



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

29 septembrie 2022*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 203 – Contract de leasing financiar – Persoană obligată la plata TVA-ului – Posibilitate de a asimila un contract scris unei facturi”

În cauza C-235/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vrhovno sodišče (Curtea Supremă, Slovenia), prin decizia din 17 martie 2021, primită de Curte la 12 aprilie 2021, în procedura

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o.

împotriva

Republika Slovenija,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. Passer, președinte de cameră, domnul F. Biltgen și doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o., de A. Cankar, odvetnik;
- pentru Republika Slovenija, de A. Vran, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia, U. Babovič și A. Kraner, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 mai 2022,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: slovena.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o. (denumită în continuare „Raiffeisen Leasing”), pe de o parte, și Republika Slovenija (Republica Slovenia), reprezentată de Ministrstvo za finance (Ministerul Finanțelor, Slovenia), pe de altă parte, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Titlul IV din Directiva 2006/112, intitulat „Operațiuni taxabile”, cuprinde capitolul 1, intitulat „Livrarea de bunuri”.
- 4 Articolul 14 din această directivă, care figurează în respectivul capitol 1, prevede:

„(1) «Livrare de bunuri » înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[...]

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plată în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;

[...]”
- 5 Titlul XI, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, din directiva menționată cuprinde capitolul 1, intitulat „Obligația de plată”, a cărui secțiune 1 este intitulată „Persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale”.
- 6 Articolul 203 din aceeași directivă, care figurează în această secțiune, prevede:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”
- 7 În cadrul capitolului 3, intitulat „Facturare”, care face parte din titlul XI menționat din Directiva 2006/112, figurează secțiunea 2, intitulată „Noțiunea de factură”, care cuprinde articolele 218 și 219, secțiunea 3, intitulată „Emiterea facturilor”, care cuprinde articolele 220-225, precum și secțiunea 4, intitulată „Conținutul facturilor”, care cuprinde articolele 226-231.

8 Articolul 218 din această 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.”

9 Articolul 219 din directiva menționată 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.”

10 Articolul 220 din aceeași directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și în contul său, în următoarele cazuri:

(1) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;

[...]”

11 Potrivit articolului 226 din Directiva 2006/112:

„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:

[...]

(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;

[...]”

12 Articolul 227 din această directivă prevede:

„Statele membre pot solicita persoanelor impozabile, stabilite pe teritoriul lor și care efectuează pe teritoriul lor livrări de bunuri și prestări de servicii, să indice numărul de identificare în scopuri de TVA, prevăzut la articolul 214, al clientului în alte situații decât cele prevăzute la articolul 226 punctul 4.”

13 Articolul 229 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Statele membre nu solicită semnarea facturilor.”

Dreptul sloven

- 14 Potrivit articolului 67 din zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, Uradni list RS, nr. 117/06 din 16 noiembrie 2006), în versiunea aplicabilă litigiului principal:

„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.a din prezenta lege;

[...]”

- 15 Articolul 76 din această lege prevede:

„(1) Este obligată la plata TVA-ului:

[...]

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

- 16 Articolul 81 alineatul (8) din legea menționată prevede:

„În sensul prezentei legi, sunt considerate facturi toate documentele pe suport de hârtie sau în format electronic care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolele 80.a-84.a din prezenta lege.”

- 17 Articolul 82 din aceeași lege enumeră datele pe care persoana impozabilă trebuie să le indice în factură, în timp ce articolul 83 din această lege enumeră datele pe care persoana impozabilă trebuie să le indice în factura simplificată.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 18 RED d. o. o. era proprietara unui teren și a unei case de locuit la Rožna dolina, în municipiul Ljubljana (Slovenia). Această societate dorea să construiască în acest loc imobile noi. La 19 noiembrie 2007, ea a încheiat cu Raiffeisen Leasing un contract de leasing financiar (*sale-and-lease back*). Potrivit acestui contract, Raiffeisen Leasing s-a obligat să cumpere terenul la un anumit preț și RED să plătească Raiffeisen Leasing ratele lunare ale leasingului financiar până la rambursarea completă a valorii terenului și a imobilelor care urmau a fi construite, și anume suma de 1 294 786,56 euro (denumit în continuare „contractul de leasing financiar”). În acest contract figura cuantumul TVA-ului de 110 056,86 euro.
- 19 Raiffeisen Leasing nu a furnizat RED o factură în temeiul contractului de leasing financiar, TVA-ul nefiind nici facturat, nici plătit de aceasta. Pe baza contractului de leasing financiar, RED a invocat dreptul de deducere a TVA-ului, susținând că contractul respectiv constituia o factură.

- 20 La 22 noiembrie 2007, părțile la contractul de leasing financiar au încheiat un contract de vânzare a terenului (denumit în continuare „contractul de vânzare”), în care s-a stabilit un preț de vânzare care includea TVA-ul. RED a emis pentru Raiffeisen Leasing o factură în care TVA-ul a fost luat în considerare.
- 21 În cursul lunii noiembrie 2007, Raiffeisen Leasing a invocat dreptul de deducere a TVA-ului în temeiul contractului de vânzare.
- 22 Întrucât RED nu și-a îndeplinit în termenul stabilit obligațiile prevăzute în contractul de leasing financiar, părțile au reziliat contractul respectiv la 21 octombrie 2011. Ulterior, Raiffeisen Leasing a vândut terenul unui terț la un preț care includea TVA-ul.
- 23 La 25 iulie 2014, RED a fost înștiințată cu privire la o decizie a autorității fiscale slovene prin care i-a fost respinsă cererea de deducere a TVA-ului în temeiul contractului menționat. Respectiva decizie a autorității fiscale a înlăturat riscul de pierdere a unor venituri fiscale și, prin urmare, Raiffeisen Leasing a obținut dreptul de a reduce, prin regularizare, TVA-ul datorat. Cu toate acestea, autoritatea fiscală a constatat că această societate nu a achitat TVA-ul datorat pentru perioada cuprinsă între 3 ianuarie 2008 și 25 iulie 2014. Prin urmare, această autoritate a obligat Raiffeisen Leasing să plătească dobânzi aferente datoriei fiscale în cuantum de 50 571,88 euro.
- 24 În ceea ce privește operațiunea vizată de contractul de vânzare, autoritatea fiscală a constatat că aceasta era scutită de TVA.
- 25 Cu toate acestea, întrucât părțile la contractul de vânzare nu au prezentat o declarație de impunere care să permită impozitarea la cerere a operațiunii în cauză, autoritatea fiscală a considerat că dreptul de deducere nu putea fi invocat, chiar dacă fusese întocmită o factură care menționa TVA-ul nedatorat.
- 26 În consecință, Raiffeisen a fost obligată la plata unui TVA suplimentar în cuantum de 44 200 de euro, majorat cu dobânzi care se ridică la 11 841,97 euro.
- 27 În opinia autorității fiscale, faptul că terenul a fost ulterior vândut de Raiffeisen Leasing ar fi lipsit de relevanță, această vânzare făcând obiectul aplicării TVA-ului.
- 28 După ce a epuizat căile de atac administrative, Raiffeisen Leasing a sesizat Upravno sodišče (Tribunalul Administrativ, Slovenia), care i-a respins acțiunea. Aceasta a formulat ulterior recurs în fața instanței de trimitere, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă, Slovenia).
- 29 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 2006/112, în special în cazul în care locul prestării serviciului furnizat nu este indicat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punctele 26 și 27).
- 30 În aceste condiții, instanța de trimitere susține că un contract, în calitate de act care intră sub incidența dreptului obligațiilor, se poate distinge de o factură și poate constitui numai temeiul juridic al operațiunii supuse TVA-ului, fiind necesar ca factura să fie emisă în momentul producerii faptului generator al obligației de plată a TVA-ului.

- 31 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 voința, clar exprimată de părți, de a asimila contractul respectiv cu o factură referitoare la o anumită operațiune, un asemenea contract putând da astfel naștere în mod rezonabil în percepția cumpărătorului convingerii că poate deduce, pe baza sa, TVA-ul achitat în amonte.
- 32 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 [2006/112] numai dacă conține toate indicațiile prevăzute pentru o factură în capitolul 3 («Facturare») [din titlul XI] din [această directivă]?

Sau, în caz de răspuns negativ,

2) care sunt indicațiile sau circumstanțele în temeiul cărora, în orice caz, un contract scris poate fi considerat (și) factură care dă naștere obligației de a plăti TVA-ul în sensul articolului 203 din Directiva [2006/112]?

Sau, mai concret,

3) 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 [2006/112], dacă din acesta reiese voința expresă și care poate fi constatată 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?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 33 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 203 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că un contract de leasing financiar a cărui încheiere nu a fost urmată de întocmirea unei facturi de către părți poate fi considerat o factură în sensul acestei dispoziții și, în cazul unui răspuns afirmativ, care sunt elementele pe care acest contract trebuie să le conțină în mod obligatoriu pentru a putea fi considerat o astfel de factură.
- 34 În plus, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă este relevant, în această privință, să se examineze dacă contractul menționat evidențiază în mod obiectiv voința vânzătorului sau a prestatorului de servicii ca acest contract să fie susceptibil, precum o factură, să dea naștere în percepția cumpărătorului convingerii că va putea, în temeiul aceluiași contract, să deducă TVA-ul aferent intrărilor.
- 35 În această privință, Curtea a statuat, pe de o parte, că TVA-ul menționat pe o factură este datorat de emitentul acestei facturi, inclusiv în lipsa oricărei operațiuni impozabile reale [Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant), C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 26 și jurisprudența citată].

- 36 Articolul 203 din Directiva 2006/112 urmărește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale pe care îl poate genera dreptul de deducere prevăzut de această directivă [Hotărârea din 18 martie 2021, P (Carduri de carburant), C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 27 și jurisprudența citată].
- 37 În ceea ce privește articolul 226 din Directiva 2006/112, obiectivul detaliilor care trebuie să figureze în mod obligatoriu pe o factură este de a permite administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și, dacă este cazul, existența dreptului de deducere a TVA-ului (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 27).
- 38 Pe de altă parte, 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. 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 (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 42 precum și jurisprudența citată).
- 39 Prin urmare, Curtea a statuat că administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește condițiile impuse la articolul 226 punctele 6 și 7 din Directiva 2006/112 în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 43).
- 40 Desigur, raportul dintre, pe de o parte, existența și legalitatea unei facturi și, pe de altă parte, dreptul de deducere a TVA-ului nu este automat, în sensul că, în primul rând, acest drept este, în principiu, legat de realizarea efectivă a livrării de bunuri sau a prestării de servicii în cauză și, în al doilea rând, exercitarea dreptului de deducere nu se extinde la o taxă care este datorată exclusiv pentru că este menționată pe o factură (a se vedea în acest sens Ordonanța din 4 iulie 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, nepublicată, EU:C:2013:456, punctele 19 și 20).
- 41 Cu toate acestea, în măsura în care, astfel cum reiese din jurisprudența menționată la punctul 36 din prezenta hotărâre și astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctele 41 și 45 din concluzii, obiectivul articolului 203 din Directiva 2006/112 este de a elimina riscul de pierdere a unor venituri fiscale, acest risc poate fi evitat în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului, indiferent dacă TVA-ul a fost menționat într-un document care poartă denumirea „Factură” sau într-un alt document, precum un contract încheiat de părți.
- 42 Prin urmare, pentru a putea fi recunoscut drept factură, în sensul articolului 203 din această directivă, un document trebuie, pe de o parte, să menționeze TVA-ul și, pe de altă parte, să conțină acelea dintre informațiile prevăzute de dispozițiile secțiunii 4 din capitolul 3 al titlului XI din directiva menționată, intitulată „Conținutul facturilor”, care sunt necesare pentru ca administrația fiscală să poată stabili dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului.

- 43 Nu este relevant, în această privință, să se examineze dacă, presupunând că documentul în discuție este un contract, acesta face să reiasă în mod obiectiv voința părților la acest contract, indiferent că este vorba despre o factură care poate da naștere în percepția unui cocontractant convingerii că va putea, în temeiul acestui contract, să deducă TVA-ul aferent intrărilor.
- 44 Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia, în contextul ansamblului împrejurărilor pertinente în discuție în cauza principală și în special al ansamblului dispozițiilor contractului de leasing financiar, dacă acesta conține efectiv informațiile necesare în speță pentru ca administrația fiscală să poată stabili dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului.
- 45 În ceea ce privește împrejurarea că, în cauza principală, contractul de închiriere indica, desigur, cuantumul TVA-ului, iar nu cota acestei taxe, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă această cotă ar fi putut fi totuși dedusă din acest contract.
- 46 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 203 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că un contract de leasing financiar a cărui încheiere nu a fost urmată de întocmirea unei facturi de către părți poate fi considerat o factură, în sensul acestei dispoziții, în cazul în care acest contract conține toate informațiile necesare pentru ca administrația fiscală a unui stat membru să poată stabili dacă sunt îndeplinite, în speță, condițiile de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului, verificare ce este de competența instanței naționale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 47 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că:

un contract de leasing financiar a cărui încheiere nu a fost urmată de întocmirea unei facturi de către părți poate fi considerat o factură, în sensul acestei dispoziții, în cazul în care acest contract conține toate informațiile necesare pentru ca administrația fiscală a unui stat membru să poată stabili dacă sunt îndeplinite, în speță, condițiile de fond ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, verificare ce este de competența instanței naționale.

Semnături