Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 18 februarie 2016*

Cauza C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
împotriva
Autoridade Tributária e Aduaneira

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD), Tribunalul de Arbitraj fiscal, Portugalia]

„Legislație fiscală — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 226 punctele (6) și (7) din Directiva 2006/112/CE — Detalii de pe o factură cu privire la volumul și la natura unui serviciu prestat, precum și la data prestării acestuia — Articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112/CE — Exercitarea dreptului de deducere — Condiția deținerii unei facturi care îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva 2006/112/CE”

I – Introducere

1. În mod normal, primirea unei facturi nu constituie un motiv de bucurie. Situația este puțin diferită în cazul TVA-ului, întrucât, în acest caz, o factură îi conferă destinatarului său, în anumite împrejurări, dreptul de a solicita fiscului restituirea TVA-ului indicat pe factură (așa-numita „deducere a taxei achitate în amonte”).

2. Cu toate acestea, legislația Uniunii în materie de TVA prevede de asemenea că factura trebuie să cuprindă o serie de informații minime. Într-un caz, autoritatea fiscală portugheză a considerat aceste informații ca fiind insuficiente, ceea ce a determinat formularea prezentei cereri de decizie preliminară. În special, descrierea serviciilor facturate drept „servicii juridice”, fără explicații suplimentare, nu îndeplinește cerințele prevăzute de legislația în materie de TVA referitoare la conținutul necesar al unei facturi. Doar o factură întocmită conform dispozițiilor legale conferă însă dreptul de deducere a taxei achitate în amonte.

3. În acest context, Curtea de Justiție va trebui să clarifice două aspecte diferite. Aceasta va trebui nu doar să răspundă mai ales la întrebarea nouă privind gradul de detaliere pe care trebuie să îl aibă descrierea unui serviciu în cadrul unei facturi, dar, în plus, Curtea va trebui să își exprime încă o dată poziția cu privire la consecințele unei facturi incomplete asupra dreptului de deducere a taxei achitate în amonte, pentru a întregi jurisprudența existentă în acest domeniu.

* Limba originală: germana.

II – Cadrul juridic

A – *Dreptul Uniunii*

4. Colectarea TVA-ului în cadrul Uniunii este reglementată prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată** (denumită în continuare „Directiva TVA”). Directiva precedentă este 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*** (denumită în continuare „A șasea directivă”). În măsura în care dispozițiile celor două directive coincid, trebuie să se țină seama în prezenta cauză și de jurisprudența Curții referitoare la cea de A șasea directivă.

5. Articolul 168 din Directiva TVA**** prevede printre altele următorul drept de deducere:

„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. Cuprins în capitolul „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, articolul 178 este adăugat Directivei TVA în versiunea sa inițială*****, care este aplicabilă în litigiul principal:

„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;

[…]”

** JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

*** JO L 145, p. 1.

**** Acestui articol citat îi corespunde articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, astfel cum a fost modificat prin articolul 28f punctul 1, modificat, la rândul său, prin articolul 1 punctul 10 din Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388/CEE și de introducere a unor noi măsuri de simplificare în privința taxei pe valoarea adăugată – domeniul de aplicare al anumitor scutiri și măsuri practice pentru punerea în aplicare a acestora (JO L 102, p. 18).

***** Articolul 178 litera (a) din Directiva TVA a fost modificat între timp prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește normele privind facturarea (JO L 189, p. 1). Versiunii sale originale îi corespunde articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, astfel cum a fost modificat prin articolul 28f punctul 2, care a fost introdus prin articolul 1 punctul 22 din Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1).

7. Articolul 226 din Directiva TVA la care se face referire printre altele, privește detaliile de pe facturi și prevede următoarele:

„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:

[…]

(6) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

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

[…]”

8. Dispozițiile citate ale articolului 226 din Directiva TVA corespund în esență celor ale articolului 22 alineatul (3) litera (b) a șasea și a șaptea liniuță din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din cuprinsul articolului 28h******, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2001/115/CE*******. În special, geneza acestei dispoziții anterioare din A șasea directivă va trebui, așadar, să fie luată în considerare și în prezenta procedură.

9. Considerentul (46) al Directivei TVA este singurul care se referă la facturi și are următorul cuprins:

„(46) Utilizarea facturării electronice este necesar să permită autorităților fiscale să-și desfășoare activitățile de monitorizare. Este necesar[ă], prin urmare, pentru a asigura funcționarea corespunzătoare a pieței interne, elaborarea unei liste, armonizate la nivel comunitar, cu detaliile care se menționează pe facturi și stabilirea unui număr de regimuri comune care reglementează utilizarea facturării electronice și depozitarea electronică a facturilor, precum și autofacturarea și externalizarea operațiunilor de facturare.”

B – *Dreptul național*

10. În dreptul portughez, articolul 36 alineatul 5 litera (b) din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (denumit în continuare „CIVA”) prevede că facturile trebuie să includă „denumirea uzuală a […] serviciilor prestate, cu indicarea elementelor necesare pentru stabilirea cotei aplicabile”.

11. Doar în cazul în care o factură respectă printre altele aceste cerințe prevăzute la articolul 36 alineatul 5 litera (b) din CIVA, există, conform articolului 19 alineatul 2 litera (a) și articolului 19 alineatul 6 din CIVA, un drept de deducere a TVA-ului indicat pe factură.

****** Articolul 28h din A șasea directivă a fost introdus prin articolul 1 punctul 22 din Directiva 91/680 (citată la nota de subsol 5).

******* Articolul 28h din A șasea directivă a fost modificat prin articolul 2 din Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001 de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea simplificării, modernizării și armonizării condițiilor de facturare stabilite cu privire la taxa pe valoarea adăugată (JO L 15, p. 24).

12. Republica Portugheză a susținut, în plus, în procedura în fața Curții că în perioada relevantă în litigiul principal dreptul portughez prevedea o cotă redusă pentru anumite servicii prestate de avocați printre altele pentru cele prestate în beneficiul pensionarilor și al șomerilor, precum și, în general, în cazul procedurilor referitoare la drepturi privind starea civilă a persoanelor. Această normă, care nu este prevăzută de dispozițiile Directivei TVA aplicabile la nivelul Uniunii referitoare la aplicarea unei cote reduse, se întemeiază pe protecția drepturilor dobândite, conferită de articolul 113 din Directiva TVA.

III – Litigiul principal

13. Reclamanta din litigiul principal, societatea Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, își desfășoară activitatea în sectorul hotelier.

14. În anii 2008-2010, ea a solicitat prestarea de servicii din partea unui cabinet de avocatură, care a emis pentru aceasta patru facturi ce conțineau următoarele descrieri ale serviciilor:

— „Servicii juridice prestate de la 1 decembrie 2007 până în prezent” (factura din 26 august 2008);

— „Onorariu pentru servicii juridice prestate din iunie până în prezent” (factura din 17 decembrie 2008);

— „Onorariu pentru servicii juridice prestate până în prezent” (factura din 29 aprilie 2009);

— „Onorariu pentru servicii juridice prestate de la 1 noiembrie 2009 până în prezent” (factura din 2 iunie 2010).

15. În ceea ce privește TVA-ul menționat pe aceste facturi, reclamanta din litigiul principal a invocat în fața autorității fiscale portugheze un drept de deducere în cuantum total de 8 689,49 euro.

16. După efectuarea unui audit, autoritatea fiscală portugheză a refuzat să acorde deducerea pentru motivul că descrierile serviciilor menționate pe facturi nu îndeplineau cerințele prevăzute la articolul 36 alineatul 5 litera (b) din CIVA. Ulterior, reclamanta din litigiul principal a prezentat documente suplimentare care conțineau o descriere mai detaliată a serviciilor. Cu toate acestea, administrația financiară portugheză a refuzat să acorde deducerea, motivând că facturile nu îndeplineau în continuare cerințele legale.

IV – Procedura în fața Curții

17. Tribunal Arbitral Tributário (Tribunalul de Arbitraj fiscal), sesizat în prezent cu litigiul, consideră că interpretarea Directivei TVA prezintă relevanță pentru soluționarea litigiului și, în consecință, a adresat Curții, la 17 noiembrie 2014, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarea întrebare:

„Interpretarea corectă a articolului 226 punctul (6) din Directiva privind TVA-ul permite Autoridade Tributária e Aduaneira să aprecieze ca insuficientă descrierea inclusă într-o factură care conține mențiunea «servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent» sau pur și simplu «servicii juridice prestate până în prezent», având în vedere că, în temeiul principiului colaborării, aceasta poate obține informațiile suplimentare pe care le consideră necesare pentru a confirma existența și caracteristicile detaliate ale operațiunilor?”

18. În procedura în fața Curții au prezentat observații scrise cu privire la această întrebare reclamanta din litigiul principal, Republica Portugheză, precum și Comisia Europeană. În ședința din 14 ianuarie 2016, au prezentat observații orale Republica Federală Germania, Republica Portugheză și Comisia.

V – Apreciere juridică

19. În contextul litigiului principal, instanța de trimitere******** solicită, în final, clarificarea a două probleme diferite.

20. Pe de o parte, este vorba despre stabilirea aspectului dacă facturi precum cele din speță îndeplinesc cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA cu privire la conținutul unei facturi (a se vedea în această privință secțiunea A de mai jos). Pe de altă parte, se solicită să se stabilească care sunt efectele asupra dreptului de deducere în cazul în care detaliile menționate pe facturi ar fi insuficiente (a se vedea în această privință în continuare secțiunea B).

A – *Cu privire la conținutul facturilor*

21. În primul rând, se ridică, așadar, problema dacă facturi precum cele din litigiul principal îndeplinesc cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA cu privire la conținutul unei facturi.

22. Conținutul necesar al unei facturi este stabilit în prezenta cauză, în mod imperativ și exhaustiv, la articolul 226 din Directiva TVA. Astfel, dispoziția menționată trebuie aplicată facturilor emise în temeiul articolelor 220 și 221 din Directiva TVA. Facturile din speță trebuiau să fie emise în conformitate cu articolul 220 punctul (1), întrucât au fost efectuate prestări de servicii către o persoană impozabilă. Dincolo de dispozițiile articolului 226 din Directiva TVA, dreptul portughez nu poate impune, în schimb, cerințe suplimentare cu privire la conținutul unei facturi. Acest lucru rezultă, pe de o parte, din cuprinsul articolului 226 însuși, potrivit căruia facturile trebuie să conțină „doar" detaliile enumerate la acest articol, și, pe de altă parte, din cuprinsul articolului 273 alineatul (2) din Directiva TVA, potrivit căruia statele membre nu pot impune în scopul colectării TVA-ului obligații de facturare suplimentare față de cele care sunt incluse deja în Directiva TVA.

23. Astfel cum a susținut în mod întemeiat Republica Portugheză, în prezenta cauză nu este suficientă o interpretare doar a punctului (6) al articolului 226 din Directiva TVA, asupra căreia se axează întrebarea preliminară. Pentru a oferi instanței naționale un răspuns util din perspectiva cerințelor prevăzute de dreptul Uniunii********* cu privire la conținutul unei facturi, trebuie să se includă în cadrul examinării și punctul (7) al articolului menționat.

24. Potrivit acestor două dispoziții, facturile trebuie să includă atât detalii privind „volumul și natura serviciilor prestate" [punctul (6)], cât și „data la care s-a efectuat sau încheiat […] prestarea de servicii" [(punctul (7)].

1. Volumul și natura serviciului prestat

25. Având în vedere punctul (6) al articolului 226 din Directiva TVA, se ridică problema dacă descrierile utilizate în facturile din speță, așadar formularea „prestare de servicii juridice" într-o anumită perioadă sau până la o anumită dată, identifică suficient „natura" [a se vedea în această privință litera a) de mai jos] și „volumul" [a se vedea în această privință litera b) de mai jos] serviciilor.

******** Potrivit Hotărârii Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punctele 22-34), Tribunal Arbitral Tributário este o instanță în sensul articolului 267 TFUE.

********* A se vedea printre altele Hotărârile Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, punctul 17), Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve și alții (C-225/13, EU:C:2014:245, punctul 30) și Abcur (C-544/13 și C-545/13, EU:C:2015:481, punctul 33).

a) Cu privire la natura serviciului

26. Curtea a examinat până în prezent într-o singură cauză cerințele prevăzute la articolul 226 punctul (6) din Directiva TVA în legătură cu descrierea „naturii” unui serviciu, cauză care viza livrarea de bunuri. Astfel, în cazul bunurilor, articolul 226 punctul (6) impune, la fel ca în cazul serviciilor, indicarea „naturii” lor. Din jurisprudență rezultă că în această privință nu există o obligație privind menționarea pe factură a crotaliilor animalelor livrate**********, ceea ce ar permite o identificare neîndoielnică a fiecărui bun individual livrat pe baza mențiunilor de pe factură.

27. De aici trebuie să se concluzioneze mai întâi că, potrivit articolului 226 punctul (6) din Directiva TVA, conținutul facturilor nu trebuie să includă toate informațiile disponibile referitoare la un bun livrat sau la un serviciu prestat. Acest lucru rezultă chiar din modul său de redactare, care are în vedere doar „natura” unui bun sau a unui serviciu și nu impune, dimpotrivă, o descriere exactă a bunului sau a serviciului.

28. Astfel, în cazul în care într-o factură nu trebuie să se menționeze toate informațiile disponibile referitoare la serviciul prestat, se pune însă problema până la ce grad sunt necesare informații pentru ca „natura” unui serviciu să fie descrisă suficient. Așadar – în ceea ce privește prezenta cauză –, toate serviciile juridice constituie deja un astfel de tip de servicii sau trebuie să se facă în continuare distincție între diferite tipuri de servicii juridice?

29. Răspunsul la această întrebare nu se poate deduce nici din modul de redactare, nici din economia articolului 226 punctul (6) din Directiva TVA. De aceea, ea trebuie clarificată având în vedere scopul acestor detalii de pe factură.

30. Scopul specific al unei mențiuni de pe factură este legat însă de funcția pe care trebuie să o îndeplinească o factură în cadrul sistemului de impozitare în materia TVA-ului. Astfel cum se poate deduce din cuprinsul considerentului (46) al Directivei TVA, prin emiterea facturii se urmărește desfășurarea activităților de monitorizare de către autoritățile fiscale ale statelor membre. Pentru a permite efectuarea acestor controale, persoanele impozabile trebuie, potrivit articolului 244 din Directiva TVA, să stocheze toate facturile pe care le-au primit, precum și copiile tuturor facturilor pe care le-au emis ele însele.

31. Având în vedere acest obiectiv, scopul urmărit prin fiecare mențiune individuală de pe factură este legat în mod direct de aspectul pe care autoritățile fiscale ar putea să îl controleze pe baza unei facturi.

i) Controlul privind plata taxei corespunzătoare

32. Scopul unei facturi este în primul rând acela de a controla plata taxei de către emitentul facturii.

33. Acest lucru rezultă din cuprinsul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA. Potrivit acestui articol, destinatarul unei prestații poate să își exercite dreptul de deducere numai atunci când deține o factură. Potrivit jurisprudenței, această cerință are drept scop asigurarea colectării TVA-ului și verificarea acesteia**********. Astfel, potrivit reglementării menționate, deducerea se acordă numai în cazul în care prin intermediul facturii autoritatea fiscală poate să aibă acces în același timp la un document care conține, în conformitate cu mențiunile obligatorii prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA, informațiile necesare pentru a garanta în egală măsură plata corespunzătoare a TVA-ului de către emitentul facturii. Acest acces la emitentul facturii este susținut astfel de

********** Hotărârea Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctele 52 și 53).

********** A se vedea Hotărârea Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 37).

articolul 203 din Directiva TVA. Potrivit acestuia, emitentul datorează taxa menționată pe factură, independent de aspectul dacă faptul generator al taxei se materializează și în special dacă un serviciu a fost prestat efectiv**********. Acest lucru scutește autoritatea fiscală, într-un asemenea caz, de necesitatea de a prezenta o dovadă corespunzătoare.

34. Factura constituie un fel de garanție pentru autoritatea fiscală prin faptul că se asociază într-un fel deducerea cu plata taxei**********. Astfel, factura, în lipsa căreia nu poate fi exercitat un drept de deducere, oferă autorității fiscale cel puțin posibilitatea de a găsi acoperire pentru suma care urmează a fi restituită emitentului facturii prin deducere, autoritatea fiscală verificându-l pe acesta în privința plății taxei corespunzătoare.

35. Pentru îndeplinirea acestei funcții de garanție sunt necesare însă numai anumite mențiuni pe factură, în special numele complet și adresa completă ale persoanei impozabile care a prestat serviciul [punctul (5) al articolului 226 din Directiva TVA], precum și, în plus, numărul de identificare în scopuri de TVA [punctul (3) al aceluiași articol]. În schimb, nu este necesară o specificare a „naturii" unui serviciu pe factură pentru a controla simpla achitare a taxei de către emitentul acesteia. Astfel, emitentul datorează în orice caz, după cum se prevede la articolul 203 din Directiva TVA, taxa menționată pe factură pe care destinatarul acesteia o invocă cu drept de deducere. În acest caz nu este nicidecum necesară stabilirea unei legături între factură și un serviciu prestat efectiv.

36. Așadar, împrejurarea că mențiunile obligatorii de pe o factură includ, conform articolului 226 din Directiva TVA, în mod evident, și detalii care nu sunt necesare pentru controlarea simplei plăți a taxei arată în mod clar că funcția unei facturi nu se poate epuiza astfel. Aceste mențiuni includ nu numai natura bunurilor livrate sau a serviciilor prestate [punctul (6)], ci printre altele și indicarea datei la care s-a efectuat prestarea de servicii [punctul (7)], baza impozabilă a taxei [punctul (8)], cota de TVA aplicată [punctul (9)] sau scutirea aplicabilă [punctul (11)].

37. Acestea și alte mențiuni au rolul – astfel cum rezultă din geneza acestui articol********** –, de a evidenția pe factură „toate informațiile referitoare la sistemul de TVA aplicabil".

38. Prin introducerea acestor detalii suplimentare, autoritățile fiscale ale statelor membre au posibilitatea, așadar, să controleze dacă emitentul facturii a calculat pentru serviciul său și taxa *corectă*. Pe baza acestor mențiuni, autoritățile fiscale ale statelor membre pot astfel să verifice în special dacă emitentul a stabilit conform cerințelor legale locul livrării (articolul 31 și următoarele din Directiva TVA), baza de impozitare (articolul 72 și următoarele) și cota aplicabilă (articolul 93 și următoarele), dacă acesta consideră în mod întemeiat o scutire ca fiind aplicabilă (articolul 131 și următoarele) sau dacă a plecat în mod corect de la premisa că destinatarul serviciului datorează taxa (articolul 192a și următoarele).

39. Pentru efectuarea unui astfel de control este nevoie în acest caz și de o descriere pe factură a serviciului prestat. Astfel, taxa aplicabilă depinde sub multe aspecte de conținutul serviciului prestat întrucât și regimurile speciale privind locul prestării, cota, scutirile etc., sunt stabilite adesea în funcție de conținutul unei prestații. „Natura" unei prestații trebuie descrisă, așadar, pe o factură cu o precizie care este relevantă pentru a aprecia aplicarea cotei corecte, a unei scutiri sau a unui alt regim special**********.

********** Emitentul se poate elibera însă din nou de această obligație de plată a taxei în anumite împrejurări; a se vedea printre altele Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

********** A se vedea în acest sens Hotărârile Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctele 31 și 32) și LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctele 35 și 36).

********** A se vedea punctul 1 din expunerea de motive a Propunerii de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea simplificării, modernizării și armonizării condițiilor de facturare stabilite cu privire la taxa pe valoarea adăugată [COM(2000) 650 final], care a condus la adoptarea Directivei 2001/115/CE (a se vedea punctul 8 de mai sus), precum și Avizul Comitetului Economic și Social European privind această propunere, punctul 1.1.1 (JO C 193, p. 53).

********** A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, punctul 73).

40. Potrivit acestor criterii, descrierea aleasă în speță, „servicii juridice”, pare a fi suficientă pentru a controla corectitudinea calculului taxei. Astfel, în opinia noastră, nu se poate identifica nicio normă prevăzută de legislația aplicabilă a Uniunii în materie de TVA care să condiționeze stabilirea taxei aplicabile de natura unui serviciu juridic**********.

41. Cu toate acestea, Republica Portugheză a susținut că o descriere detaliată a naturii serviciului juridic în prezenta cauză ar fi necesară pentru motivul că dreptul portughez – prin derogare de la Directiva TVA, însă acoperit de clauza prevăzută la articolul 113 din aceasta privind protecția drepturilor dobândite – prevede o cotă redusă de TVA pentru anumite servicii juridice. Astfel, din descrierea generală „servicii juridice” nu ar fi evident dacă în cazul serviciilor se aplică cota standard de TVA sau cota redusă.

42. În cazul în care această susținere privind dreptul național aplicabil în litigiul principal este corectă – susținere a cărei clarificare revine exclusiv instanței de trimitere –, ar rezulta de aici că, în prezenta cauză, natura serviciului nu ar fi fost descrisă suficient pentru a permite verificarea corectitudinii calculului taxei.

43. Această concluzie s-ar afla într-adevăr într-o anumită contradicție cu obiectivul pe care Consiliul l-a asociat cu introducerea dispozițiilor privind mențiunile obligatorii de pe factură, și anume „elaborarea unei liste, armonizate la nivel comunitar, cu detaliile care se menționează pe facturi”, pentru „a asigura funcționarea corespunzătoare a pieței interne”**********. Prestatorului unor servicii juridice i se solicită astfel mențiuni cu un grad de detaliere diferit, referitoare la natura serviciului, după cum locul prestării se află în Portugalia sau într-un alt stat membru.

44. Totuși, acest lucru este în final doar consecința existenței unor dispoziții diferite în statele membre privind cotele reduse de TVA. Aceasta privește nu numai situația în speță prezentată de Republica Portugheză, referitoare la protecția drepturilor dobândite în privința cotelor reduse aplicate în temeiul articolului 113 din Directiva TVA. Implementarea situațiilor stabilite la nivelul Uniunii în conformitate cu articolul 98 din Directiva TVA și cu anexa III la aceasta, care determină aplicarea unor cote reduse, se află la latitudinea fiecărui stat membru. Prin urmare, cauzele unor eventuale nearmonizări în cadrul pieței interne a facturilor nu sunt cerințele cu privire la conținutul unei facturi, ci lipsa de armonizare în domeniul cotelor reduse de TVA.

45. În măsura în care instanța de trimitere ar urma să stabilească, așadar, că în litigiul principal dreptul portughez prevede o cotă redusă pentru anumite servicii juridice, formularea generală de pe o factură „prestare de servicii juridice” nu ar îndeplini cerințele stabilite la articolul 226 punctul (6) din Directiva TVA în ceea ce privește menționarea „naturii” unei prestări de servicii.

ii) Controlul dreptului de deducere

46. În plus, factura și conținutul acesteia nu servesc numai la verificarea plății taxei corespunzătoare. După cum rezultă și din geneza articolului 226 din Directiva TVA, factura ar trebui să îndeplinească, în plus, funcția „de justificare” a dreptului de deducere al destinatarului**********.

********** Considerăm de la bun început că este exclusă aplicarea articolului 47 din Directiva TVA, care prevede pentru „serviciile prestate în legătură cu un bun imobil” un loc derogatoriu de prestare a unui serviciu, întrucât tocmai serviciile juridice prestate în legătură cu vânzarea unui bun imobil nu intră, potrivit convingerii noastre, sub incidența acestei dispoziții; a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punctele 37-40).

********** A se vedea considerentul (4) al Directivei 2001/115 (a se vedea punctul 8 de mai sus).

********** A se vedea referințele citate la nota de subsol 14.

47. Și destinatarul unei facturi ar trebui, așadar, să poată fi controlat din perspectiva dreptului său de deducere de către autoritatea fiscală pe baza detaliilor de pe factură. Se ridică astfel problema dacă din această funcție de control se pot deduce alte cerințe suplimentare privind exactitatea descrierii unei prestări de servicii menționate pe o factură.

48. Controlul dreptului de deducere începe cu verificarea aspectului dacă destinatarul facturii deține într-adevăr o factură. Acest lucru oferă o anumită garanție că serviciul facturat a fost prestat efectiv**********, ceea ce constituie o condiție pentru existența dreptului de deducere**********. Astfel, după cum am menționat deja**********, emitentul datorează, conform articolului 203 din Directiva TVA, orice taxă pe valoarea adăugată menționată pe o factură. Drept urmare, există un anumit impediment pentru emitent de a emite o factură cu privire la un serviciu care nu a fost deloc prestat. Pentru îndeplinirea acestei funcții de control al facturii, indicarea naturii unui serviciu este însă la fel de puțin necesară precum în cazul controlului simplei plăți a impozitului. Astfel, impedimentul în calea emiterii unei facturi cu privire la un serviciu inexistent se întemeiază pe obligația de plată a taxei prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA, care, astfel cum am menționat, nu este atribuită descrierii serviciului**********.

49. În plus, controlul aspectului dacă emitentul facturii a indicat taxa de asemenea *în mod corect* pe factură urmărește, în mod simetric, după cum a fost indicat deja drept scop al unei facturi**********, verificarea cuantumului corect al deducerii corespunzătoare. De aici nu rezultă însă nici cerințe suplimentare privind descrierea tipului unui serviciu prestat în raport cu cele stabilite deja.

50. Totuși, astfel de cerințe ar putea să existe în cazul în care pe baza detaliilor de pe factură ar trebui să se controleze o condiție suplimentară a deducerii, și anume utilizarea efectivă sau intenționată********** a serviciilor relevante în scopul unor operațiuni impozabile, care este impusă prin articolul 168 litera (a) din Directiva TVA.

51. Atât Republica Portugheză, cât și, în mod similar, Comisia au exprimat în această privință, în prezenta procedură, opinia potrivit căreia descrierea serviciului pe o factură ar trebui să fie atât de detaliată încât să fie posibil să se verifice dacă serviciul este destinat desfășurării unei activități economice a destinatarului facturii din care ar putea rezulta ulterior operațiuni impozabile care conferă dreptul de deducere.

52. Nu putem fi însă de acord cu acest punct de vedere.

53. În primul rând, nu este nicidecum posibil ca un serviciu să fie descris pe o factură într-un mod atât de detaliat încât natura privată sau economică a acestuia să rezulte deja din descrierea serviciului însuși. În cazul în care este vorba, de exemplu, despre un creion, cea mai detaliată descriere a producătorului, a tipului, a proprietăților și a stării creionului nu ar oferi un răspuns la întrebarea dacă el va fi utilizat în realitate în scop privat sau în cadrul unei activități economice. Dreptul de deducere nu poate fi controlat în această privință pe baza unei facturi, întrucât, în principiu, fiecare obiect al prestației este avut în vedere pentru o utilizare atât în scop privat, cât și în scop economic. Această concluzie este valabilă chiar și în cazul prestărilor de servicii care par a fi evident private, de exemplu, în cazul unei vizite la cinema, servicii care, într-un caz concret, pot să servească însă exercitării anumitor activități economice.

********** A se vedea în acest sens Hotărârea Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, punctul 29).

********** A se vedea printre altele Hotărârile Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) și Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 39).

********** A se vedea punctul 33 de mai sus.

********** A se vedea punctul 35 de mai sus.

********** A se vedea punctele 37-39 de mai sus.

********** A se vedea Hotărârea Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punctul 27 și jurisprudența citată).

54. Nici în prezenta cauză nu putem identifica modul în care o descriere detaliată, dar – în contextul unei facturi – concisă într-un mod adecvat a „prestării unor servicii juridice” ar urma să ofere un răspuns clar la întrebarea dacă acestea sunt utilizate în scopul activității economice a reclamantei din litigiul principal. Nici chiar descrierile alternative propuse de Republica Portugheză, de exemplu „reprezentare în procedura judiciară X în fața instanței Y”, nu ar îndeplini cerința de a permite o asemenea verificare. Astfel, pentru aprecierea dreptului de deducere, în speță ar trebui să se stabilească totuși obiectul pe care îl are procedura judiciară X.

55. Așadar, îndoielile existente în ceea ce privește utilizarea unui serviciu în scopul activității economice a destinatarului său pot fi eliminate complet în cadrul unei examinări numai prin prezentarea unor mijloace de probă suplimentare.

56. Astfel, este în general în interesul propriu al destinatarului facturii să solicite emitentului acesteia o descriere cât mai detaliată a serviciului pentru a reduce costurile în cazul unei examinări din partea autorității fiscale, care rezultă din prezentarea de mijloace de probă suplimentare. Acest stimulent în favoarea unei descrieri mai detaliate a serviciului există însă, fără ca unele cerințe neclare privind exactitatea unei descrieri a serviciului – de exemplu „potrivit împrejurărilor din cazul concret” – să împiedice deja din punct de vedere legal exercitarea dreptului de deducere tocmai pentru motivul că exercitarea dreptului de deducere, în conformitate cu articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, depinde în principiu de deținerea unei facturi care îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226, cerințele privind conținutul unei facturi nu trebuie depășite și trebuie să respecte principiul securității juridice. Mai ales în cazul în care legislația Uniunii produce îndeosebi consecințe financiare – precum în speță acordarea sau refuzul dreptului de deducere –, aplicarea sa trebuie să fie, potrivit jurisprudenței, previzibilă pentru justițiabili**********.

57. Astfel, din punctul de vedere al controlului dreptului de deducere al destinatarului facturii nu au rezultat cerințe mai extinse privind detaliile de pe factură referitoare la natura unei prestări de servicii.

iii) Concluzie intermediară

58. În concluzie, în prezenta cauză descrierea serviciilor de pe facturi nu corespunde, prin urmare, cerințelor privind „natura” unui serviciu prevăzute la articolul 226 punctul (6) din Directiva TVA decât în cazul în care instanța de trimitere ar urma să stabilească faptul că în litigiul principal dreptul portughez prevede o cotă redusă doar pentru anumite servicii juridice.

b) Cu privire la volumul serviciului

59. Potrivit articolului 226 din Directiva TVA, pe o factură trebuie să se menționeze nu numai „natura” unui serviciu, ci și „volumul” acestuia. Se pune astfel problema suplimentară dacă mențiunea „prestare de servicii juridice de la o anumită dată până în prezent”, respectiv doar „prestare de servicii juridice până în prezent” descrie suficient volumul serviciilor juridice.

60. Volumul unui serviciu arată „cantitatea” acestuia care, potrivit articolului 226 din Directiva TVA, trebuie să fie inclusă, în cazul livrării de bunuri, alături de „natura” sa indicată pe factură. Astfel, factura oferă informații cu privire la *cât de multe* servicii au fost prestate.

61. O asemenea mențiune lipsește însă în prezenta cauză.

********** A se vedea Hotărârea Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 34 și jurisprudența citată).

62. Indicarea volumului serviciului nu este înlocuită nici prin precizarea perioadei în care au fost prestate serviciile, întrucât nu se poate identifica cât de multe servicii au fost prestate în perioada respectivă.

63. O indicare separată a volumului unui serviciu poate fi în orice caz omisă în cazul în care din descrierea naturii sale – în ceea ce privește prezenta cauză, de exemplu, „reprezentare în procedura judiciară X în fața instanței Y” – rezultă deja în mod suficient volumul acestuia. Totuși, nu aceasta este situația în speță. Astfel, serviciile au fost detaliate, pe baza naturii lor, într-un mod atât de generic drept „servicii juridice” încât volumul lor nu poate fi identificat pe baza acestei descrieri.

64. Prin urmare, detaliile de pe facturi în prezenta cauză nu corespund în această privință cerințelor prevăzute la articolul 226 punctul (6) din Directiva TVA, întrucât nu indică volumul serviciilor prestate.

2. Data la care s-a efectuat prestarea de servicii

65. În plus, trebuie să se examineze dacă mențiunile de pe facturi „prestare de servicii juridice de la o anumită dată până în prezent” și, respectiv, doar „prestare de servicii juridice până în prezent” respectă dispozițiile articolului 226 punctul (7) din Directiva TVA potrivit căruia pe o factură trebuie să se indice data la care „s-a efectuat sau încheiat prestarea de servicii”.

66. Facturile contestate conțin doar mențiunea privind o perioadă, respectiv numai o dată finală pentru o multitudine de servicii juridice, iar nu date separate pentru fiecare dintre serviciile prestate. Din informațiile furnizate de instanța de trimitere nu rezultă însă că conținutul serviciului era numai punerea la dispoziție în general în vederea prestării de servicii de consiliere într-o anumită perioadă**********; dimpotrivă, trebuie să se plece de la premisa că trebuiau să se emită facturi cu privire la servicii prestate în mod concret și individual.

67. Astfel, conform articolului 223 din Directiva TVA, se permite întocmirea unei facturi centralizatoare pentru mai multe prestări diferite de servicii. Totuși, acest lucru nu oferă încă un răspuns la întrebarea dacă în cadrul acestei facturi centralizatoare trebuie să se indice data la care a fost efectuată fiecare prestare de servicii diferită sau este suficientă menționarea perioadei în care au fost prestate mai multe servicii.

68. Trebuie să ținem seama încă o dată de scopul acestui detaliu de pe factură. Astfel cum am menționat, factura are drept scop printre altele verificarea plății taxei corecte de către emitentul facturii**********. În acest scop este necesară și data prestării unui serviciu. Astfel, această dată – iar nu, de exemplu, data emiterii facturii – determină în principiu, conform articolului 63 din Directiva TVA, momentul la care a survenit faptul generator în sensul articolului 62 alineatul (1) din Directiva TVA și, astfel, și dispozițiile de drept fiscal aplicabile acestei operațiuni din punct de vedere temporal.

69. Cu toate acestea, articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA prevede un regim special pentru prestările de servicii care „determină decontări succesive”, situație care pare să se regăsească în speță. În acest context, momentul realizării faptului generator nu este data prestării fiecărui serviciu separat, ci momentul expirării perioadei la care se referă facturarea. Prin urmare, în acest caz, pentru efectuarea controlului plății taxei corecte nu sunt necesare datele tuturor serviciilor prestate, ci doar indicarea unei perioade.

********** A se vedea în ceea ce privește această situație Hotărârea Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

********** A se vedea punctele 37 și 38 de mai sus.

70. Pentru prezenta cauză, acest lucru înseamnă că mențiunea „prestare de servicii juridice de la o anumită dată până în prezent” îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226 punctul (7) din Directiva TVA, dar în schimb mențiunea „prestare de servicii juridice până în prezent”, care nu indică nicio dată de început a perioadei de facturare, nu îndeplinește aceste cerințe.

3. Concluzie

71. În concluzie, facturile din speță nu respectă, *primo*, cerințele prevăzute la articolul 226 punctul (6) din Directiva TVA privind indicarea „volumului” unei prestări de servicii, *secundo*, cerințele acestei dispoziții privind indicarea „naturii” unei prestări de servicii decât în măsura în care dreptul portughez prevede o cotă redusă doar pentru anumite servicii juridice și, *tertio*, cerințele prevăzute la articolul 226 punctul (7) din Directiva TVA privind indicarea „datei” la care s-a efectuat prestarea unui serviciu întrucât facturile nu conțin nicio indicație privind începutul respectivei perioade de facturare.

B – *Cu privire la dreptul de deducere*

72. În al doilea rând, trebuie să se clarifice consecințele pe care împrejurarea că o factură nu conține toate cerințele impuse la articolul 226 punctele (6) și (7) din Directiva TVA le are asupra invocării dreptului de deducere de către destinatarul facturii.

73. În special, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă pentru exercitarea dreptului de deducere este suficient ca destinatarul facturii care solicită acordarea deducerii să completeze detaliile lipsă de pe factură prin prezentarea altor documente. Astfel, autoritatea fiscală are, potrivit dreptului portughez, posibilitatea de a solicita informații suplimentare persoanei impozabile care invocă un drept de deducere. Reclamanta din litigiul principal a prezentat de altfel asemenea informații suplimentare autorității fiscale portugheze.

74. Înțelegem descrierea litigiului principal de către instanța de trimitere în sensul că în prezenta cauză sunt îndeplinite toate condițiile materiale ale dreptului de deducere existente în conformitate cu articolul 168 litera (a) din Directiva TVA. Numai că factura nu respectă cerințele legale. Astfel, trebuie să se examineze dacă simpla împrejurare că o factură nu conține toate detaliile necesare în conformitate cu articolul 226 punctele (6) și (7) din Directiva TVA împiedică invocarea dreptului de deducere.

1. Condițiile privind exercitarea dreptului de deducere

75. Pentru a răspunde la această întrebare, este necesară interpretarea articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, care reglementează exercitarea dreptului de deducere. Potrivit acestei dispoziții, pentru exercitarea dreptului de deducere existent în temeiul articolului 168 litera (a), o persoană impozabilă trebuie să „dețină o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 […]”.

76. Norma legală este clară, având în vedere modul său de redactare. În cazul în care persoana impozabilă nu deține o factură care îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA, aceasta poate într-adevăr să beneficieze de un drept de deducere în temeiul articolului 168 litera (a). Conform articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, ea nu poate *exercita* însă acest drept atât timp cât nu deține o factură care îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA.

77. Această cerință strictă privind deținerea unei facturi corespunzătoare în vederea exercitării dreptului de deducere este indicată, în mod sistematic, la articolul 181 din Directiva TVA, care privește exercitarea dreptului de deducere în cazul achiziției intracomunitare de bunuri cu titlu oneros în conformitate cu articolul 168 litera (c). Pentru exercitarea dreptului de deducere în acest caz,

persoana impozabilă trebuie, potrivit articolului 178 litera (c), să dețină de asemenea „o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236”. Potrivit articolului 181 din Directiva TVA, statele membre pot însă acorda în același timp deducerea persoanelor impozabile care nu dețin o factură în conformitate cu articolele 220-236. În schimb, în ceea ce privește deducerea pentru serviciile prestate cu titlu oneros despre care este vorba în prezenta cauză nu există o astfel de dispoziție. *Per a contrario* trebuie să se concluzioneze că, în prezenta cauză, statelor membre le este interzis, în temeiul dreptului Uniunii, să acorde deducerea în conformitate cu articolul 178 litera (a) din Directiva TVA în cazul în care persoana impozabilă nu deține o factură în conformitate cu cerințele legale în sensul articolului 226.

78. Și jurisprudența Curții confirmă în final acest caracter imperativ fundamental al unei facturi conforme cu cerințele legale pentru exercitarea dreptului de deducere în cazul prestării unui serviciu cu titlu oneros.

79. Mai întâi trebuie să se facă distincție între cazul unei facturi emise în mod deficitar și încălcarea altor obligații formale care nu au, potrivit jurisprudenței, nicio influență asupra dreptului de deducere, ca de exemplu neînregistrarea prestatorului în scopuri de TVA**********, respectiv a destinatarului serviciului**********, sau neîndeplinirea obligațiilor privind înregistrările contabile**********. Astfel, în cazul unor asemenea obligații formale lipsește o dispoziție precum cea prevăzută la articolul 178 litera (a) din Directiva TVA, care prevede, pentru exercitarea dreptului de deducere, obligația deținerii unei facturi corespunzătoare.

80. În ceea ce privește obligațiile formale care privesc facturile, există, așadar, o situație juridică specială. Pentru acest motiv, în jurisprudența constantă, Curtea condiționează și invocarea dreptului de deducere de existența, pe factură, a detaliilor prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA**********. Statelor membre nu le este permis să condiționeze această invocare numai de *alte* cerințe referitoare la conținutul unei facturi, care nu sunt prevăzute deloc de Directiva TVA**********.

81. Astfel, Curtea a subliniat în mai multe decizii, în cazul operațiunilor supuse regimului de taxare inversă, că deducerea TVA-ului aferent intrărilor trebuie să fie acordată atunci când cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile**********, și a clasificat în această privință parțial și detaliile de pe factură ca fiind doar cerințe formale nesemnificative**********.

82. Această jurisprudență nu poate fi însă transpusă în prezenta cauză. Pe de o parte, regimul taxării inverse reprezintă un caz special în care destinatarul serviciului este în același timp persoană impozabilă *și* poate exercita dreptul de deducere. În cazul în care obligația de plată a TVA-ului și dreptul de deducere coincid pentru o persoană, o factură nu poate îndeplini funcții comparabile, astfel cum au fost descrise în prezenta cauză**********. Pe de altă parte, în cauzele soluționate de Curte, pentru exercitarea dreptului de deducere în temeiul dreptului Uniunii era

********** Hotărârile Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 36) și PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 40).

********** Hotărârile Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 42-51), precum și Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 58-61).

********** Hotărârea Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 63-72).

********** A se vedea Hotărârile Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 32), Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 47) și PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 40); a se vedea, în ceea ce privește situația juridică anterioară, și Hotărârea Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297, punctele 25-36).

********** Hotărârile Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 42) și Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 51).

********** Hotărârile Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 63), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 42), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 71) și Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 35); a se vedea și Hotărârea Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 51).

********** A se vedea Hotărârile Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctele 39-46) și Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 38-42).

********** A se vedea punctele 32-57 de mai sus.

necesară doar „îndeplinirea formalităților stabilite de fiecare stat membru”**********. În aceste cazuri privind regimul de taxare inversă, legislația Uniunii în materie de TVA nu prevedea, așadar, nicidecum că deținerea unei facturi corespunzătoare constituie o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere.

83. Pentru prezenta cauză nu prezintă relevanță faptul că, într-un caz concret – în Hotărârea Polski Trawertyn –, Curtea a transpus totuși jurisprudența menționată, referitoare exclusiv la cazul special al regimului de taxare inversă, în privința articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, care este aplicabil în speță**********.

84. Astfel, în hotărârea respectivă, Curtea a recunoscut doar că, în cazul succesorului în drepturi, detaliile menționate pe factură de predecesorul în drepturi nu pot împiedica exercitarea dreptului de deducere de către succesorul în drepturi**********. Așadar, în cauza respectivă, o mențiune de pe factură, deși existentă, însă incorectă, nu a fost în măsură să pună în discuție exercitarea dreptului de deducere în temeiul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA.

85. În prezenta cauză nu este vorba însă numai despre o mențiune incorectă, ci despre lipsa totală a detaliilor necesare pe o factură. Este un lucru dacă detaliile impuse la articolul 226 din Directiva TVA nu sunt prezente deloc sau nu sunt prezente suficient, însă este altceva în cazul în care acestea sunt prezente, dar sunt incorecte**********. În primul caz, cerințele prevăzute la articolul 178 litera (a) coroborat cu articolul 226 din Directiva TVA nu sunt îndeplinite nici măcar formal.

86. În plus, chiar și numai o interpretare restrictivă a Hotărârii Polski Trawertyn poate împiedica o contradicție cu jurisprudența constantă a Curții deja menționată, care impune, pentru exercitarea dreptului de deducere, obligația deținerii unei facturi care îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA**********.

87. Astfel, în prezenta cauză, împrejurarea că facturile nu îndeplinesc cerințele prevăzute la articolul 226 punctele (6) și (7) din Directiva TVA împiedică în principiu, conform articolului 178 litera (a), exercitarea dreptului de deducere. Într-un asemenea caz, pentru a-și putea exercita dreptul de deducere, persoana impozabilă trebuie să solicite, așadar, o factura corectată din partea emitentului facturii**********.

2. Completare prin prezentarea de informații suplimentare

88. Cu toate acestea, se ridică problema dacă, în cadrul unui audit, prezentarea unor informații suplimentare poate înlocui detaliile care lipsesc de pe factură.

a) Factură care constă în mai multe documente

89. În această privință, trebuie să se sublinieze mai întâi posibilitatea ca documentele prezentate suplimentar să poată constitui chiar parte a facturii în sensul articolului 226 din Directiva TVA.

********** Conform articolului 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă și, respectiv, conform articolului 178 litera (f) din Directiva TVA.

********** Hotărârea Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 43).

********** A se vedea Hotărârea Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 46), cu referire la Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2011:592, punctul 72).

********** A se vedea, în ceea ce privește ultima situație, și Hotărârea Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctele 31 și 32), pe de o parte, și Ordonanța Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 42), pe de altă parte.

********** A se vedea punctul 80 de mai sus.

********** A se vedea Hotărârile Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctele 43 și 44), precum și Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 34).

90. Astfel, din cuprinsul dispozițiilor Directivei TVA nu se poate deduce că o factură trebuie să constea într-un singur document. Conform definiției legale prevăzute la articolul 218 din Directiva TVA, sunt considerate facturi „documentele sau mesajele pe suport de hârtie sau în format electronic" în măsura în care acestea îndeplinesc condițiile stabilite în capitolul 3 privind „Facturarea". Astfel, nu este exclus ca o factură să constea în mai multe documente.

91. Cu toate acestea, în cazul în care o factură este formată din mai multe documente, în unul dintre documente trebuie să existe o referire de fond suficientă la celălalt document. Acest lucru rezultă din aplicarea prin analogie a articolului 219 din Directiva TVA. Potrivit articolului menționat, „orice document sau mesaj ce modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc este asimilat unei facturi". În cazul în care conținutul unei facturi rezultă, așadar, din mai multe documente, cel puțin într-un document trebuie să existe o trimitere suficientă la celălalt document. În caz contrar, conținutul unei facturi nu ar rezulta chiar din aceasta, ci s-ar întemeia exclusiv pe afirmația persoanei impozabile care susține existența unei legături între două documente. În acest mod, documentele nu ar putea să îndeplinească funcția de control descrisă a facturii**********.

92. Pe baza acestor criterii, instanța de trimitere va trebui să examineze în litigiul principal, după caz, dacă documentele prezentate de reclamantă în cadrul auditului, în cazul în care provin tot de la emitentul facturii, trebuie considerate ca fiind parte a facturii respective.

b) Principiul proporționalității

93. În măsura în care instanța de trimitere ar urma să stabilească totuși că documentele prezentate suplimentar nu trebuie considerate ca fiind parte a unei facturi în sensul articolului 226 din Directiva TVA, se ridică problema dacă conținutul facturilor incomplete din speță poate fi completat, în schimb, cu ajutorul altor informații pentru a putea invoca un drept de deducere.

94. Astfel, s-a constatat deja că articolul 178 litera (a) din Directiva TVA refuză în principiu acordarea dreptului de deducere în lipsa deținerii unei facturi conforme cu cerințele legale, astfel încât persoana impozabilă care intenționează să invoce un drept de deducere trebuie să primească mai întâi o factură rectificată din partea emitentului**********. Cu toate acestea, la interpretarea dispoziției menționate trebuie să se țină seama și de principiul proporționalității**********. Potrivit acestuia, instituțiile Uniunii nu pot să depășească printr-o reglementare măsura necesară pentru realizarea obiectivului urmărit de aceasta**********.

95. Dacă într-un caz precum cel din speță condițiile materiale ale dreptului de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA nu sunt puse în discuție din cauza informațiilor suplimentare, atunci cerința existentă în plus în temeiul articolului 178 litera (a) privind deținerea unei facturi în conformitate cu cerințele stabilite la articolul 226 trebuie, așadar, să urmărească totodată un anumit scop și nu poate să constituie o sarcină excesivă pentru persoana impozabilă.

********** A se vedea punctele 32-57 de mai sus.

********** A se vedea punctul 87 de mai sus.

********** A se vedea în ceea ce privește principiul interpretării conforme cu dreptul primar, Hotărârile Sturgeon și alții (C-402/07, EU:C:2009:716, punctul 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, punctul 43), Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 32) și Comisia/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, punctul 40).

********** A se vedea printre altele Hotărârile Omega Air și alții (C-27/00 și C-122/00, EU:C:2002:161, punctul 62), Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, punctul 45) și Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punctul 29).

96. Mai întâi, trebuie constatat că, într-o situație în care îndeplinirea condițiilor materiale ale dreptului de deducere nu mai este în discuție, funcția de control al unei facturi este vădit perimată întrucât are drept scop verificarea dreptului de deducere**********. În această privință ar fi, așadar, neproporțional să se solicite unei persoane impozabile care invocă dreptul său de deducere să îl determine pe emitentul facturii să efectueze o completare a acesteia.

97. Cu toate acestea, astfel cum am observat, prin factură se urmărește și efectuarea unui control al plății taxei corecte de către emitentul acesteia**********. În posesia sa se află în prezenta cauză doar copia unei facturi care nu îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA. În această privință, factura și în special rectificarea sa îndeplinesc în continuare o funcție de control. Pe de o parte, prin solicitarea a facturii adresate de destinatarul acesteia, emitentul facturii este constrâns să suporte el însuși un control al aspectului dacă a aplicat în mod corect taxa pentru serviciul facturat. Pe de altă parte, ca urmare a rectificării facturii, autoritățile fiscale competente la rândul lor dobândesc în privința emitentului facturii un temei mai bun pentru a verifica dacă emitentul și-a taxat în mod corect serviciul prestat.

98. Astfel, având în vedere această funcție de control al facturii în cazul emitentului său, este în principiu proporțional ca și într-un caz precum cel din speță persoana impozabilă, în vederea invocării dreptului său de deducere, să își determine partenerul contractual să efectueze o rectificare. Acest lucru este valabil în orice caz atunci când cerința unei asemenea rectificări nu conduce la modificarea conținutului dreptului de deducere. În această privință, ar putea fi necesară în anumite împrejurări o altă apreciere, în cazul în care Curtea ar ajunge, într-o cauză pendinte paralelă**********, la concluzia că rectificarea unei facturi – *prima facie* contrar articolului 167 din Directiva TVA – poate avea drept consecință și o generare ulterioară a dreptului de deducere**********.

99. Independent de aceasta, o excepție de la cerința rectificării facturii în vederea exercitării dreptului de deducere poate să rezulte însă în cazul în care o rectificare a facturii nu își mai poate îndeplini funcția de control asupra emitentului acesteia. Acest lucru trebuie prezumat în special atunci când societatea emitentă a fost deja lichidată ca urmare a lipsei de bunuri patrimoniale. În acest caz, este inutil un control al plății taxei corecte de către emitentul facturii. Solicitarea unei rectificări lipsite de sens ar fi, în acest caz, disproporționată**********.

100. În prezenta cauză nu trebuie să se decidă dacă aceeași concluzie este valabilă și atunci când emitentul facturii ar refuza să efectueze o rectificare. Astfel, potrivit descrierilor efectuate de instanța de trimitere, nu există indicii care să susțină astfel de situații excepționale. Prin urmare, în speță nu este disproporționat faptul de a solicita reclamantei din litigiul principal, în vederea invocării dreptului de deducere, să îl determine pe emitent să procedeze la o rectificare a facturilor, pentru ca acestea să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA.

********** A se vedea punctele 46-57 de mai sus.

********** A se vedea punctele 32-45 de mai sus.

********** Cauza Senatex (C-518/14; JO 2015, C 34, p. 12).

********** De exemplu, în temeiul atribuțiilor statelor membre în conformitate cu articolele 180 și 182 din Directiva TVA.

********** Acestei solicitări nu i se opun considerațiile din Hotărârea Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), întrucât, în cadrul acesteia, efectele facturilor greșite au fost abordate doar în mod superficial, în realitate fiind examinate condițiile materiale ale dreptului de deducere.

3. Concluzie

101. În concluzie, trebuie să se constate că, potrivit articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, pentru exercitarea dreptului de deducere nu este în principiu suficient ca destinatarul facturii, care solicită deducerea, să completeze detaliile care lipsesc de pe factură prin prezentarea altor informații, în cazul în care în această privință nu este vorba despre documente care sunt ele însele parte a facturii. O concluzie diferită este valabilă numai atunci când o rectificare a facturii nu mai poate îndeplini funcția de control al acesteia în privința emitentului facturii.

VI – Concluzie

102. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară formulată de Tribunal Arbitral Tributário după cum urmează:

„1) O factură care conține ca mențiune privind natura unui serviciu doar descrierea «prestare de servicii juridice» îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226 punctul (6) din Directiva 2006/112/CE, cu excepția cazului în care dreptul național prevede, într-un mod conform cu dreptul Uniunii, un tratament fiscal diferit pentru anumite servicii juridice.

2) O factură care conține ca mențiune privind volumul unui serviciu doar descrierea «prestare de servicii juridice de la o anumită dată până în prezent» sau «prestare de servicii juridice până în prezent» nu îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226 punctul (6) din Directiva 2006/112/CE.

3) O factură care conține ca mențiune privind data la care s-a efectuat prestarea unui serviciu doar descrierea «prestare de servicii juridice până în prezent» nu îndeplinește cerințele prevăzute la articolul 226 punctul (7) din Directiva 2006/112/CE.

4) Potrivit articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112/CE, pentru exercitarea dreptului de deducere nu este în principiu suficient ca destinatarul facturii, care solicită deducerea, să completeze detaliile care lipsesc de pe o factură contrar articolului 226 punctele (6) sau (7) din Directiva 2006/112/CE, prin prezentarea altor informații, în cazul în care în această privință nu este vorba despre documente care sunt ele însele parte a facturii. În lipsa rectificării facturii, o invocare a dreptului de deducere este posibilă numai atunci când rectificarea nu mai poate îndeplini în niciun caz funcția sa de control în privința emitentului facturii.”