



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

15 septembrie 2016*

„Trimitere preliminară — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE —
Articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 179 și articolul 226 punctul 3 — Deducerea taxei
achitate în amonte — Emiterea unor facturi fără codul fiscal și fără numărul de identificare în scopuri
de TVA — Reglementare a unui stat membru care exclude rectificarea ex tunc a unei facturi”

În cauza C-518/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de
Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al Landului Saxonia Inferioară, Germania), prin
decizia din 3 iulie 2014, primită de Curte la 18 noiembrie 2014, în procedura

Senatex GmbH

împotriva

Finanzamt Hannover-Nord,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii C. Lycourgos, E. Juhász
și C. Vajda (raportor) și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 ianuarie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Senatex GmbH, de D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, și de A. Hüttl, Rechtsanwalt;
 - pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 februarie 2016,
pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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 Senatex GmbH, pe de o parte, și Finanzamt Hannover-Nord (Administrația Fiscală din Hanovra-Nord, Germania, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, cu privire la refuzul acesteia de a accepta deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitată în amonte de Senatex pentru anii în care au fost întocmite facturile deținute de aceasta din urmă, pentru motivul că aceste facturi, în versiunea lor originală, nu îndeplineau cerințele impuse de legislația fiscală națională.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 63 din Directiva 2006/112:

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

- 4 Articolul 167 din această directivă prevede:

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

- 5 Potrivit articolului 168 din directiva menționată:

„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;

[...]”

- 6 Articolul 178 din aceeași directivă prevede:

„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;

[...]”

- 7 Articolul 179 din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să-și exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.”

- 8 Articolul 219 din această directivă prevede:

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

- 9 Potrivit articolului 226 din directiva menționată:

„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:

[...]

- (3) numărul de identificare în scopuri de TVA prevăzut la articolul 214, pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

[...]”

- 10 Articolul 273 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul german

- 11 Conform articolului 15 alineatul 1 primul paragraf punctul 1 prima teză din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), un întreprinzător poate deduce, cu titlu de taxă achitată în amonte, taxa datorată legal pentru livrări și alte prestări furnizate de un alt întreprinzător în cadrul activității acestuia din urmă (prestări în amonte).
- 12 Articolul 15 alineatul 1 primul paragraf punctul 1 a doua teză din UStG prevede că exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului este condiționată de deținerea de către întreprinzător a unei facturi întocmite conform articolelor 14 și 14a din UStG. O astfel de factură trebuie să conțină printre altele toate detaliile enumerate la articolul 14 alineatul 4 punctele 1-9 din UStG.

- 13 Potrivit jurisprudenței constante a Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), cuantumurile taxei plătite în amonte nu pot fi deduse decât în perioada de impunere în care sunt îndeplinite toate condițiile de fond privind exercitarea acestui drept, în sensul articolului 15 alineatul 1 prima teză din UStG.
- 14 Articolul 31 alineatul 5 din Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamentul de punere în aplicare a UStG) prevede, cu caracter general, că o factură care nu conține toate detaliile prevăzute la articolul 14 alineatul 4 sau la articolul 14a din UStG sau care conține detalii inexacte poate fi rectificată. În acest scop, este suficient să se transmită detaliile care lipsesc sau care sunt inexacte printr-un document care să facă referire la respectiva factură în mod specific și univoc. Acestei rectificări i se aplică aceleași cerințe de formă și de fond precum cele prevăzute la articolul 14 din UStG.
- 15 În cazurile speciale de indicare inexactă sau nejustificată a TVA-ului, articolul 14c alineatele 1 și 2 din UStG prevede aplicarea prin analogie a articolului 17 alineatul 1 din UStG. Potrivit acestei dispoziții, rectificarea unei facturi nu are efect retroactiv, ci produce efecte pentru perioada în care destinatarului i se transmite factura rectificată sau în care se soluționează cererea de rectificare după eliminarea riscului de pierderi de venituri fiscale.
- 16 În cazul refuzului dreptului de deducere din cauza lipsei sau a caracterului inexact al unor elemente ale facturii, dreptul de deducere a TVA-ului poate, în dreptul german, să ia naștere prin corectarea facturii, la data rectificării acesteia. În acest caz, deși veniturile fiscale obținute din TVA rămân aceleași pentru administrația fiscală, aplicarea dobânzilor de întârziere prevăzute la articolul 233a din Abgabenordnung (Codul fiscal) conduce la sarcini fiscale suplimentare.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 17 Senatex desfășoară o activitate de comerț angro cu materiale textile. În fiecare dintre declarațiile sale fiscale pentru anii 2008-2011, aceasta a menționat o deducere a TVA-ului achitat în amonte pe baza deconturilor privind comisioanele emise de aceasta în relația cu agenții săi comerciali, precum și pe baza facturilor unui creator de publicitate.
- 18 La data de 21 ianuarie 2013, administrația fiscală a decis să efectueze, între 11 februarie și 17 mai 2013, un control la fața locului pentru a verifica temeinicia declarațiilor fiscale ale Senatex pentru anii 2008-2011. În cadrul acestui control, administrația fiscală a apreciat că o deducere a TVA-ului achitat în amonte pe baza deconturilor privind comisioanele emise de Senatex în relația cu agenții săi comerciali nu era posibilă dat fiind că asemenea deconturi privind comisioanele nu constituie facturi conforme, în sensul articolului 15 alineatul 1 coroborat cu articolul 14 alineatul 4 din UStG. Astfel, potrivit administrației amintite, aceste documente nu conțineau, nici în deconturile privind comisioanele, nici în anexele la acestea, codul fiscal sau numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului lor. În plus, respectivele deconturi privind comisioanele nu se refereau la niciun alt document din care ar fi putut fi deduse aceste date. Pentru aceleași motive, administrația fiscală a constatat că nici deducerea efectuată în contul facturilor emise de creatorul de publicitate nu era permisă.
- 19 La data de 2 mai 2013, în timp ce controlul la fața locului era încă în desfășurare, Senatex a rectificat deconturile privind comisioanele referitoare la anii 2009-2011 emise în relația cu agenții săi comerciali, astfel încât detaliul privind codul fiscal sau numărul de identificare în scopuri de TVA al fiecăruia dintre agenții săi comerciali a fost adăugat pe aceste documente. Facturile creatorului de publicitate pentru anii 2009-2011 au făcut de asemenea obiectul unei rectificări similare la aceeași dată, adică în cursul controlului la fața locului.

- 20 În pofida acestor rectificări, administrația fiscală a emis, la data de 2 iulie 2013, decizii de impunere rectificative pentru anii 2008-2011 prin care a redus, pe baza constatărilor efectuate în cadrul controalelor la fața locului, sumele aferente TVA-ului pe care Seantex era autorizată să le deducă pentru motivul că condițiile privind această deducere nu ar fi fost îndeplinite în anii respectivi, ci abia la data rectificării facturilor, mai exact în cursul anului 2013.
- 21 Prin scrisoarea din 19 iulie 2013, Senatex a introdus o contestație împotriva acestor decizii de impunere. În procedura de contestație a rezultat că Senatex nu rectificase deconturile privind comisioanele emise în anul 2008 și vizate de aceste decizii de impunere. Prin urmare, abia la 11 februarie 2014 această societate a rectificat deconturile privind comisioanele pentru anul 2008 emise în relația cu agenții săi comerciali și facturile creatorului de publicitate, completându-le cu detaliul privind codul fiscal sau numărul de identificare în scopuri de TVA al acestora.
- 22 Prin decizia din 3 martie 2014, administrația fiscală a respins contestația formulată de Senatex și și-a menținut teza potrivit căreia, din moment ce condițiile unei deduceri a TVA-ului erau îndeplinite abia la momentul la care au fost rectificate facturile, mai precis în cursul anilor 2013 și 2014, efectele rectificării unei facturi nu puteau retroactiva până la data furnizării prestației care făcea obiectul acestui document.
- 23 Acțiunea introdusă de Senatex la data de 5 martie 2014 la instanța de trimitere, Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al Landului Saxonia Inferioară, Germania), este îndreptată împotriva acestei decizii. Senatex susține că rectificările pe care le-a efectuat produc efecte retroactive, dat fiind că ele au fost realizate anterior ultimei decizii administrative, și anume decizia administrației fiscale din 3 martie 2014 prin care i s-a respins contestația. Prin acțiunea formulată, Senatex solicită, așadar, instanței de trimitere anularea deciziilor de impunere rectificative emise de administrația fiscală pentru anii 2008-2011.
- 24 În aceste condiții, Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al Landului Saxonia Inferioară, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În situația din speță, a completării unei facturi incomplete, efectul *ex nunc* al unei prime facturi întocmite, consacrat de CJUE în Hotărârea [din 29 aprilie 2004], Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), este relativizat ca urmare a Hotărârii [din 15 iulie 2010], Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:44), și a Hotărârii [din 8 mai 2013], Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297), în măsura în care într-un asemenea caz Curtea ar fi intenționat în definitiv să admită un efect retroactiv?
- 2) Care sunt cerințele minime pe care trebuie să le îndeplinească o factură pentru a putea fi rectificată cu efect retroactiv? Este obligatoriu ca factura inițială să fi conținut un cod fiscal sau un număr de identificare în scopuri de TVA sau acesta poate fi completat ulterior, cu consecința menținerii deducerii TVA-ului din factura inițială?
- 3) Atunci când rectificarea facturii se efectuează abia în cadrul unei proceduri de contestare a deciziei (a deciziei de rectificare a) autorității fiscale, se mai consideră că rectificarea s-a realizat în termen?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

- 25 Prin intermediul primei și a celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 179 și articolul 226 punctul (3) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia rectificarea unei facturi care vizează un detaliu obligatoriu, și anume codul de identificare în scopuri de TVA, nu produce efecte retroactive astfel încât dreptul de deducere a TVA-ului, exercitat pe baza facturii rectificate, privește anul în care această factură fost rectificată, iar nu anul în care a fost întocmită inițial.
- 26 Trebuie să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 27 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 28 Potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Condițiile de fond necesare pentru nașterea acestui drept sunt enumerate la articolul 168 litera (a) din directiva menționată. Astfel, pentru a putea beneficia de dreptul amintit, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere să fie utilizate în aval de aceasta în scopul operațiunilor ei taxabile și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 29 În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere menționat, din textul articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112 reiese că exercitarea acestui drept este condiționată de deținerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din aceeași directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 martie 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 41, și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 29). Potrivit articolului 226 punctul 3 directiva menționată, pe factură trebuie să se menționeze printre altele numărul de identificare în scopuri de TVA, pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile.
- 30 În speță, din decizia de trimitere rezultă că numărul de identificare în scopuri de TVA prevăzut de articolul 226 punctul 3 din Directiva 2006/112 lipsea inițial de pe facturile și de pe deconturile privind comisioanele în discuție în litigiul principal, acest număr fiind completat de Senatex după mai mulți ani de la data emiterii acestor documente. Nu se contestă faptul că aceste facturi și deconturi privind comisioanele conțineau celelalte informații obligatorii prevăzute la acest articol.

- 31 Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă Directiva 2006/112 se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului poate, în asemenea împrejurări, să fie exercitat doar pentru anul în care factura inițială a fost rectificată, iar nu pentru anul în care această factură a fost întocmită.
- 32 Mai întâi, trebuie arătat că Directiva 2006/112 prevede posibilitatea de a rectifica o factură în care anumite detalii obligatorii au fost omise. Acest lucru rezultă din textul articolului 219 din această directivă, care prevede că „[o]rice document sau mesaj ce modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc este asimilat unei facturi”.
- 33 Este cert că facturile în discuție în cauza principală au fost rectificate în mod corespunzător.
- 34 În continuare, la punctul 43 din Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), precum și la punctul 34 din Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297), Curtea a confirmat, desigur, că Directiva 2006/112 nu interzice rectificarea facturilor eronate. Totuși, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 36 și 37 din concluzii, Curtea nu a abordat în aceste hotărâri problema efectului în timp al unei astfel de rectificări asupra exercitării dreptului de deducere a TVA-ului.
- 35 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 179 primul paragraf din Directiva 2006/112, deducerea se efectuează scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului „pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178”. Rezultă 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 apărut și, pe de altă parte, persoana impozabilă este în posesia unei facturi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 34).
- 36 Potrivit guvernului german, la rectificarea unei facturi prin adăugarea unui număr de identificare în scopuri de TVA care lipsea din factura întocmită inițial, cerința unei facturi care să menționeze numărul de identificare în scopuri de TVA nu este îndeplinită decât la momentul efectuării acestei rectificări, astfel încât, potrivit articolelor 178 și 179 de Directiva 2006/112, dreptul de deducere a TVA-ului nu poate fi exercitat decât la momentul rectificării.
- 37 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că Curtea a statuat în mod repetat că dreptul de deducere a TVA-ului prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. El se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 24 și jurisprudența citată). Regimul deducerilor urmărește, astfel cum s-a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului. Totuși, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede aplicarea de dobânzi de întârziere la valoarea TVA-ului pe care îl consideră datorat anterior rectificării facturii întocmite inițial, impune o sarcină fiscală ce rezultă din TVA-ul acestor activități economice cărora sistemul comun al TVA-ului le garantează însă neutralitatea acestei taxe.
- 38 În al doilea rând, Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 42 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 1 martie 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 43). Or, astfel cum s-a amintit la

punctul 29 din prezenta hotărâre, deținerea unei facturi care conține detaliile prevăzute la articolul 226 din Directiva 2006/112 constituie o condiție de formă, iar nu o condiție de fond a dreptului de deducere a TVA-ului.

- 39 În al treilea rând, deși Curtea a statuat, la punctul 38 din Hotărârea din 29 aprilie 2004, *Terra Baubedarf-Handel*(C-152/02, EU:C:2004:268), că dreptul de deducere trebuie exercitat pentru perioada de declarare pentru care s-a efectuat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și pentru care persoana impozabilă este în posesia facturii, trebuie menționat că respectiva cauză în care s-a pronunțat acea hotărâre viza o întreprindere care nu dispunea de o factură la momentul la care a exercitat dreptul de deducere și că, prin urmare, Curtea nu s-a pronunțat asupra efectelor în timp ale rectificării unei facturi întocmite inițial. Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 39 din concluzii, acea cauză se deosebește de cauza principală întrucât *Senatex* dispunea de facturi la momentul exercitării dreptului său de deducere a TVA-ului și plătiese TVA-ul în amonte.
- 40 În al patrulea rând, însuși guvernul german a admis în ședință că, în anumite împrejurări, rectificarea ulterioară a unei facturi, de exemplu în vederea corectării unei erori în legătură cu numărul de identificare în scopuri de TVA care figurează în factură, nu împiedică posibilitatea de a exercita dreptul de deducere pentru anul în care a fost întocmită factura. În schimb, acest guvern nu a oferit motive convingătoare pentru a distinge astfel de împrejurări de cele din cauza principală.
- 41 În sfârșit, trebuie precizat că statele membre sunt competente să prevadă sancțiuni în cazul nerespectării condițiilor de formă privind exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului. Potrivit articolului 273 din Directiva 2006/112, statele membre au posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni evaziunea, cu condiția ca aceste măsuri să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și să nu repună în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, *Salomie și Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 62).
- 42 În ședință, guvernul german a precizat că reportarea dreptului de deducere a TVA-ului în anul în care factura este rectificată ținea loc de sancțiune. Cu toate acestea, pentru a sancționa încălcarea cerințelor de formă, puteau fi avute în vedere, pe lângă refuzul dreptului de deducere a taxei pentru anul întocmirii facturii, și alte sancțiuni precum aplicarea unei amenzi sau a unei sancțiuni pecuniare proporționale cu gravitatea încălcării (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, *Salomie și Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 63). În plus, potrivit reglementării în discuție în litigiul principal, reportarea acestui drept, care implică aplicarea unor dobânzi de întârziere, intervine, în orice situație, fără a lua în considerare împrejurările care necesită rectificarea facturii întocmite inițial, fapt ce depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivele menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre.
- 43 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 179 și articolul 226 punctul 3 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia rectificarea unei facturi care vizează un detaliu obligatoriu, și anume numărul de identificare în scopuri de TVA, nu produce efecte retroactive, astfel încât dreptul de deducere a TVA-ului, exercitat pe baza facturii rectificate, privește anul în care această factură fost rectificată, iar nu anul în care a fost întocmită inițial.

Cu privire la a treia întrebare

- 44 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere ridică problema dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări sau unei practici naționale în temeiul căreia se refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului atunci când rectificarea unei facturi are loc după adoptarea de către autoritățile fiscale a unei decizii de respingere a dreptului de deducere a TVA-ului.
- 45 Această întrebare urmărește în esență să se stabilească dacă autoritățile fiscale pot aprecia ca tardivă rectificarea unei facturi care privește un detaliu obligatoriu, și anume numărul de identificare în scopuri de TVA, atunci când intervine numai după ce aceste autorități au adoptat o decizie de respingere a deducerii TVA-ului.
- 46 Din observațiile guvernului german și ale Senatex rezultă în mod clar că, în cauza principală, administrația fiscală a declarat că a avut intenția să accepte facturile rectificate prezentate de Senatex și că nu consideră, așadar, rectificările efectuate de Senatex ca fiind tardive.
- 47 În aceste împrejurări, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 48 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 patra) declară:

Articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 179 și articolul 226 punctul 3 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia rectificarea unei facturi care vizează un detaliu obligatoriu, și anume numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, nu produce efecte retroactive, astfel încât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, exercitat pe baza facturii rectificate, privește anul în care această factură fost rectificată, iar nu anul în care a fost întocmită inițial.

Semnături