CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 30 noiembrie 2017 [1]

Cauza C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
împotriva
Flexipiso – Pavimentos SA

[cerere de decizie preliminară formulată de Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție, Portugalia)]

„Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Restricționarea deducerii – Nașterea dreptului de deducere”

I. Introducere

1. În prezenta cauză, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a fost sesizată în cadrul unui litigiu de drept civil, în materia taxei pe valoarea adăugată, referitor la valoarea prețului de cumpărare care trebuie achitat.

2. La încheierea contractului, ambele părți contractate au pornit de la premisa aplicării unei cote reduse a TVA-ului. Ca urmare a unei decizii de impunere emise ulterior de administrația fiscală, care prevedea aplicarea cotei corecte uzuale a TVA-ului, se ridică problema dacă furnizorul mai poate solicita această sumă retroactiv de la clienta pârâtă. Pârâta neagă această posibilitate invocând faptul că nu ar mai putea efectua o deducere a TVA-ului achitat în amonte întrucât termenul prevăzut în acest sens ar fi expirat.

3. Astfel, în speță și în cauza pendinte Volkswagen [2], cu un obiect similar, Curtea trebuie să se pronunțe cu privire la momentul în care ia naștere pe deplin (mai precis este aplicabil în mod obiectiv) dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Se ridică problema dacă acest drept ia naștere deja la momentul livrării și al primirii unei facturi, chiar dacă aceasta menționează o cotă prea redusă a taxei (în speță anul 2008), sau dacă dreptul de deducere a cuantumului integral ia naștere abia odată cu emiterea facturii care menționează cuantumul corect (mai ridicat) al taxei (în speță anul 2012).

4. Astfel, prezenta procedură trebuie luată în considerare în contextul cauzelor Barlis 06 [3] și Senatex [4]. În aceste proceduri, Curtea a decis că o factură eronată nu influențează nașterea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Așadar, Curtea are acum șansa să dezvolte această jurisprudență.

1 Limba originală: germana.

2 Cauza Volkswagen (C-533/16).

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

4 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Articolul 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [5] prevede:

„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 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 mărfuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[…]”

7. Articolul 226 din directivă conține următoarele dispoziții:

„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:

[…]

(10) valoarea TVA de plată, cu excepția cazului în care se aplică un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune;

[…]”

B. Dreptul portughez

8. În dreptul portughez, articolul 7 din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată, denumit în continuare „CIVA”) prevede următoarele:

„1. Fără a aduce atingere dispozițiilor de la alineatele următoare, taxa este datorată și devine exigibilă:

a) În cazul transferurilor de bunuri, în momentul în care bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului[.]”

5 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

Articolul 8 din CIVA prevede:

„1. Fără a aduce atingere dispozițiilor de la articolul anterior, în situația în care transferul de bunuri sau prestarea de servicii dă naștere unei obligații de a emite factură sau un document echivalent, potrivit articolului 29, impozitul devine exigibil:

a) dacă se respectă termenul pentru emiterea facturii sau a documentului echivalent, în momentul emiterii."

9. În plus, articolul 36 din CIVA are următorul conținut:

„[…]

5. Facturile sau documentele echivalente trebuie datate, trebuie să aibă un număr de ordine și trebuie să conțină următoarele elemente:

[…]

d) cotele de impozitare aplicabile și cuantumul taxei datorate[.]"

10. Articolul 98 din CIVA definește termenul pentru exercitarea dreptului de deducere:

„[…]

2. Fără a aduce atingere normelor specifice, dreptul la deducerea sau la rambursarea taxei achitate în plus poate fi exercitat numai în termen de patru ani de la nașterea dreptului de deducere sau, respectiv, de la plata excedentară a taxei."

III. Litigiul principal

11. În perioada februarie 2008-mai 2010, reclamanta din litigiul principal din fața instanței naționale, Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (denumită în continuare „Biosafe"), a vândut pârâtei, Flexipiso – Pavimentos, SA, granule de cauciuc în valoare totală de 664 538,77 euro, încasând taxa pe valoarea adăugată la o cotă redusă de 5 %.

12. Un control fiscal efectuat în anul 2011 cu privire la exercițiile financiare 2008-2010 a concluzionat că reclamanta ar fi trebuit să calculeze însă taxa pe valoarea adăugată la o cotă de 21 %. Autoritatea fiscală a emis astfel o decizie de rectificare a impunerii, care s-a referit la diferența de 100 906,50 euro, sumă plătită statului de reclamantă.

13. La 24 octombrie 2012, reclamanta a transmis pârâtei o cerere de plată a diferenței, dar pârâta a refuzat să facă plata în discuție.

14. Prin intermediul acțiunii civile, reclamanta solicită obligarea pârâtei la plata suplimentară a acestei sume. În opinia ei, pârâta ar putea solicita rambursarea sumei de plată de la autoritatea fiscală, întrucât, după ce efectuează plata către reclamantă, pârâta ar avea dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte.

15. În schimb, pârâta invocă faptul că articolul 98 punctul 2 din CIVA prevede un termen de patru ani în care cumpărătorul își poate exercita dreptul de deducere a taxei repercutate. Or, la data primirii cererii de plată – care, în opinia instanței de trimitere, îndeplinește toate condițiile pentru a putea fi considerată o factură în sensul dreptului fiscal în materie de TVA – acest termen expirase deja.

16. Atât instanța de fond, cât și Tribunal da Relação de Lisboa (Curtea de Apel din Lisabona, Portugalia) au considerat că momentul de la care începe să curgă termenul în discuție este data emiterii facturilor inițiale, în anul 2008, iar nu data documentelor rectificative din luna octombrie 2012. Pentru acest motiv, instanțele inferioare au respins acțiunea, iar reclamanta a formulat recurs la Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție, Portugalia).

IV. Procedura în fața Curții

17. Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție), care a fost sesizată cu prezenta cauză, a adresat Curții următoarele întrebări:

„1) Directiva 2006/11[2]/CE, în particular articolele 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 și 219 din aceasta, precum și principiul neutralității se opun unei legislații din care rezultă că, într-o situație în care vânzătorul bunurilor, care este plătitor de TVA, a fost supus unui control fiscal din care a rezultat că a aplicat o cotă a TVA-ului mai mică decât cea care trebuia aplicată, a plătit statului taxa suplimentară și dorește să obțină plata corespunzătoare de la cumpărător, de asemenea plătitor de TVA, termenul în care acesta din urmă poate deduce respectiva taxă suplimentară începe să curgă de la data emiterii facturilor inițiale, iar nu a emiterii sau a primirii documentelor rectificative?

2) În cazul unui răspuns negativ la întrebarea preliminară anterioară, se ridică problema dacă directiva și, în particular, articolele menționate, precum și principiul neutralității se opun unei legislații din care rezultă că, după primirea documentelor rectificative ale facturilor inițiale, emise în urma controlului fiscal, și după plata către stat a taxei suplimentare, în scopul obținerii plății taxei suplimentare, atunci când termenul menționat pentru exercitarea dreptului de deducere a expirat, refuzul cumpărătorului de a efectua plata este sau nu este legitim, având în vedere că imposibilitatea deducerii taxei suplimentare justifică refuzul repercutării acesteia asupra sa?”

18. În procedura din fața Curții au prezentat observații scrise cu privire la aceste întrebări Republica Portugheză, Biosafe, precum și Comisia Europeană.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la admisibilitatea întrebărilor preliminare

19. Republica Portugheză consideră că cea de a doua întrebare este inadmisibilă. Ambele întrebări preliminare denotă aspectul special că instanța de trimitere le formulează în cadrul unui proces civil în care, în definitiv, părțile dispută valoarea unei contraprestații. Valoarea unei contraprestații ține în principal de interpretarea contractului încheiat între părți (din perspectiva dreptului civil) și nu intră în domeniul de competență al Curții. Tot de dreptul național ține în principiu și chestiunea dacă se ridică problema unei majorări ulterioare a contraprestației convenite atunci când cele două părți contractante au apreciat unilateral sau bilateral în mod eronat tranzacția.

20. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește pe propria răspundere și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei cereri formulate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a

răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate [6].

21. Această concluzie nu este valabilă pentru niciuna dintre întrebările adresate. Dreptul portughez pare să prevadă posibilitatea de a majora ulterior contraprestația în raport cu clientul atunci când autoritatea fiscală impune furnizorului o cotă mai mare a TVA-ului aplicabil. Într-o asemenea situație (din perspectiva dreptului civil), poate prezenta importanță aspectul dacă clientul poate compensa această plată suplimentară prin intermediul deducerii taxei achitate în amonte. În cazul în care acesta nu ar avea dreptul de deducere, clientul ar fi singurul care ar suporta riscul unei erori în materie de TVA atunci când contraprestația ar putea fi majorată ulterior. În schimb, în cazul existenței dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte în cazul în care contraprestația nu ar putea fi majorată ulterior, riscul ar fi suportat numai de furnizor. Astfel, precizările Curții privind aspectul dacă clientului îi revine dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte ar putea fi cel puțin utile instanței de trimitere pentru soluționarea litigiului civil. O concluzie similară este valabilă și pentru cea de a doua întrebare preliminară. Astfel, se poate considera că ambele întrebări sunt admisibile.

B. Cu privire la prima întrebare

1. Cu privire la conținutul întrebării preliminare

22. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere dorește să afle în mod explicit dacă „termenul în care [cumpărătorul] poate deduce respectiva taxă suplimentară începe să curgă de la data emiterii facturilor inițiale, iar nu a emiterii sau a primirii documentelor rectificative”.

23. Astfel, contrar supozițiilor Comisiei și ale Republicii Portugheze, instanța de trimitere nu dorește să afle dacă termenul de patru ani prevăzut de dreptul național este un termen adecvat, ci dorește să se clarifice mai degrabă aspectul dacă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte ia naștere, pentru întregul cuantum al taxei, deja la data efectuării operațiunii (în speță în anul 2008), în pofida faptului că părțile au pornit în mod incorect de la premisa unui TVA la o cotă mai mică și nu au ținut seama de cuantumul mai mare al TVA-ului nici la calculul prețului și nici la menționarea taxei la facturare.

24. Așadar, se pot lua în considerare numai două posibilități. În prima variantă, dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, în cuantumul corect în mod obiectiv, ia naștere indiferent de considerațiile părților și de mențiunea de pe factura aferentă operațiunii, iar, în acest caz, dreptul de deducere a luat naștere în anul 2008. În a doua variantă, dreptul de deducere se limitează la mențiunea concretă a TVA-ului în factura corespunzătoare, iar dreptul de deducere a cotei de TVA de 5 % a luat naștere în anul 2008 și dreptul de deducere a diferenței până la cota de 21 % a luat naștere abia în anul 2012.

25. Considerăm că a doua ipoteză este corectă. În opinia noastră, trebuie să se facă diferența dintre nașterea *în principiu* a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte (a se vedea în acest sens punctul 26 și următoarele) și nașterea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte *în funcție de valoare* (a se vedea în acest sens punctul 34 și următoarele). La o analiză atentă, această diferențiere este conformă și cu jurisprudența Curții referitoare la rectificarea retroactivă a unor facturi eronate din punct de vedere formal (a se vedea în acest sens punctul 53 și următoarele).

6 Hotărârea din 17 septembrie 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punctul 32), Hotărârea din 30 aprilie 2014, Pfleger și alții (C-390/12, EU:C:2014:281, punctul 26), Hotărârea din 22 iunie 2010, Melki și Abdeli (C-188/10 și C-189/10, EU:C:2010:363, punctul 27), și Hotărârea din 22 ianuarie 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punctul 19).

2. Nașterea în principiu a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte

26. Remarcăm la o analiză mai atentă a jurisprudenței Curții că, până în prezent, Curtea s-a pronunțat în principal cu privire la nașterea *în principiu* a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

27. În temeiul acestei jurisprudențe a Curții, dreptul de deducere menționat face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se poate exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte [7].

28. Astfel, regimul de deducere vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, așadar, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului [8].

29. În ceea ce privește condițiile materiale necesare pentru nașterea dreptului de deducere, Curtea s-a pronunțat [9] în sensul că din cuprinsul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA reiese că bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și că, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

30. Întrucât articolul 168 din Directiva TVA nu impune nicio altă condiție referitoare la utilizarea de către persoana care primește bunurile sau serviciile respective, trebuie să se concluzioneze că, în măsura în care sunt îndeplinite cele două condiții prevăzute la punctul precedent, o persoană impozabilă are, în principiu, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte [10].

31. Această jurisprudență confirmă faptul că este determinant numai ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii să se efectueze între două persoane impozabile și ca clientul să utilizeze bunul livrat sau serviciul prestat în scopul operațiunilor sale taxabile. Curtea pare să considere că existența unei facturi corecte este numai o formalitate. Cu toate acestea, în jurisprudența menționată, Curtea s-a pronunțat mereu numai cu privire la nașterea în principiu a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte, întrucât valoarea taxei de plată și cea a deducerii nu au făcut obiectul discuției.

32. Problema care trebuie soluționată în speță nu se referă însă la nașterea dreptului de deducere a TVA-ului în principiu, ci *în funcție de valoarea* acestuia, întrucât inițial s-a aplicat o cotă greșită a taxei. În mod cert, clientul (în speță, societatea Flexipiso – Pavimentos SA) poate invoca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte în ceea ce privește taxa de 5 % [11] convenită și facturată, atât *în principiu*, cât și *în funcție de valoarea* menționată.

7 Hotărârea din 21 septembrie 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punctul 39), Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punctul 31), Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 23), și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 37).

8 Hotărârea din 21 septembrie 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punctul 40), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 27), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 39), Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 35), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 24).

9 Ordonanța din 12 ianuarie 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punctul 28), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 28), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 40), și Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punctul 34); a se vedea în acest sens și Hotărârea Curții din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

10 Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punctul 35).

11 Având în vedere articolul 73 din Directiva TVA, este mai exact să luăm în considerare 5/105 din contraprestația convenită.

33. Singurul aspect incert este dacă clientul ar fi putut invoca dreptul de a deduce o cotă de 21 % [12] încă din anul 2008, întrucât aceasta ar fi fost cota corectă a TVA-ului aplicabil, chiar dacă cele două părți nu au pornit de la această premisă și nici nu au cunoscut acest fapt.

3. Nașterea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte în funcție de valoare

34. Prin urmare, este necesar să se clarifice *momentul nașterii dreptului de deducere a TVA-ului în funcție de valoare*. În acest scop, nu prezintă importanță determinantă numai articolul 168, ci și articolul 178 litera (a) coroborat cu articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA.

a) Scopul menționării cotei aplicabile a TVA-ului

35. În această privință trebuie amintit în primul rând că, potrivit articolului 179 primul paragraf din Directiva 2006/112, deducerea se efectuează în sens global, 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 în care, pe de o parte, a apărut și, pe de altă parte, persoana impozabilă este în posesia unei facturi [13].

36. Prin urmare, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prevede că exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului este condiționată de posesia unei anumite facturi. Această factură trebuie să respecte cerințele prevăzute la articolele 219a-240 din Directiva TVA. În temeiul articolului 226 punctul 10 din directivă, este necesar să se indice „valoarea TVA de plată”.

37. Prin intermediul dispozițiilor articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, legiuitorul pune în legătură dreptul material de deducere a TVA-ului datorat de client cu posesia unei facturi care trebuie să includă valoarea TVA-ului care trebuie achitată de acesta [14].

38. Conform precizărilor Curții, sensul condiționării dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte de deținerea unei facturi corespunzătoare este, pe de o parte, faptul că detaliile care trebuie menționate în mod obligatoriu pe o factură sunt menite să permită administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și, eventual, existența dreptului de deducere a TVA-ului [15]. Această concluzie se referă în special la mențiunile privind obiectul prestării, momentul livrării și persoana furnizorului.

39. Cu toate acestea, nu este necesar să se menționeze în acest sens suma TVA-ului de plată. Acest cuantum rezultă conform legii din aplicarea cotei aplicabile a TVA-ului asupra contraprestației convenite. Calculul este unul matematic, care se bazează pe o chestiune de drept (cea a cotei TVA-ului), care poate fi controlată de autoritatea fiscală oricând și fără indicarea explicită a „sumei taxei de plată” (mai precis a rezultatului) în factură.

40. Prin urmare, cerința legală de la articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA trebuie să aibă un sens și un scop care transcend acest aspect. În opinia noastră, sensul și scopul acestei dispoziții sunt să creeze un paralelism între taxa datorată de furnizor și deducerea taxei de către client.

12 Având în vedere articolul 73 din Directiva TVA, este mai exact să luăm în considerare 21/121 din contraprestația convenită.

13 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 35); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 34).

14 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 60).

15 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 27); a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punctele 30, 32 și 46).

41. Prin intermediul facturii, furnizorul comunică clientului suma TVA-ului pe care, în opinia sa, îl datorează statului și pe care îl repercutează ca impozit indirect asupra clientului. Pe baza unei asemenea facturi, la plata acesteia, clientul cunoaște faptul că valoarea acestei sume include TVA. În consecință, acesta va putea pretinde o deducere (numai) până la concurența acestei sume, care corespunde în general și TVA-ului datorat de furnizor.

b) Luarea în considerare a principiului neutralității

42. În plus, acest regim servește și transpunerii principiului neutralității consacrat de legislația în materie de TVA. Acest principiu reprezintă un principiul fundamental [16] al TVA-ului, care rezultă din natura de taxă de consum a TVA-ului și care conține două teze de bază.

43. Pe de o parte, acest principiu se opune tratamentului diferit în materie de percepere a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni [17]. Pe de altă parte, principiul neutralității prevede că, în principiu, în calitate de colector de taxe în contul statului, întreprinderea trebuie eliberată de sarcina TVA-ului [18], în măsura în care activitatea economică servește efectuării de operațiuni (care în principiu sunt) supuse taxei [19].

44. Dorim să analizăm aici ideea eliberării de sarcina TVA-ului, din care – conform precizărilor recente ale avocatului general Campos Sánchez-Bordona [20] – rezultă că problema dreptului de deducere se ridică numai în măsura în care clientul este supus la plata TVA-ului. Or, momentul la care acesta se supune obligației de plată nu este data furnizării de bunuri/a prestării de servicii, ci abia momentul plății contraprestației și a TVA-ului care este cuprins în aceasta, pe baza unei facturi în care să se menționeze suma respectivă.

45. Acest aspect a fost evidențiat deja în jurisprudența anterioară a Curții, în care aceasta a precizat în mod explicit [21] faptul că dreptul de deducere imediată a TVA-ului se întemeiază pe supoziția că persoanele impozabile nu vor face plăți și nici nu vor deduce TVA-ul înainte să fi primit o factură sau un alt document care poate fi luat în considerare drept factură și că, înainte de achitarea taxei, nu se va porni de la premisa că o operațiune se supune TVA.

46. Măsura în care clientul se supune (sau va fi supus) plății TVA-ului rezultă numai din luarea în calcul a TVA-ului corespunzător la stabilirea valorii contraprestației datorate de client. Aspectul dacă această valoare a inclus TVA rezultă numai din raportul juridic pe care se întemeiază și din decontarea efectuării operațiunii, așadar din factură.

47. Clientul nu poate și nici nu va plăti TVA-ul furnizorului în lipsa unei convenții corespunzătoare și a eliberării unei facturi (care să corespundă acestui acord). Astfel se explică, după cum precizează în mod corect și avocatul general Campos Sánchez-Bordona [22], norma instituită la articolul 178 din Directiva TVA, care leagă exercitarea dreptului de deducere de posesia unei facturi corespunzătoare.

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

17 Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punctul 30), Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 20), și Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 22).

18 Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 39).

19 Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 51), Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 57), și Concluziile noastre prezentate în cauza Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punctul 25).

20 Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 64).

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

22 Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 58 și următoarele).

48. Având în vedere că, precum în speță, furnizorul nu a inclus în preț cota regulamentară de TVA și nici nu a repercutat taxa asupra clientului prin intermediul contraprestației (această situație nu exista încă în anul 2008), nici clientul nu a fost supus plății TVA-ului în acest cuantum. O deducere a TVA-ului înainte de acest moment nu ar îndepărta încărcarea cu TVA [23], ci numai ar favoriza-o. Acesta ar putea invoca o deducere a TVA-ului aferent intrărilor, pe care furnizorul nu a putut să o repercuteze întrucât nu a avut cunoștință de cota mai mare a TVA-ului aplicabil.

49. Prin urmare, în concordanță cu opinia Comisiei, din principiul neutralității rezultă de asemenea că dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor ia naștere, în funcție de valoare, numai în limitele „valorii TVA de plată”, care trebuie achitată în temeiul articolului 226 punctul 10 din Directiva TVA.

50. Semnificația deosebită a articolului 226 punctul 10 din Directiva TVA în raport cu restul formalităților menționate la articolul 226 devine evidentă și prin intermediul articolului 203 din Directiva TVA. Caracteristica necesară pentru ca clientul să poată deduce TVA-ul („valoarea TVA de plată”) produce efectul unei datorii fiscale prevăzute de lege numai prin faptul înscrierii pe factură. În sens invers – dacă s-a aplicat în mod eronat o cotă prea ridicată a TVA-ului –, consecința ar fi că suma menționată va fi datorată, chiar dacă clientul nu va avea un drept de deducere, întrucât s-a facturat o cotă mai mare a taxei decât cota datorată conform legii [24]. Astfel, această mențiune – care are, în temeiul articolului 220 din Directiva TVA, caracter obligatoriu pentru furnizor – nu produce numai un efect formal, ci și unul material. Acest efect apare la furnizor (articolul 203 din Directiva TVA) și, în opinia noastră, în mod corespunzător, și la client (articolul 168 coroborat cu articolul 178 din Directiva TVA) [25].

51. În plus, reclamanta din procedura principală atrage în mod corect atenția asupra faptului că ipoteza luării în considerare a momentului livrării bunurilor (sau prima factură aferentă livrării) ar putea aduce atingere și libertății contractuale a părților. Astfel, acestea ar fi obligate să stabilească prețul final (din perspectiva dreptului civil) în termenul stabilit de statul membru (în legislația sa fiscală) pentru prescrierea unui drept la remunerație rezultată din deducerea TVA-ului aferent unor intrări. În caz contrar, s-ar exclude deducerea de către client a TVA-ului achitat în amonte. Acest aspect ar dobândi caracter straniu, întrucât, în principiu, legislația în materie de TVA se referă la operațiuni economice fără să urmărească reorganizarea lor.

c) Concluzie

52. În consecință, modul de redactare, scopul și obiectivul articolului 178 litera (a) coroborat cu articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA, precum și luarea în considerare a principiului neutralității se opun nașterii unui drept de deducere a valorii TVA-ului (corectă în mod obiectiv) după momentul livrării bunurilor. Astfel – în concordanță cu opinia Comisiei și a Biosafe –, dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor al Flexipiso Pavimentos SA (cu privire la partea care depășește cota menționată a taxei, de 5 %) a luat naștere cel mai devreme în anul 2012, odată cu primirea unui facturi corespunzătoare care să menționeze valoarea TVA de plată.

23 A se vedea în acest sens opinia identică a avocatului general Campos Sánchez-Bordona din Concluziile prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 64).

24 Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 23), și Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 15).

25 A se vedea în acest sens de asemenea Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punctul 67).

4. Jurisprudența referitoare la rectificarea retroactivă a unei facturi

53. Acestui aspect nu i se opune nici jurisprudența recentă a Curții cu privire la rectificarea retroactivă a facturilor. În această privință, Curtea a decis că cerințele de fond ale dreptului de deducere sunt cele care reglementează temeiul însuși și sfera de aplicare a acestui drept, astfel cum sunt prevăzute în capitolul 1 din titlul X din Directiva TVA („Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere"). În schimb, cerințele de formă ale dreptului menționat reglementează modalitățile și controlul exercitării acestuia, precum și buna funcționare a sistemului TVA-ului, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare [26].

54. În acest sens, 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 persoana impozabilă. În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite condițiile de fond, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept [27].

55. Astfel, Curtea deduce că administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește condițiile impuse de articolul 226 punctele 6 și 7 din Directiva TVA, în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept [28].

56. S-ar putea concluziona de aici că deducerea TVA-ului ar fi posibilă chiar și fără factură. Or, o factură constituie în ansamblu numai o condiție de natură formală. În situația în care este cert din punct de vedere obiectiv că sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la articolul 168 din Directiva TVA, neîndeplinirea cerințelor formale nu ar putea împiedica deducerea TVA-ului achitat în amonte. Acestui aspect i se opune însă conținutul clar al articolului 178 litera (a) din Directiva TVA. În plus, în jurisprudența menționată, și Curtea pornește în mod explicit de la premisa existenței unei facturi [29]. Astfel, dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte, în lipsa facturii, nu rezultă nici din jurisprudență și nici din Directiva TVA.

57. Este incert numai aspectul dacă se poate considera că o factură (din anul 2008) care nu menționează TVA sau menționează o valoare prea mică a TVA-ului constituie o factură eronată în sensul jurisprudenței menționate. Aceasta ar putea fi corectată *retroactiv* pe baza unei erori de natură formală. Iar, pentru acest motiv, ar fi posibilă sau chiar obligatorie deducerea retroactivă și a TVA-ul aferent intrărilor.

58. În acest sens, trebuie să precizăm în primul rând că hotărârile Curții referitoare la corectarea retroactivă a facturilor au privit situații esențial diferite de cea din speță. În cauzele respective, dreptul de deducere a luat naștere în principiu, iar furnizorul/prestatorul și clientul nu au contestat valoarea TVA-ului. Astfel, odată cu primirea facturii, clientul a cunoscut valoarea TVA-ului de plată și până la

26 Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 47); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 41 și 42, precum și jurisprudența citată).

27 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 42), și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 58 și 59); a se vedea de asemenea în acest sens, dar în cazul unei situații de taxare inversă, Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 42), precum și, tot cu privire la taxarea inversă, Hotărârea din 1 martie 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 43).

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

29 În Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 39), Curtea se delimitează în mod explicit de Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 38), și precizează că în cazul respectiv nu exista nicio factură, în timp ce în Hotărârea Senatex exista o factură a cărei valoare fusese și achitată, inclusiv TVA-ul.

ce valoare acesta poate fi eliberat de sarcina taxei. Cel mai târziu la plata facturilor eronate din punct de vedere formal, acesta a fost și supus TVA-ului. În aceste situații lipseau numai date individuale din facturi, fără să se refere la valoarea datoriei fiscale a furnizorului sau la valoarea taxei la care era supus clientul.

59. Considerăm că este incorect să se deducă din această jurisprudență că astfel se poate modifica retroactiv și valoarea TVA-ului al cărui drept de deducere a luat naștere în principiu. După cum subliniază și Curtea în Hotărârea Senatex [30], în situația respectivă, aspectul special a fost că „Senatex dispunea de facturi la momentul exercitării dreptului său de deducere a TVA-ului și plătise TVA-ul în amonte”.

60. Astfel, în jurisprudența sa, pentru motive de proporționalitate (și în scopul evitării unor „dobânzi penalizatoare”), Curtea a admis corectarea (retroactivă) a unor erori de facturare, în favoarea clientului, în condițiile în care acesta a fost de acord cu suma TVA-ului menționată în factură, a achitat cuantumul taxei și a fost, așadar, și supus acesteia. Lipsa menționării cuantumului TVA-ului sau menționarea unei valori prea reduse a acesteia nu este o eroare similară cu neindicarea codului fiscal, cu indicarea unei date greșite sau cu o descriere eronată a livrării de bunuri/a prestării de servicii. Datele menționate prezintă relevanță numai pentru controlul operațiunilor de către autoritatea fiscală.

61. În schimb, după cum am menționat și la punctul 39 și următoarele din prezentele concluzii, suma menționată a TVA-ului este determinantă pentru valoarea de plată a TVA-ului la care este supus clientul și astfel și pentru valoarea deducerii acordate. Spre deosebire de majoritatea celorlalte date prevăzute la articolul 226 din Directiva TVA, punctul 10 nu prevede o condiție pur formală pentru deducerea TVA-ului. Această informație este mai degrabă esențială pentru paralelismul dintre supunerea la obligația de plată a TVA-ului (a se vedea articolul 203 din Directiva TVA) și deducerea TVA-ului achitat în amonte de client. În consecință, modificarea ulterioară a „valorii TVA-ului de plată” nu poate produce un efect retroactiv în sensul jurisprudenței menționate a Curții.

62. Așadar, majorarea TVA-ului nefacturat (mai precis nemenționat în factură) nu constituie numai corectarea unei erori de natură formală. Această majorare este mai degrabă similară emiterii unei noi facturi. Or, în speță, furnizorul comunică pentru prima oară valoarea (suplimentară) a TVA-ului repercutat. Clientul află de asemenea pentru prima dată ce valoare are TVA-ul (suplimentar) de plată din tranzacția juridică, pe care va trebui de asemenea să îl suporte (suplimentar) ca urmare a emiterii acestei noi facturi.

63. Acest caracter material devine evident și dacă se iau în considerare prevederile articolelor 90 și 185 din Directiva TVA. Ambele dispoziții reglementează tratamentul reducerii ulterioare a bazei de impozitare. Din partea persoanei impozabile, acest fapt se petrece pe baza articolului 90 din Directiva TVA, iar din partea persoanei cu drept de deducere a TVA-ului, pe baza articolului 185 din Directiva TVA [31]. După cum rezultă din articolul 184 din Directiva TVA, deducerea inițială este regularizată *ex nunc*. Aceeași concluzie este valabilă și în temeiul articolului 90 din Directiva TVA, întrucât nici din această dispoziție nu reiese vreun efect retroactiv asupra taxei datorate până la momentul respectiv. Lipsa retroactivității în cazul unei reduceri de comun acord a contraprestației trebuie să se aplice și în cazul unei majorări de comun acord a contraprestației sau chiar al unei majorări unilaterale a contraprestației pe baza creșterii cotei aplicabile a TVA-ului (în speță de la 5 % la 21 %).

30 Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 39).

31 În ceea ce privește raportul dintre acestea, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul 27) și Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, punctul 56 și următoarele).

64. Prin urmare, luându-se în considerare jurisprudența Curții privind rectificarea retroactivă a unor facturi care prezintă erori de natură formală, dreptul de deducere a TVA-ului ia naștere abia de la momentul intrării în posesia unei facturi care indică pentru prima dată suma TVA-ului de plată și care limitează deducerea TVA-ului la această valoare.

5. Rezumat

65. *Existența* unei facturi care să menționeze în mod expres supunerea la plata TVA-ului nu constituie numai un criteriu de natură formală, ci și un element de fapt de natură *materială* al deducerii TVA-ului. Acest aspect respectă sensul și scopul unei facturi, care constă printre altele și în crearea unui paralelism între taxa datorată și deducerea taxei. Având în vedere faptul că, din punct de vedere material, dreptul de deducere a TVA-ului se orientează după aspectul dacă o persoană impozabilă a suportat TVA-ul (întrucât l-a achitat odată cu contraprestația) sau va suporta TVA-ul (întrucât a convenit o anumită contraprestație), indicarea acestei sarcini fiscale în factură are caracter obligatoriu.

66. Numai această interpretare respectă aspectele specifice de la articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA coroborat cu articolul 203 din Directiva TVA, cu articolul 90 și cu articolele 184 și 185 din Directiva TVA.

67. Prin urmare, dreptul de deducere la o anumită valoare poate lua naștere (și poate fi exercitat) abia atunci când clientul se află în posesia facturii care menționează valoarea respectivă. În prezenta procedură, acest fapt s-a petrecut abia în anul 2012.

68. Astfel, și problema, detaliată de Republica Portugheză, referitoare la perioada în care un asemenea drept poate fi invocat în conformitate cu dreptul național poate rămâne deschisă. În speță nu se pot identifica indicii pentru faptul că termenul de patru ani prevăzut în dreptul național și care începe să curgă de la data posesiei facturii cu o valoare mai mare a TVA-ului ar pune probleme din perspectiva dreptului Uniunii.

C. Cu privire la a doua întrebare

69. Având în vedere răspunsul afirmativ dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

70. În rest, problema refuzului plății de către client a contraprestației intră sub incidența dreptului civil, iar Directiva TVA nu furnizează nicio soluție în acest sens. Aspectul dacă un client care nu mai poate deduce TVA-ul trebuie să achite totuși această sumă ulterior, atunci când, la încheierea contractului, ambele părți au pornit de la premisa unei cote mai mici a TVA-ului, ține de interpretarea prevederilor contractuale și de luarea în considerare a tuturor împrejurărilor cazului individual. Din articolul 73 din Directiva TVA se poate deduce numai faptul că TVA-ul constituie o componentă integrantă a contraprestației convenite inițial. Aspectul dacă și în ce măsură această contraprestație convenită inițial trebuie adaptată ulterior este, în primul rând, o problemă a repartizării riscurilor între părțile contractante.

VI. Propunere de decizie

71. În concluzie, propunem să se răspundă la cererea de decizie preliminară formulată de Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție, Portugalia) după cum urmează:

„Potrivit articolului 168 litera (a) coroborat cu articolul 178 litera (a) și cu articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, în cuantumul valorii TVA-ului de plată menționate într-o factură, ia naștere abia la primirea unei asemenea facturi. O majorare ulterioară (corectare) a acestei sume a TVA-ului în cadrul unei facturi modificate nu produce efectul nașterii cu efect retroactiv a dreptului de deducere a TVA-ului. Astfel, dispozițiile Directivei TVA se opun unor prevederi potrivit cărora, într-un caz precum cel din speță, termenul de deducere a acestei taxe suplimentare începe să curgă de la data emiterii facturii inițiale."