HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

15 iulie 2010 * [i]

„A șasea directivă TVA – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere a taxei achitate în amonte – Reglementare națională care sancționează un detaliu eronat pe factură cu pierderea dreptului de deducere”

În cauza C-368/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Baranya Megyei Bíróság (Ungaria), prin decizia din 31 august 2009, primită de Curte la 14 septembrie 2009, în procedura

Pannon Gép Centrum kft

împotriva

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii G. Arestis, J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul maghiar, de doamna J. Fazekas, de domnul M. Fehér și de doamna K. Szíjjártó, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de domnul D. Triantafyllou și de domnul B. D. Simon, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

* Limba de procedură: maghiara.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 alineatul (1), a articolului 18 alineatul (1) litera (a) și a articolului 22 alineatul (3) literele (a) și (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), astfel cum a fost modificată de Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001 (JO 2002, L 15, p. 24).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Pannon Gép Centrum kft, pe de o parte, și APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (denumit în continuare „APEH”), pe de altă parte, cu privire la refuzul adresat de acesta din urmă reclamantei din acțiunea principală de a deduce, din valoarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe care o datora, TVA-ul aferent unor servicii care i-au fost prestate.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) a abrogat și a înlocuit de la 1 ianuarie 2007, în conformitate cu articolele 411 și 413 din aceasta, legislația Uniunii în domeniul TVA-ului, în special A șasea directivă. Potrivit considerentelor (1) și (3) ale Directivei 2006/112, reformarea celei de A șasea directive era necesară pentru a prezenta toate dispozițiile aplicabile într-o formă clară și logică într-o structură și o redactare revizuite fără a include, în principiu, modificări de fond. Dispozițiile din Directiva 2006/112 sunt astfel, în esență, identice cu dispozițiile corespunzătoare din A șasea directivă.

4 Conform articolului 167 din Directiva 2006/112, care reia textul articolului 17 alineatul (1) din A șasea directivă, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

5 Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, al cărui text este în esență identic cu cel al articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f punctul 1 din această ultimă directivă, 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-ul datorat sau achitat 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 Directiva 2006/112, care reia, în esență, textul articolului 18 alineatul (1) din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f punctul 2 din această ultimă directivă, cuprinde următoarele dispoziții:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[…]”

7 Articolul 220 punctul 1 din Directiva 2006/112 care reia, în esență, textul articolului 22 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28h din această ultimă directivă, astfel cum a fost modificată de articolul 2 punctul 2 din Directiva 2001/115, prevede:

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

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

8 Articolul 226 din Directiva 2006/112 reia, în esență, textul articolului 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28h din această ultimă directivă, astfel cum a fost modificată de articolul 2 punctul 2 din Directiva 2001/115, și are următorul cuprins:

„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:

(1) data emiterii;

(2) un număr secvențial, bazat pe una sau mai multe serii, ce identifică în mod unic factura;

(3) numărul de identificare în scopuri de TVA […], pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

(4) numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului […];

(5) numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;

(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 […];

(8) baza impozabilă pentru fiecare cotă sau scutire, prețul unitar fără TVA și orice reduceri de preț și rabaturi, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

(9) cota TVA aplicată;

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

[…]”

9 Articolul 273 din Directiva 2006/112 care reia, în esență, textul articolului 22 alineatul (8) primul și al doilea paragraf din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28h din această ultimă directivă, astfel cum a fost modificată de articolul 2 punctul 2 din Directiva 2001/115, prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea […]

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite [în special, la articolul 226].”

Reglementarea națională

10 Conform articolului 13 alineatul 1 punctul 16 din Legea nr. LXXIV din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), care a fost abrogată cu efect de la 31 decembrie 2007, dar care este aplicabilă acțiunii principale, prin factură se înțelege „orice document care este emis pe hârtie sau, cu aprobarea clientului și în temeiul unor dispoziții speciale, în format electronic, care poate fi folosit pentru identificare fiscală și care cuprinde cel puțin următoarele informații:

a) un număr secvențial;

b) data emiterii;

c) numele, adresa și numărul fiscal ale persoanei impozabile care livrează bunurile sau prestează serviciile;

d) în cazul în care clientul datorează taxa, numele, adresa și numărul fiscal comunitar ale acestuia sau, dacă nu are, numărul fiscal al acestuia;

e) în caz de scutire în ceea ce privește livrarea intracomunitară de bunuri, numărul fiscal comunitar al clientului;

f) data livrării sau a prestării, în cazul în care aceasta diferă de data emiterii;

[…]

i) prețul unitar fără taxe a bunului sau a serviciului;

j) contraprestația totală fără taxe a bunurilor sau a serviciilor;

k) cota taxei avută în vedere;

l) valoarea totală a taxei aplicabile;

m) valoarea finală a facturii”.

11 Articolul 35 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Dreptul de deducere poate fi exercitat numai dacă persoana impozabilă se află în posesia documentelor veridice care demonstrează valoarea taxei aferente intrărilor. Sunt luate în considerare următoarele:

a) facturile și facturile simplificate, […]

[…]

adresate persoanei impozabile.”

12 Articolul 1/E alineatul 1 din Ordinul nr. 24 din 1995 (XI. 22) al ministrului de finanțe privind identificarea fiscală a facturilor, a facturilor simplificate și a chitanțelor și utilizarea caselor de marcat și a taximetrelor în vederea asigurării eliberării chitanțelor [24/1995. (XI. 22) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról] prevede:

„O factură tipărită pe hârtie cu ajutorul unui dispozitiv informatic poate fi utilizată pentru identificare fiscală numai în cazul în care factura este înregistrată într-o evidență contabilă strictă efectuată astfel încât

a) programul informatic utilizat pentru emiterea facturii garantează numerotarea continuă fără omisiuni sau repetări […]”

13 Articolul 165 alineatul 2 din Legea nr. C din 2000 privind contabilitatea (Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) prevede că datele pot fi înregistrate în registrele contabile numai dacă acestea sunt susținute prin documente eliberate în mod regulat. În temeiul articolului 166 alineatul (2) din această lege, informațiile menționate în evidențele contabile trebuie să fie, în ceea ce privește forma și fondul, veridice, fiabile și corecte.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

14 Reclamanta din acțiunea principală a încheiat la 2 mai 2007 un contract cu Betonút Szolgáltató és Építő Zrt (denumită în continuare „Betonút”) prin care s-a obligat față de Betonút să efectueze lucrări de refacere a unui pod. Reclamanta din acțiunea principală a încredințat executarea acestor lucrări unui subcontractant, J és B Pannon-Bau kft (denumită în continuare „subcontractantul”).

15 La 20 noiembrie 2007, Betonút a eliberat reclamantei din acțiunea principală documentul care atestă executarea respectivelor lucrări și, în baza acestui document, reclamanta menționată a eliberat acestei societăți facturile privind realizarea acelorași lucrări, indicând ca dată de finalizare a acestora 20 noiembrie 2007. În ceea ce îl privește pe subcontractant, acesta a eliberat reclamatei din acțiunea principală două facturi referitoare la lucrările pe care le-a realizat, în cuprinsul cărora menționa ca dată de finalizare a lucrărilor 14 decembrie 2007.

16 La 3 octombrie 2007, reclamanta din acțiunea principală a încheiat un contract cu Gebrüder Haider Építőipari kft (denumită în continuare „Haider”), prin care s-a obligat față de Haider să efectueze lucrări de construcții privind canale de scurgere a apei de ploaie. Pentru executarea acestui contract, reclamanta din acțiunea principală a încredințat de asemenea aceste lucrări subcontractantului.

17 Haider a eliberat documentul care atestă executarea respectivelor lucrări, menționând ca dată de finalizare a acestora 11 decembrie 2007, iar factura finală care a fost eliberată de reclamanta din acțiunea principală acestei societăți indica aceeași dată de finalizare a lucrărilor. În ceea ce îl privește pe subcontractant, acesta a eliberat reclamantei din acțiunea principală o factură în care menționa data de 18 decembrie 2007 ca dată de finalizare a acelorași lucrări.

18 În declarația sa privind al patrulea trimestru al anului 2007, reclamanta din acțiunea principală a menționat cele trei facturi ale subcontractantului evocate mai sus și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului.

19 Administrația fiscală a efectuat un control al acestei declarații fiscale și a constatat că datele de finalizare menționate în atestările de executare a lucrărilor emise de Betonút și de Haider, precum și facturile eliberate de reclamanta din acțiunea principală respectivelor societăți erau anterioare datelor care apar pe facturile eliberate de subcontractant și utilizate de reclamanta menționată în vederea deducerii TVA-ului.

20 Reclamanta din acțiunea principală și subcontractantul au indicat administrației fiscale că facturile emise de subcontractant cuprindeau date de finalizare greșite.

21 La 29 septembrie 2008, subcontractantul a anulat cele trei facturi greșite prin notele de credit cu numerele 2007/0000000124, 2007/0000000125 și 2007/0000000126 și le-a înlocuit cu noi facturi cu numerele JESB20080000016, JESB20080000017 și JESB20080000018. Aceste noi facturi menționau o dată de finalizare a lucrărilor conformă cu cea care figura pe facturile eliberate de reclamanta din acțiunea principală.

22 Prin decizia din 21 ianuarie 2009, autoritatea fiscală de rang inferior a obligat reclamanta din acțiunea principală să plătească, pe de o parte, TVA-ul aferent serviciilor prestate de subcontractant, pe care aceasta le-a dedus din valoarea taxei pe care o datora pentru primul trimestru al anului 2007 și, pe de altă parte, o amendă precum și penalități de întârziere. Potrivit autorității fiscale menționate, reclamanta din acțiunea principală nu putea să utilizeze facturile eliberate inițial de subcontractant pentru deducerea TVA-ului, întrucât aceste facturi nu cuprindeau data corectă de finalizare a lucrărilor de către subcontractant. Nici noile facturi corectate nu puteau să justifice deducerea TVA-ului, în măsura în care numerotarea continuă nu fusese asigurată. Autoritatea fiscală a constatat în această privință că notele de credit și facturile corectate emise în aceeași zi utilizau două numerotări diferite, deoarece numerele notelor de credit începeau cu cifrele „2007”, în timp ce numerele facturilor corectate începeau cu mențiunea „JESB2008”.

23 Prin decizia din 29 aprilie 2009 APEH a confirmat decizia autorității fiscale de rang inferior din 21 ianuarie 2009.

24 Reclamanta din acțiunea principală a formulat o acțiune la Baranya Megyei Bíróság (Tribunalul Districtual din Baranya).

25 În decizia de trimitere, Baranya Megyei Bíróság consideră că, potrivit legislației naționale în cauză, astfel cum este interpretată de Legfelsőbb Bíróság (Curtea Supremă) și aplicată de administrația fiscală, persoana impozabilă poate să invoce dreptul de deducere numai în temeiul unei facturi veridice în ceea ce privește forma și fondul acesteia. Astfel, exercitarea dreptului de deducere este contestată în cazul în care factura cuprinde un viciu de formă oricare ar fi acesta. În speță, din cauza unor erori cu privire la datele de finalizare a lucrărilor menționate pe facturile subcontractantului, administrația fiscală a contestat dreptul de deducere exercitat pe baza acestor facturi, care erau însă veridice pe fond. În fapt, administrația fiscală nu a contestat niciodată că operațiunile comerciale menționate pe facturile respective au fost efectuate în schimbul contraprestațiilor specificate în acestea din urmă.

26 În aceste condiții, Baranya Megyei Bíróság a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

1) Prevederile articolului 13 alineatul 1 punctul 16 din legea națională privind TVA-ul care era aplicabilă la momentul facturării în litigiu și cele ale articolului 1/E alineatul 1 din Ordinul nr. 24 din 1995 (XI.22) al ministrului de finanțe sunt compatibile, având în vedere în special articolul 13 alineatul 1 punctul 16 litera f) din Legea privind TVA-ul, cu elementele facturii și cu noțiunea de factură stabilite la articolul 2 [punctul 2] din Directiva 2001/115?

Dacă răspunsul la această întrebare este afirmativ:

2) Practica unui stat membru care sancționează viciile de formă ale unei facturi pe care se întemeiază o cerere de deducere prin refuzul de a recunoaște dreptul de deducere este contrară articolului 17 alineatul (1), articolului 18 alineatul (1) litera (a) și articolului 22 alineatul (3) literele (a) și (b) din A șasea directivă?

3) Este suficient, pentru a exercita dreptul la o deducere, să fie îndeplinite cerințele prevăzute la articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă sau dreptul de deducere nu poate fi exercitat și o factură nu poate fi acceptată ca document veridic decât în cazul în care sunt respectate toate cerințele și mențiunile prevăzute de Directiva 2001/115?

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

27 Trebuie să se constate că instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii a unei reglementări sau a unei practici naționale.

28 În această privință, este necesar să se amintească faptul că, deși nu este de competența Curții să se pronunțe, în cadrul procedurii preliminare, asupra compatibilității unor dispoziții din dreptului național sau a unei practici naționale cu normele dreptului Uniunii, Curtea s-a pronunțat în mod repetat în sensul că este competentă să furnizeze instanței de trimitere toate elementele de interpretare a acestui drept care îi pot permite acesteia să aprecieze o asemenea conformitate în vederea soluționării cauzei cu care este sesizată (a se vedea Hotărârea din 26 ianuarie 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 23 și jurisprudența citată).

29 Este, așadar, de competența Curții, în prezenta cauză, să își limiteze analiza la prevederile dreptului Uniunii, oferind o interpretare a acestuia care să fie utilă instanței de trimitere, căreia îi revine obligația de a aprecia conformitatea reglementării sau a practicii naționale în cauză cu dreptul Uniunii, în vederea soluționării litigiului aflat pe rolul său (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 31 ianuarie 2008, Centro Europa 7, C-380/05, Rep., p. I-349, punctul 51).

30 În aceste condiții, este necesar să se constate că cererea instanței de trimitere, care se referă la articolul 17 alineatul (1), la articolul 18 alineatul (1) litera (a) și la articolul 22 alineatul (3) literele (a) și (b) din A șasea directivă, privește interpretarea respectivelor dispoziții.

31 Cu toate acestea, în conformitate cu articolele 411 și 413 din Directiva 2006/112, aceasta din urmă a abrogat și a înlocuit A șasea directivă începând cu 1 ianuarie 2007.

32 Întrucât întreaga situație de fapt din acțiunea principală este ulterioară datei de 1 ianuarie 2007, numai interpretarea dispozițiilor din Directiva 2006/112 este relevantă pentru acțiunea principală.

33 Împrejurarea că, pe plan formal, o instanță națională a formulat întrebările preliminare făcând trimitere numai la dispozițiile din A șasea directivă nu împiedică Curtea să furnizeze acestei instanțe toate elementele de interpretare care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă respectiva instanță s-a referit sau nu s-a referit la acestea în enunțul întrebărilor sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2009, ČEZ, C-115/08, Rep., p. I-10265, punctul 81, și Hotărârea din 12 ianuarie 2010, Petersen, C-341/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 48).

34 În această privință, trebuie să se arate că, astfel cum rezultă din considerentul (3) al Directivei 2006/112, aceasta este o reformare a legislației existente, în special a celei de A șasea directive, care nu antrenează, în principiu, modificări de fond.

35 În aceste condiții, trebuie să se considere că întrebările preliminare se referă la interpretarea articolului 167, a articolului 178 litera (a), a articolului 220 punctul 1 și a articolului 226 din Directiva 2006/112, care corespund dispozițiilor din A șasea directivă vizate de decizia de trimitere.

Cu privire la fond

36 Prin intermediul întrebărilor preliminare, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 se opun unei reglementări naționale precum cea în cauză în acțiunea principală sau unei practici întemeiate pe o asemenea reglementare, care refuză dreptul de deducere a TVA-ului în situația în care factura privind bunurile livrate persoanei impozabile sau serviciile care au fost prestate acesteia cuprindea inițial o mențiune eronată a cărei corectare ulterioară nu respectă toate condițiile stabilite de normele naționale aplicabile.

37 În această privință, trebuie amintit că dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea printre altele Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec.,

p. I-1883, punctul 18, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47).

38 Din decizia de trimitere rezultă că, în speță, condițiile de fond prevăzute la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 sunt reunite pentru ca reclamanta din acțiunea principală să poată beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului aferent serviciilor care i-au fost prestate de subcontractant. Aceste servicii au fost utilizate de fapt în vederea unor operațiuni impozabile, efectuate de persoana plătitoare de impozit în statul membru în discuție.

39 Cu toate acestea, în temeiul articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112, exercitarea dreptului la deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din această directivă este condiționat de deținerea unei facturi. În conformitate cu articolul 220 punctul 1 din Directiva 2006/112, o factură trebuie astfel emisă pentru orice livrare de bunuri sau prestare de servicii pe care o persoană impozabilă le efectuează către o altă persoană impozabilă.

40 Articolul 226 din Directiva 2006/112 precizează că, fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar detaliile citate la acest articol, în vederea aplicării TVA-ului, pe facturile emise în temeiul articolului 220 din directiva menționată.

41 Rezultă că nu este permis statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de respectarea condițiilor privind conținutul facturilor, care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile Directivei 2006/112. Această interpretare este de asemenea coroborată de articolul 273 din această directivă care prevede că statele membre pot impune obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, însă că această opțiune nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite, în special, la articolul 226 din directiva menționată.

42 În cadrul acțiunii principale, dreptul de deducere a TVA-ului aferent prestațiilor furnizate de subcontractant a fost refuzat reclamantei din acțiunea principală pentru două motive. Pe de o parte, facturile inițiale emise de subcontractant menționau date eronate de finalizare a prestației de servicii. Pe de altă parte, s-a considerat că facturile corectate, fără să se conteste că menționau date de finalizare exacte, nu asigură o numerotare continuă în sensul că notele de credit și facturile corectate emise în aceeași zi utilizau două numerotări distincte.

43 Desigur, astfel cum subliniază guvernul maghiar, factura trebuie să menționeze în mod obligatoriu, în conformitate cu articolul 226 punctul 7 din Directiva 2006/112, data exactă la care s-a încheiat prestarea de servicii. Cu toate acestea, din dosarul prezentat Curții rezultă că, în momentul în care autoritatea fiscală de rang inferior a refuzat reclamantei din acțiunea principală deducerea TVA-ului aferent serviciilor care i-au fost prestate de subcontractant, autoritatea respectivă se afla deja în posesia facturilor corectate de acesta din urmă, care menționau datele de finalizare exacte. Or, Directiva 2006/112 nu interzice efectuarea unor corecturi ale facturilor greșite.

44 Având în vedere cele constatate la punctele 38 și 41 din prezenta hotărâre, în cazul în care facturile corectate cuprindeau toate mențiunile impuse de Directiva 2006/112, în special cele de la articolul 226 din aceasta, fapt care trebuie verificat de instanța de trimitere, ar trebui să se considere că, într-o situație precum cea din acțiunea principală, toate condițiile de fond și de formă erau îndeplinite pentru ca reclamanta din acțiunea principală să poată beneficia de

deducerea TVA-ului aferent prestării de servicii furnizate de subcontractant. În această privință, trebuie să se sublinieze că articolul 226 din Directiva 2006/112 nu impune nicio obligație potrivit căreia facturile corectate trebuie să aibă aceeași serie cu cea a notelor de credit care anulează facturile greșite.

45 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale în temeiul căreia autoritățile naționale refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care trebuie să îl plătească valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate, pentru motivele că factura inițială, aflată în posesia sa la momentul deducerii, cuprindea o dată greșită de finalizare a prestării de servicii și că nu exista o numerotare continuă a facturii corectate ulterior și a notei de credit care anula factura inițială, în cazul în care condițiile de fond ale deducerii sunt îndeplinite iar, înainte de adoptarea deciziei de autoritatea în cauză, persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factură corectată, în care se preciza data exactă la care s-a încheiat prestarea de servicii respectivă, chiar dacă nu există o numerotare continuă a acestei facturi și a notei de credit care anula factura inițială.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale în temeiul căreia autoritățile naționale refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care trebuie să o plătească valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate, pentru motivele că factura inițială, aflată în posesia sa la momentul deducerii, cuprindea o dată greșită de finalizare a prestării de servicii și că nu exista o numerotare continuă a facturii corectate ulterior și a notei de credit care anula factura inițială, în cazul în care condițiile de fond ale deducerii sunt îndeplinite iar, înainte de adoptarea deciziei de autoritatea în cauză, persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factură corectată, în care se preciza data exactă la care s-a încheiat prestarea de servicii respectivă, chiar dacă nu există o numerotare continuă a acestei facturi și a notei de credit care anula factura inițială.

Semnături

[i] Punctul 41 din prezentul text a făcut obiectul unei modificări ulterior primei publicări.