2010, termenul național de prescripție de șase ani prevăzut la articolul 5 din Limitation Act 1980 (Legea din 1980 privind termenele de prescripție) nu expirase încă în ceea ce privește dreptul contractual al Royal Mail la plata sumei restante din prețul total care îi era datorat pentru prestațiile de servicii efectuate (cu alte cuvinte, suma care corespunde cuantumului TVA-ului calculat asupra prețului comercial al serviciilor). Dar revendicarea creanțelor împotriva tuturor clienților săi vizați de Hotărârea TNT Post UK (inclusiv împotriva reclamantei) ar fi fost costisitoare și împovărătoare 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 expiraseră 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, prestațiile de servicii erau scutite și, în plus, Royal Mail nu primise, de fapt, de la reclamantă TVA-ul datorat pentru prestațiile 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 prestațiilor de servicii, astfel încât Royal Mail probabil s-ar fi putut apăra cu succes împotriva oricărei încercări de emiteră 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 preț 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 reclamantă, ar fi un beneficiu nemeritat dacă i s-ar rambursa o taxă în amonte fictivă 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 reclamantă 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. Sesizată cu recursul, Supreme Court of the United Kingdom (Curtea Supremă a Regatului Unit) a adresat Curții, prin decizia din 1 aprilie 2020, următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care (i) o autoritate fiscală, furnizorul și comerciantul, care este o persoană impozabilă, interpretează în mod eronat legislația europeană în materie de TVA și consideră o prestație, care este impozabilă la cota standard, ca fiind scutită de TVA, (ii) contractul încheiat între furnizor și comerciant a prevăzut că prețul prestației este fără TVA și că, dacă se datorează TVA, comerciantul trebuie să suporte costul acestuia, (iii) furnizorul nu a solicitat niciodată și nu mai poate solicita comerciantului plata TVA-ului suplimentar datorat, iar (iv) autoritatea fiscală nu poate sau nu mai poate (ca urmare a prescripției) să solicite furnizorului TVA-ul care ar fi trebuit achitat, are Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 drept efect faptul că prețul achitat efectiv reprezintă combinația dintre quantumul net exigibil și TVA-ul aferent, astfel încât comerciantul poate solicita deducerea taxei aferente intrărilor în temeiul articolului 168 litera (a) din directivă ca TVA efectiv «achitat» pentru prestația respectivă?

- 2) În subsidiar, în aceste condiții, comerciantul poate solicita deducerea taxei aferente intrărilor în temeiul articolului 168 litera (a) din directivă ca TVA «datorat» pentru prestația respectivă?
- 3) În cazul în care o autoritate fiscală, furnizorul și comerciantul, care este o persoană impozabilă, interpretează în mod eronat legislația europeană în materie de TVA și consideră o prestație, care este impozabilă la cota standard, ca fiind scutită de TVA, astfel încât comerciantul nu este în măsură să prezinte autorității fiscale o factură în care să fie menționat TVA-ul conformă cu dispozițiile articolului 226 punctele 9 și 10 din directivă pentru serviciile care i-au fost prestate, comerciantul are dreptul de a solicita deducerea taxei aferente intrărilor în temeiul articolului 168 litera (a) din directivă?
- 4) Pentru a răspunde la întrebările (1)-(3):
- (a) este relevant să se verifice dacă furnizorul ar dispune de un mijloc de apărare, bazat pe încrederea legitimă sau pe alt temei, care decurge din dreptul național sau din dreptul Uniunii, împotriva oricărei încercări a autorității fiscale de a emite o decizie de impunere care să îl oblige să declare o sumă cu titlu de TVA pentru prestația respectivă?
- (b) este relevant faptul că comerciantul a aflat odată cu autoritatea fiscală și cu furnizorul că prestația nu era, de fapt, scutită de TVA sau dispunea de aceleași mijloace pentru a afla acest lucru și s-ar fi putut oferi să achite TVA-ul datorat pentru prestația respectivă (în quantumul calculat în raport cu prețul comercial al prestației), astfel încât acesta să poată fi transferat autorității fiscale, însă a omis să o facă?”

35. În procedura preliminară desfășurată în fața Curții, au depus observații scrise Regatul Unit, Regatul Spaniei, Republica Cehă, Republica Elenă și Comisia Europeană.

## V. Aprecieri juridică

### A. Cu privire la înțelegerea întrebărilor preliminare

36. Prezenta cerere de decizie preliminară privește situația, care nu este atât de rară, potrivit căreia abia ca urmare a jurisprudenței instanțelor fiscale sau – precum în speță – a jurisprudenței Curții de Justiție se dovedește că tratamentul fiscal aplicat timp de mai mulți ani anumitor operațiuni (în cazul de față, anumitor servicii poștale) era eronat. În speță, în Regatul Unit, domeniul de aplicare al unei norme de scutire fiscală a fost interpretat în sens mai larg decât permite dreptul Uniunii, astfel cum este interpretat de Curte.

37. În cazul în care această (nouă) jurisprudență determină un drept de impunere mai ridicat al statului, administrația fiscală urmărește 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<sup>6</sup>, 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

<sup>6</sup> 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).



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, avută 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 stabilită. 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<sup>7</sup> și Biosafe<sup>8</sup> (punctul B.2) – sau dacă această condiție a devenit caducă în urma soluției reținute de Curte în Hotărârea Vădan<sup>9</sup> (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

<sup>7</sup> Hotărârea din 21 martie 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

<sup>8</sup> Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

<sup>9</sup> Hotărârea din 21 noiembrie 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte<sup>10</sup>. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau rambursarea să fie acordată atunci când cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă persoana impozabilă nu a îndeplinit anumite cerințe de formă<sup>11</sup>. Situația ar fi diferită în cazul în care încălcarea cerințelor de formă a împiedicat probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite<sup>12</sup>.

51. Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, care – în ceea ce privește deducerea destinatarului prestației – se referă la „TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă”, ilustrează sensul și finalitatea deducerii. Date fiind caracterul de taxă pe consum<sup>13</sup> al TVA-ului și tehnica de impozitare indirectă, destinatarul prestației, care beneficiază de un drept de deducere, trebuie să fie degrevat, prin intermediul deducerii, de TVA-ul datorat de o altă persoană (prestatorul – în speță, Royal Mail), repercutat asupra sa prin intermediul prețului.

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

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

## 2. Nașterea dreptului de deducere în ceea ce privește valoarea

54. Această concluzie nu conține însă nicio indicație cu privire la deducere *în ceea ce privește valoarea*. În această privință, regimul prevăzut la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prezintă o importanță determinantă.

55. Astfel, simpla executare a prestației nu oferă, în sine, niciun indiciu în ceea ce privește valoarea sarcinii suportate de destinatarul prestației prin TVA-ul inclus în preț. Or, cunoașterea acestei sarcini este necesară pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului. Acest lucru

<sup>10</sup> 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, nepublicată, 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).

<sup>11</sup> 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, nepublicată, 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).

<sup>12</sup> 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, nepublicată, 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).

<sup>13</sup> 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 Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 69), Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (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).

este foarte clar în cazuri, precum în speță, în care părțile s-au aflat împreună în eroare în ceea ce privește scutirea operațiunii. Potrivit acordurilor contractuale, Royal Mail și reclamanta au considerat că prețul convenit nu conținea TVA-ul. Dacă urma să se aplice o astfel de taxă, potrivit acordurilor contractuale, reclamanta trebuia să suporte sarcina acesteia. Acest lucru nu s-a întâmplat niciodată, deși prestația a fost în mod cert executată. Prin urmare, simpla executare a prestației nu permite să se stabilească dacă reclamanta suportă sau nu sarcina TVA-ului.

56. Prin urmare, este logic ca legiuitorul să nu lege exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului doar de executarea prestației, ci să impună, în plus, la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, obligația „de a deține o factură” a destinatarului prestației<sup>14</sup>.

57. Astfel, cerința deținerii unei facturi servește de asemenea la punerea în aplicare a principiului neutralității, consacrat de legislația în materie de TVA. Principiul neutralității reprezintă un principiu fundamental al TVA-ului, care rezultă din natura de taxă pe consum<sup>15</sup> a acestei taxe. Acesta presupune în special că, în calitate de colector de taxe în contul statului, întreprinderea trebuie, în principiu, eliberată de sarcina definitivă a TVA-ului<sup>16</sup>, în măsura în care activitatea economică are ca scop efectuarea de operațiuni (care în principiu sunt) supuse taxei<sup>17</sup>.

58. Din ideea degrevării rezultă că<sup>18</sup> o deducere poate fi avută în vedere numai în măsura în care destinatarul prestației suportă de asemenea sarcina TVA-ului<sup>19</sup>. 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<sup>20</sup> că dreptul de deducere imediată 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.

<sup>14</sup> 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).

<sup>15</sup> În Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 43), Curtea menționează un principiu de interpretare.

<sup>16</sup> 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).

<sup>17</sup> 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).

<sup>18</sup> 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 – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punctul 44 și următoarele).

<sup>19</sup> 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).

<sup>20</sup> Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 35).

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 știe 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 căreia 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<sup>21</sup>. 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 ști 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 degrevare de acest quantum.

64. Curtea de Justiție a precizat deja suficient, în Hotărârile Volkswagen<sup>22</sup> și Biosafe<sup>23</sup>, semnificația deținerii unei facturi ca mijloc de transport necesar al sarcinii TVA-ului și ca o condiție a degrevării 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<sup>24</sup>, 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 luată în considerare o cotă prea mică, iar prestatorul și-a regularizat factura în anii următori,

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> Hotărârea din 21 martie 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

<sup>23</sup> Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

<sup>24</sup> Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 49 și 50).

majorând TVA-ul menționat în mod distinct. Și în acest caz, Curtea a concluzionat că<sup>25</sup> 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 dispune de o astfel de factură corectată.

68. În plus, astfel cum a arătat deja Curtea<sup>26</sup>, numai deținerea unei facturi permite administrației fiscale să controleze datoria fiscală născută și deducerea TVA-ului solicitat. 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<sup>27</sup> nu rezultă – după cum am arătat cu altă ocazie<sup>28</sup> – 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.

<sup>25</sup> Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 42 și 43).

<sup>26</sup> 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).

<sup>27</sup> Hotărârea din 21 noiembrie 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

<sup>28</sup> A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punctul 70 și următoarele).

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 prezentării 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<sup>29</sup>. 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 *in sine* inadecvată în această privință<sup>30</sup>. 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<sup>31</sup>, nu există nicio contradicție cu jurisprudența Curții, în care aceasta a analizat perioada concretă<sup>32</sup> 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 persoană impozabilă<sup>33</sup>.

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 deținerii unei facturi sau a unui document care trebuie considerat factură, cât și condiția nașterii dreptului de deducere. Astfel, pe de o parte, această cerință este conformă cu unul dintre obiectivele celei de A șasea directive, care este acela de a asigura colectarea TVA-ului și controlul său de către administrația fiscală, [...] și, pe de altă parte, [...] plata livrării de bunuri sau a prestării de servicii și prin urmare plata TVA-ului achitat în amonte nu intervine în mod normal înainte de obținerea unei facturi.”<sup>34</sup> În Hotărârea Senatex<sup>35</sup>, 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”.

<sup>29</sup> 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”).

<sup>30</sup> Deplin întemeiată 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).

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

<sup>32</sup> 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).

<sup>33</sup> 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 – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punctul 65 și următoarele).

<sup>34</sup> Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 37).

<sup>35</sup> Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 35).

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<sup>36</sup>. 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<sup>37</sup>. 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<sup>38</sup>. 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<sup>39</sup>.

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<sup>40</sup>.

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

<sup>36</sup> Aceasta cuprinde, de exemplu, Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690), și Hotărârea din 8 mai 2013, *Petroma Transports și alții* (C-271/12, EU:C:2013:297).

<sup>37</sup> 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 jurisprudența citată).

<sup>38</sup> 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, nepublicată, 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, *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).

<sup>39</sup> 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. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 43), însă cu privire la mecanismul taxării 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 inversă.

<sup>40</sup> Astfel, o clarificare explicită se regăsește în special în Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 39 și următoarele). De asemenea Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 35 și 49) privea o factură a cărei posesie nu era contestată, dar ale cărei mențiuni erau parțial imprecise. Și Hotărârea din 15 iulie 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 45) evocă deținerea unei facturi inițiale.



TVA-ului”<sup>41</sup>. 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<sup>42</sup>.

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<sup>43</sup>. 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)<sup>44</sup> sau cele prevăzute la articolul 226 punctul (2) (indicarea numărului facturii)<sup>45</sup>. În consecință, Curtea a acordat un efect retroactiv corectării unei facturi (incorecte din punct de vedere formal) aflate deja în posesia destinatarului prestației<sup>46</sup>.

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<sup>47</sup>. În prezența acestor cinci categorii de informații esențiale, sensul și obiectivul facturii sunt îndeplinite – astfel cum am arătat deja cu altă ocazie<sup>48</sup> –, iar dreptul de deducere a taxei achitate în amonte a luat naștere în mod definitiv<sup>49</sup>.

<sup>41</sup> Hotărârea din 15 noiembrie 2017, Geissel și Butin (C-374/16 și C-375/16, EU:C:2017:867, punctul 40), și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 38 și, în mod similar, punctul 29 [„deținerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din aceeași directivă”). O concluzie similară 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).

<sup>42</sup> Astfel pare să considere și Curtea de Justiție (Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 45), atunci când menționează că trebuie să se considere că articolul 178 din Directiva TVA se opune impunerii unor formalități suplimentare. În acest caz, articolul 178 din Directiva TVA nu poate constitui, în sine, o simplă formalitate. De asemenea, Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 43), și Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 50), precizează că, doar după deținerea facturii din care rezultă sarcina TVA-ului, sunt îndeplinite condițiile materiale și de formă necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului.

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

<sup>44</sup> Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 40 și următoarele).

<sup>45</sup> 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).

<sup>46</sup> 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).

<sup>47</sup> 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.

<sup>48</sup> A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punctele 93 și 94).

<sup>49</sup> 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 – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 42 și 43), și Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 49 și 50).

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 jurisdicționale. Acest efect juridic reiese, în definitiv, din jurisprudența Curții referitoare la regularizarea cu efect retroactiv a facturilor<sup>50</sup>.

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 exclusă fie 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<sup>51</sup> și, prin urmare, nu este prevăzută. Or, această alegere legislativă ar fi eludată dacă deținerea unei facturi ar fi considerată o simplă formalitate și declarată irelevantă.

#### *d) Concluzie intermediară*

85. Atât din modul de redactare a Directivei TVA, cât și din jurisprudența Curții rezultă, așadar, 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 reclamantă este exclusă fie 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 deschisă sau ar aprecia în mod diferit problema necesității deținerii 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.

<sup>50</sup> 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).

<sup>51</sup> 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 reperceuteze.

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 administrația fiscală, este determinant articolul 168 litera (a) din Directiva TVA. Acesta face referire la deducerea „TVA-ului datorat sau achitat”. Este necesar să 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 reclamantă (cu alte cuvinte, de destinatarul prestației).

90. Or, în măsura în care articolul 168 litera (a) din Directiva TVA privește deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru o prestație efectuată în amonte, răspunsul este lipsit de ambiguitate. În acest stadiu – cu alte cuvinte, la momentul primirii prestației în amonte de către destinatarul prestației – numai o singură persoană datorează TVA-ul, respectiv numai o singură persoană poate achita TVA-ul. Această persoană este prestatorul, așadar, în speță, Royal Mail.

91. Aspectul dacă destinatarul prestației datorează sau achită TVA-ul depinde numai de operațiunile sale în aval – articolul 168 din Directiva TVA face referire la „operațiunile [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 intrărilor pentru anumite operațiuni în aval scutite. În consecință, în acest stadiu, nu s-a stabilit nicidecum dacă destinatarul prestației datorează statului un TVA. De asemenea, Curtea a statuat deja în mai multe rânduri<sup>52</sup> că chiar și un întreprinzător infructuos, fără operațiuni în aval (cu alte cuvinte, fără ca acesta să fi datorat sau să fi plătit vreodată un TVA), are dreptul la deducerea TVA-ului. Fie și numai pentru acest motiv, formularea articolului 168 litera (a) din Directiva TVA nu se poate referi la destinatar.

92. Astfel, cu excepția cazurilor de taxare inversă prevăzute la articolul 194 și următoarele din Directiva TVA, destinatarul prestației nu datorează și nu poate achita niciun TVA în legătură cu operațiunile sale în amonte. În dreptul civil, destinatarul prestației nu datorează decât prețul livrării sau al prestării. Acesta este de asemenea singurul preț pe care el îl poate achita. Acest preț poate conține un element care corespunde, dacă este calculat, datoriei de TVA a prestatorului.

<sup>52</sup> 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).

Totuși, acest lucru nu schimbă cu nimic faptul că, prin plata prețului de către destinatarul prestației este datorat sau achitat numai prețul, 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 evocă un „TVA datorat sau achitat în statul membru în cauză”. Or, prețul sau elementul de TVA calculabil pe care îl conține nu este datorat într-un stat membru, ci față de cocontractant. În această privință, dreptul aplicabil sau instanța competentă se determină în funcție de clauzele contractuale, iar nu de dispozițiile locale în materie de TVA.

94. În consecință, contrar celor susținute de Comisie, „TVA-ul datorat sau achitat”, prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, vizează TVA-ul datorat sau achitat de întreprinderea prestatoare statului membru în cauză.

## *2. Cu privire la elementul de TVA al prețului unui serviciu presupus scutit*

95. O altă problemă, distinctă, este aceea dacă în prețul datorat (sau achitat) de destinatarul prestației este conținut un element de TVA datorat de prestator și atunci când el singur sau împreună cu cocontractantul său (și, eventual, cu administrația fiscală) au considerat o prestație scutită. Totuși, această problemă este soluționată nu de articolul 168 litera (a), ci de articolele 73 și 78, ținând seama de articolul 90 din Directiva TVA.

96. Din articolul 73 din Directiva TVA reiese că baza de impozitare cuprinde toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizorul bunului sau de prestatorul serviciului pentru operațiunile respective de la client, de la beneficiarul serviciului sau de la un terț. 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. Această 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<sup>53</sup>. Această regulă trebuie aplicată în conformitate cu principiul fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia sistemul TVA-ului urmărește să taxeze exclusiv consumatorul final<sup>54</sup>.

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<sup>55</sup>. O astfel de luare în considerare ar fi, în plus, contrară regulii potrivit căreia administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un quantum superior celui plătit de persoana impozabilă<sup>56</sup>. 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<sup>57</sup>, 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 solicita cumpărătorului bunului, ni se pare îndoielnică. 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<sup>58</sup>.

101. Dacă, ulterior, în urma unei ajustări contractuale, quantumul 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)<sup>59</sup>. Simpla posibilitate de a recupera ceva nu înseamnă însă că destinatarul prestației dispune efectiv de quantumul 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 răspuns mai sus (punctul B), referitoare la aspectul dacă acest TVA intrinsec a fost de asemenea repercutat asupra cocontractantului, astfel încât acesta din urmă are dreptul la deducerea taxei achitate în amonte.

<sup>53</sup> Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (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).

<sup>54</sup> Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (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).

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

<sup>56</sup> Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (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).

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

<sup>58</sup> A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (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).

<sup>59</sup> 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).

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

103. În această privință, rămâne să se stabilească „numai” dacă, dincolo de caracterul necesar al unei facturi, noțiunea de TVA datorat de prestator vizează TVA-ul datorat în mod concret. Nu aceasta ar fi situația în speță, întrucât, ca urmare a prescripției fiscale intervenite între timp, s-a dovedit că TVA-ul datorat de fapt (cel puțin în temeiul dreptului Uniunii) nu mai poate fi perceput.

104. Altfel, noțiunea de TVA datorat ar putea viza de asemenea în mod abstract TVA-ul datorat în mod normal (cel puțin în temeiul dreptului Uniunii). În acest din urmă caz, în Regatul Unit, la o cotă de impozitare de 20 %, acesta ar trebui calculat înmulțind 20/120 cu prețul primit.

105. În această privință, din jurisprudența Curții reiese în mod clar și univoc că deducerea TVA-ului achitat în amonte de destinatarul prestației este independentă de tratamentul concret și de exigibilitatea taxei de la prestator. În această privință, Curtea a statuat în mod constant că faptul că TVA-ul datorat pentru vânzările din amonte sau din aval ale bunurilor în cauză a fost plătit efectiv către trezoreria statului nu are incidență asupra dreptului de deducere al persoanei impozabile. Astfel, TVA-ul este perceput asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct diferitele elemente constitutive ale prețului<sup>60</sup>.

106. Această jurisprudență arată că deducerea concretă a TVA-ului achitat în amonte de destinatarul prestației este independentă de datoria fiscală concretă a prestatorului. Prin urmare, aspectul dacă acesta din urmă ar fi putut sau nu ar fi putut să se opună, în speță, unei impozitări *a posteriori* este de asemenea irelevant [întrebarea 4 litera a)].

107. Dacă aceasta este situația, noțiunea TVA-ului datorat de prestator, care a fost repercutat asupra destinatarului prestației prin intermediul prețului și pe care acesta îl poate neutraliza prin intermediul deducerii, poate, în principiu, fi interpretată de asemenea în mod abstract. Acesta este, așadar, TVA-ul datorat în efectiv (în abstract). Această concluzie nu este afectată nici de eroarea comună a părților la contract (inclusiv de eroarea administrației fiscale), nici de faptul că, pentru motive de ordin juridic și practic, administrația fiscală a renunțat sau ar fi trebuit să renunțe la o impunere *a posteriori* a taxei, iar între timp a intervenit o prescripție a datoriei fiscale a prestatorului.

### 4. Concluzie

108. Rezultă că noțiunea „TVA-ului datorat sau achitat”, prevăzută la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, vizează, teoretic, TVA-ul datorat în mod abstract și în cuantumul corect de prestator, care este deja inclus în prețul primit efectiv.

109. În practică, acest lucru este, însă, relevant pentru destinatarul prestației numai atunci când primește o factură corespunzătoare cu o mențiune privind TVA-ul, care demonstrează repercutarea acestei taxe asupra destinatarului prestației. Or, în cazul unei erori comune, o astfel de factură va fi emisă de prestator numai în cazul în care fie trebuie să suporte singur riscul unei

<sup>60</sup> 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).

aprecieri corecte în temeiul dreptului privind TVA-ul, fie în cazul în care destinatarul prestației plătește *a posteriori* TVA-ul care nu fusese încă repercutat ca urmare a erorii comune, prețul fiind ajustat în consecință.

## 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, rezultă că 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, 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 fără 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 impozitări.