HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

21 noiembrie 2024*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducerea TVA-ului – Principiul neutralității TVA-ului – Depunerea tardivă a unei cereri de înregistrare – Emiterea și conținutul facturilor – Factură care nu menționează TVA-ul aferent intrărilor – Taxă calculată pe baza unui proces-verbal – Lipsa unei facturi rectificative – Drept de deducere – Excludere”

În cauza C-624/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria), prin decizia din 27 septembrie 2023, primită de Curte la 10 octombrie 2023, în procedura

„SEM Remont” EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Biltgen, președintele Camerei întâi, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șaptea, doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), președinta Camerei a cincea, și domnul J. Passer, judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru „SEM Remont” EOOD, de A. Bochu, M. Gouraud și B. Le Bret, avocats;

– pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de D. Zhelyazkov;

* Limba de procedură: bulgara.

– pentru guvernul bulgar, de T. Mitova și T. Tsingileva, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de D. Drambozova și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „SEM Remont” EOOD, pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici în materie fiscală și de securitate socială” din Varna din cadrul Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria), pe de altă parte, în legătură cu refuzul de a acorda acestei societăți dreptul de deducere a TVA-ului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

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

4 Articolul 167 din această directivă prevede:

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

5 Articolul 168 din directiva menționată are următorul cuprins:

„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 176 din aceeași directivă prevede:

„Consiliul [Uniunii Europene], hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei [Europene], stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA. […]

Până la intrarea în vigoare a dispozițiilor prevăzute la primul paragraf, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la 1 ianuarie 1979 sau, în cazul statelor membre care au aderat la Comunitate[a Europeană] după data menționată anterior, la data aderării lor.”

7 Articolul 178 din Directiva TVA prevede:

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

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[…]”

8 Articolul 179 din această directivă prevede:

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

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

9 Articolul 203 din directiva menționată are următorul cuprins:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

10 Potrivit articolului 218 din aceeași directivă:

„În sensul prezentei directive, statele membre acceptă documentele sau mesajele pe suport de hârtie sau în format electronic ca facturi, în cazul în care îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul capitol.”

11 Articolul 219 din Directiva TVA prevede:

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

12 Articolul 226 din această directivă, care figurează în secțiunea 4 din capitolul 3 din titlul XI din aceasta, prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[…]

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

[…]

(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) 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;

[…]”

Dreptul bulgar

13 Articolul 25 din zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „ZDDS”) prevede:

„1. În sensul prezentei legi, constituie fapt generator al taxei livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de persoane supuse taxei în temeiul prezentei legi, achizițiile intracomunitare, precum și importurile de bunuri prevăzute la articolul 16.

2. […] Faptul generator al taxei intervine la data transferului dreptului de proprietate asupra bunului sau al oricărui alt drept real, precum și al oricărui alt drept de a dispune de bun în calitate de proprietar sau la data prestării serviciului.”

14 Articolul 71 din ZDDS prevede:

„Persoana interesată își exercită dreptul la deducerea creditului fiscal atunci când îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

1. dispune de un document fiscal, întocmit în conformitate cu condițiile prevăzute la articolele 114 și 115, în care TVA-ul este menționat separat pentru bunurile sau serviciile care îi sunt furnizate;

[…]”

15 Potrivit articolului 96 alineatul 1 din ZDDS:

„Orice persoană impozabilă stabilită pe teritoriul bulgar care a realizat o cifră de afaceri impozabilă mai mare sau egală cu 50 000 [de leva bulgărești (BGN) (aproximativ 25 600 de euro)] într-o perioadă care nu depășește cele 12 luni consecutive anterioare lunii în curs este obligată să depună o declarație de înregistrare în temeiul prezentei legi în termen de șapte zile de la expirarea perioadei fiscale în care a atins această cifră de afaceri. În cazul în care cifra de afaceri este atinsă pentru o perioadă care nu depășește două luni consecutive, inclusiv luna în curs, persoana are obligația de a depune declarația în termen de șapte zile de la data la care a fost atinsă cifra de afaceri.”

16 Articolul 102 din ZDDS prevede:

„1. În cazul în care serviciul pentru venituri constată că o persoană nu și-a îndeplinit în termenul prevăzut obligația de depunere a unei cereri de înregistrare, o înregistrează prin decizia de înregistrare, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru înregistrare.

2. Decizia menționată la alineatul 1 indică temeiul și data la care a luat naștere obligația de înregistrare.

3. […] În vederea stabilirii datoriilor fiscale ale persoanei care nu a depus o declarație de înregistrare în termen, dar era obligată la plata taxei, se consideră că aceasta este obligată la plata taxei pentru livrările impozabile și achizițiile intracomunitare pe care le-a efectuat, precum și pentru prestările de servicii impozabile de care a beneficiat, pentru care taxa este datorată de destinatar:

1) […] pentru perioada care începe să curgă de la expirarea termenului în care ar fi trebuit adoptată decizia de înregistrare, în cazul în care persoana ar fi depus o declarație de înregistrare în termen, până la data la care a fost înregistrată de serviciul pentru venituri;

2) […] pentru perioada care începe să curgă de la expirarea termenului în care ar fi trebuit adoptată decizia de înregistrare, în cazul în care persoana ar fi depus declarația de înregistrare în termen, până la data la care nu mai există motive de înregistrare.

4. […] În cazurile prevăzute la articolul 96 alineatul 1 a doua teză, în vederea stabilirii datoriilor fiscale ale persoanei care nu a depus o declarație de înregistrare în termen, deși era obligată în acest sens, se consideră că aceasta datorează o taxă pentru livrările impozabile care induc o depășire a cifrei de afaceri impozabile de 50 000 BGN [aproximativ 25 600 de euro] de la data depășirii cifrei de afaceri până la data la care a fost înregistrată de serviciul pentru venituri sau până la data la care nu mai există motive de înregistrare. Se datorează o taxă pentru livrările impo-

zabile care determină o depășire a cifrei de afaceri. Persoana este de asemenea obligată la plata unei taxe pentru prestările de servicii impozabile de care a beneficiat și pentru care taxa este datorată de destinatar și pentru achizițiile intracomunitare impozabile efectuate în această perioadă.

[…]”

17 Articolul 114 alineatul 1 din ZDDS are următorul cuprins:

„O factură trebuie să conțină următoarele mențiuni:

[…]

11) prețul unitar fără taxe și baza de impozitare a livrării, precum și reducerile și rabaturile comerciale acordate, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

12) cota taxei și, în cazul în care cota este zero, motivele pentru care a fost aplicată și motivele pentru care taxa nu a fost calculată;

13) cuantumul taxei;

14) cuantumul care trebuie plătit, în cazul în care diferă de cuantumul bazei de impozitare și al taxei;

[…]”

18 Articolul 116 din ZDDS prevede:

„1. Nu sunt permise rectificările și adăugirile la facturi și la notele aferente acestora. Documentele întocmite în mod eronat sau rectificate trebuie anulate și trebuie să se întocmească noi documente.

2. Sunt de asemenea considerate documente întocmite în mod eronat facturile și deciziile aferente acestora care nu menționează TVA-ul, deși ar trebui să îl menționeze.

[…]

4. În cazul în care documentele întocmite sau rectificate greșit sunt înscrise în registrele contabile ale furnizorului, respectiv ale prestatorului sau ale destinatarului livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii, anularea acestora va fi adusă la cunoștința fiecărei părți printr-un proces-verbal care va cuprinde următoarele:

1) motivul anulării;

2) numărul și data documentului anulat;

3) numărul și data de emitere a noului document;

4) semnătura persoanelor care au întocmit procesul-verbal pentru fiecare dintre părți.

5. Toate exemplarele documentelor anulate sunt păstrate de emitent și sunt înregistrate în contabilitățile furnizorului și destinatarului în conformitate cu regulamentul de aplicare a legii.

[…]

7. […] Rectificarea facturilor și a deciziilor în cazul unui act definitiv emis de administrația fiscală se efectuează în conformitate cu alineatele 1-6 atunci când obligația constatată în acest act a fost achitată la trezorerie într-un cont al direcției teritoriale competente a Natsionalna agentsia za prihodite [(Agenția Națională a Veniturilor Publice, Bulgaria)] sau compensată de administrația fiscală."

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 SEM Remont este o societate de drept bulgar care desfășoară activități de construcție de căi ferate subterane și aeriene. Ea este plătitoare de TVA.

20 La 4 august 2020, această societate a încheiat cu Gidrostroy – Russia OOD, o societate de drept rus specializată în punerea la dispoziție de nave pentru executarea de lucrări de dragare, un contract pentru ca aceasta să execute lucrări de dragare în zona acvatică a portului Varna (Bulgaria). În temeiul acestui contract, Gidrostroy – Russia era furnizorul și SEM Remont destinatarul.

21 La 31 octombrie și la 15 noiembrie 2020, Gidrostroy – Russia a emis două facturi către SEM Remont cu privire la lucrările efectuate în executarea acestui contract, în cuantum de 1 320 542,97 BGN (aproximativ 675 200 de euro) și, respectiv, de 2 440 972,26 BGN (aproximativ 1 248 100 de euro). La data emiterii acestor facturi, Gidrostroy – Russia nu era înregistrată în scopuri de TVA în Bulgaria, în temeiul ZDDS, și, prin urmare, nu a menționat TVA-ul pe respectivele facturi. Lucrările în cauză au fost realizate ulterior și aveau ca destinatar ES BILD, o societate constituită între SEM Remont și EIS Stroitelna kompania, reprezentant al Gidrostroy – Russia în Bulgaria.

22 Gidrostroy – Russia a depus declarația de înregistrare în scopuri de TVA la 26 noiembrie 2020. O decizie de înregistrare i-a fost emisă la 10 decembrie 2020 și i-a fost notificată la 11 decembrie 2020.

23 Gidrostroy – Russia a făcut obiectul unei inspecții fiscale care a permis să se stabilească faptul că această societate depășise, începând cu 9 decembrie 2019, pragul cifrei de afaceri impozabile prevăzut la articolul 96 alineatul 1 din ZDDS, justificând înregistrarea sa în scopuri de TVA, și că, prin urmare, ar fi trebuit să depună, în temeiul acestei dispoziții, o declarație de înregistrare în temeiul acestei legi cel târziu la 16 decembrie 2019. În lipsa îndeplinirii acestei obligații, societatea menționată era considerată, așadar, obligată la plata TVA-ului aferent livrărilor care induc o depășire a acestui prag pentru perioada cuprinsă între 9 decembrie 2019 și data înregistrării sale efective În temeiul articolului 96 alineatul 1 din ZDDS, și anume 11 decembrie 2020.

24 La 11 decembrie 2020, autoritatea fiscală a invitat Gidrostroy – Russia să calculeze TVA-ul pentru operațiunile impozabile aferente acestei perioade și să întocmească un proces-verbal, în temeiul articolului 117 alineatul 1 punctul 1 din ZDDS. Prin scrisoarea din 12 iulie 2021, această societate i-a notificat procesul-verbal din data de 29 iunie 2021, prin care se calcula TVA-ul respectiv, în

care apărea ca prestator și beneficiar al acestor operațiuni. Acest proces-verbal menționa printre altele cele două facturi din 31 octombrie și din 15 noiembrie 2020, în cuantum total de TVA de 752 303,05 BGN (aproximativ 384 650 de euro).

25 EIS – Stroitelna kompania, reprezentant al Gidrostroy – Russia în Bulgaria, al cărei cont bancar era utilizat pentru plata obligațiilor fiscale ale acestei societăți în statul membru menționat, a încheiat, la 13 iulie 2021, cu SEM Remont un contract prin care aceasta i-a acordat un împrumut în cuantum de 752 303,05 BGN, identic cu cuantumul TVA-ului menționat în procesul-verbal în temeiul acestor două facturi. Cuantumul acestui împrumut a fost utilizat efectiv de EIS Stroitelna kompania pentru plata acestui TVA către trezoreria publică bulgară.

26 SEM Remont a înscris în registrul său de achiziții și în declarația de TVA, pentru perioada fiscală din luna decembrie 2021, un drept de deducere a TVA-ului în cuantum de 753 390,12 BGN (aproximativ 385 200 de euro), pe baza procesului-verbal.

27 Autoritatea fiscală a constatat însă că, la data emiterii acestui proces-verbal, faptul generator al obligației fiscale nu intervenise și că, în consecință, TVA-ul nu era exigibil. În aceste condiții, autoritatea menționată a concluzionat că SEM Remont nu îndeplinea condițiile de deducere a TVA-ului prevăzute la articolul 71 din ZDDS, întrucât nu deținea facturi care să menționeze TVA-ul. Ea a considerat, în această privință, că procesul-verbal respectiv nu era un document valabil care să ateste existența unui drept de deducere.

28 Prin urmare, în temeiul articolului 25 alineatele 1 și 4 din ZDDS coroborat cu articolul 71 alineatul 1 din această lege, autoritatea fiscală a refuzat să acorde SEM Remont dreptul de deducere a TVA-ului în cauză.

29 Acest refuz al autorității fiscale era, în plus, motivat de împrejurarea că TVA-ul aferent livrărilor primite de la Gidrostroy – Russia a fost calculat în urma procedurii de inspecție a acestei societăți, în temeiul articolului 102 alineatul 4 din ZDDS. În această privință, autoritatea menționată a reținut interpretarea acestei dispoziții de către Konstitutsionen sad (Curtea Constituțională, Bulgaria), potrivit căreia furnizorul unei operațiuni impozabile care nu a depus o declarație de înregistrare în termenul stabilit este obligat să achite TVA-ul pentru această operațiune, dar nu are dreptul de a rectifica facturile emise în perioada cuprinsă între data la care a atins pragul cifrei de afaceri impozabile de la care înregistrarea în scopuri de TVA este obligatorie și data la care a fost efectiv înregistrată în scopuri de TVA.

30 SEM Remont a introdus o acțiune împotriva deciziei autorității fiscale prin care i s-a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului la Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria), care este instanța de trimitere. Această instanță ridică problema compatibilității cu Directiva TVA și cu principiul neutralității TVA-ului a dispozițiilor dreptului național și a practicii administrației naționale în temeiul cărora, într-o situație precum cea din litigiul principal, destinatarului unei livrări i se refuză dreptul de deducere a TVA-ului atunci când furnizorul, care nu era înregistrat în scopuri de TVA, a emis o factură fără menționarea TVA-ului, dar a fost înregistrat în scopuri de TVA la cererea autorității fiscale după efectuarea livrării și a emis, în urma unei inspecții, nu o factură rectificativă, ci un proces-verbal în care figurează în calitate de furnizor și destinatar al acestei operațiuni și în care se menționează factura în cauză, baza de impozitare și TVA-ul care îi este aplicat.

31 În aceste condiții, Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În conformitate cu articolele 63 și 167, cu articolul 168 litera (a), cu articolul 178 litera (a), cu articolele 218-220, 226 și 228 din [Directiva TVA], este permisă practica serviciilor fiscale referitoare la aplicarea dispozițiilor naționale, mai precis a articolului 71 alineatul 1 din [ZDDS] coroborat cu articolul 25 alineatul 1 din ZDDS coroborat cu articolul 102 alineatul 4 și cu articolele 114, 116 și 117 din ZDDS coroborate cu articolele 125 și 126 din ZDDS, de a refuza destinatarului unui serviciu supus TVA-ului dreptul la deducere atât pentru perioada prestării serviciului, cât și pentru perioada declarării taxei, pentru motivul că în factura care i-a fost emisă de prestator nu era menționat TVA-ul, iar ulterior (în timpul unei inspecții fiscale desfășurate la prestator) a fost întocmit un document care nu îndeplinea cerințele privind conținutul unei facturi (a fost întocmit un proces-verbal, în care emitentul era indicat atât ca prestator, cât și ca destinatar), care menționa factura emisă destinatarului și în care TVA-ul a fost calculat pornind de la baza impozabilă din această factură, TVA care a fost plătit, dar destinatarul a declarat abia ulterior un drept de deducere a TVA-ului («drept de a utiliza un credit fiscal» potrivit ZDDS) în temeiul procesului-verbal întocmit de prestator? O asemenea practică face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului la deducere a TVA-ului de către persoana impozabilă?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, care este momentul la care trebuie exercitat dreptul la deducere – momentul emiterii facturii în care nu se menționează TVA-ul sau momentul întocmirii procesului-verbal de către prestator?

3) În conformitate cu articolul 203 coroborat cu articolul 178 litera (a) și cu articolul 176 din Directiva TVA, precum și cu principiul neutralității, este permisă o dispoziție precum cea a articolului 102 alineatul 4 din ZDDS și o practică a administrației fiscale naționale potrivit cărora prestatorul unui serviciu supus TVA-ului, care nu a solicitat înregistrarea în temeiul ZDDS în termenul legal ce curge de la momentul la care avea obligația de înregistrare potrivit ZDDS, este ținut numai a plăti TVA-ul aferent serviciilor pe care le-a prestat în perioada cuprinsă între data nașterii obligației de înregistrare și data înregistrării la autoritatea fiscală, în condițiile în care nu este prevăzută posibilitatea pentru prestatorul față de care s-a stabilit obligația privind TVA-ul în conformitate cu articolul 102 alineatul 4 din ZDDS de a emite facturi rectificative (sau un alt document) destinatarilor pentru ca aceștia să poată exercita dreptul la deducere a TVA-ului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

32 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru conform căreia destinatarul unei livrări supuse TVA-ului este privat de dreptul de deducere a acestei taxe, prevăzut de această directivă, în cazul în care furnizorul, pe de o parte, nu și-a îndeplinit obligația, prevăzută de reglementarea națională, de a depune o declarație de înregistrare în scopuri de TVA și a emis în atenția destinatarului facturi care nu menționează TVA-ul și, pe de altă parte, a întocmit, în cursul unei inspecții fiscale, un proces-verbal care menționa acest TVA și în care acest furnizor era prezentat ca fiind de asemenea destinatar al acestei livrări.

33 Conform unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 13 ianuarie 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punctul 21 și jurisprudența citată).

34 Acest drept de deducere este însă condiționat de respectarea anumitor cerințe și în special a celei prevăzute la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, potrivit căreia TVA-ul a cărui deducere se solicită trebuie să fie datorat sau achitat (Hotărârea din 13 ianuarie 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punctul 22).

35 Desigur, Curtea a statuat că, atunci când prețul a fost stabilit de părți fără nicio mențiune privind TVA-ul, iar furnizorul este persoana obligată la plata TVA-ului datorat pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA-ul solicitat de administrația fiscală, ca incluzând deja TVA-ul (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 43, precum și Hotărârea din 13 ianuarie 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punctul 23; a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iulie 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punctele 30-34).

36 Cu toate acestea, în speță, astfel cum reiese din decizia de trimitere, facturile în cauză menționau doar baza de impozitare fără TVA, această taxă fiind indicată numai în procesul-verbal întocmit de furnizor, și anume Gidrostroy – Russia, în cursul inspecției fiscale.

37 În aceste condiții, prezumția prevăzută de jurisprudența menționată la punctul 35 din prezenta hotărâre nu este aplicabilă în cauza principală.

38 În ceea ce privește acest proces-verbal, trebuie observat că, desigur, în Hotărârea din 29 septembrie 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punctul 46), Curtea a statuat că articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un contract a cărui încheiere nu a fost urmată de întocmirea unei facturi de către părți poate fi considerat o factură, în sensul acestei dispoziții, în cazul în care acest contract conține toate informațiile necesare pentru ca administrația fiscală a unui stat membru să poată stabili dacă condițiile de fond ale dreptului de deducere a TVA-ului sunt îndeplinite în speță.

39 Cu toate acestea, pe de o parte, procesul-verbal în discuție în prezenta cauză, întocmit de Gidrostroy – Russia, care indica faptul că această societate era în același timp furnizor și destinatar al operațiunii în cauză și care nu a fost remis SEM Remont, ci autorității fiscale în cursul unei inspecții efectuate de aceasta, nu poate fi asimilat unui contract între părți, precum contractul care face obiectul hotărârii menționate la punctul anterior.

40 Pe de altă parte, astfel cum reiese din jurisprudența Curții, Directiva TVA și principiul fundamental al neutralității TVA-ului impun ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 septembrie 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, punctul 38 și jurisprudența citată).

41 Or, trebuie să se constate că, în litigiul principal, TVA-ul nu a fost achitat de SEM Remont și nu era datorat de aceasta. Astfel, autoritatea fiscală a considerat că facturile în cauză fuseseră întocmite pentru o operațiune efectuată ulterior de Gidrostroy – Russia, destinatarul acestei operațiuni fiind societatea ES BILD, constituită între SEM Remont și EIS – Stroitelna kompania.

42 Această constatare nu este repusă în discuție de existența unui contract de împrumut având ca obiect suma pentru care deducerea TVA-ului a fost refuzată pentru SEM Remont, încheiat între aceasta din urmă și EIS – Stroitelna kompania, în calitate de reprezentant al Gidrostroy – Russia, din moment ce un astfel de contract nu creează o obligație în sarcina SEM Remont de a plăti TVA-ul către furnizor și nu constituie o rectificare a facturilor întocmite de Gidrostroy – Russia către SEM Remont.

43 În aceste condiții, cerințele prevăzute la punctul 34 din prezenta hotărâre, cărora le este subordonat dreptul de deducere a TVA-ului, nu pot fi considerate îndeplinite.

44 Ținând seama de considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reglementări a unui stat membru conform căreia destinatarul unei livrări supuse TVA-ului este privat de dreptul de deducere a acestei taxe, prevăzut de această directivă, în cazul în care furnizorul, pe de o parte, nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de această reglementare de a depune o declarație de înregistrare în scopuri de TVA și a emis destinatarului facturi care nu menționează TVA-ul și, pe de altă parte, a întocmit, în cursul unei inspecții fiscale, un proces-verbal care menționa acest TVA și în care respectivul furnizor era prezentat ca fiind de asemenea destinatar al acestei livrări.

Cu privire la a doua întrebare

45 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în cazul vizat de prima întrebare, dreptul de deducere a TVA-ului ia naștere la momentul emiterii facturii care nu menționează această taxă sau la momentul întocmirii procesului-verbal de către furnizor.

46 Ținând seama de răspunsul dat la prima întrebare, a doua întrebare a rămas fără obiect și, prin urmare, nu este necesar să se răspundă la aceasta.

Cu privire la a treia întrebare

47 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă Directiva TVA și principiul neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care exclude posibilitatea rectificării unei facturi în cazul în care, pe de o parte, factura pe care furnizorul a remis-o destinatarului unei livrări supuse TVA-ului nu menționa această taxă și, pe de altă parte, cu ocazia unei inspecții fiscale la acest furnizor, acesta a întocmit un proces-verbal în care TVA-ul era menționat și respectivul furnizor era prezentat ca fiind de asemenea destinatarul acestei livrări.

48 Curtea a recunoscut într-adevăr că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau rambursarea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile, însă cu condiția ca cerințele de fond să fi fost, pe de altă parte, îndeplinite (Hotărârea din 8 decembrie 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, punctul 59 și jurisprudența citată).

49 În același timp, jurisprudența Curții referitoare la corectarea retroactivă a facturilor privește deducerea TVA-ului achitat în amonte.

50 În această privință, în Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 43), Curtea a statuat că articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 179 și articolul 226 punctul 3 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia rectificarea unei facturi care vizează un detaliu obligatoriu, și anume numărul de identificare în scopuri de TVA, nu produce efecte retroactive, astfel încât dreptul de deducere a TVA-ului, exercitat pe baza facturii rectificate, privește anul în care această factură fost rectificată, iar nu anul în care a fost întocmită inițial.

51 Totuși, în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, TVA-ul fusese achitat în amonte de societatea care menționase în declarațiile sale fiscale o deducere a acestui TVA.

52 Astfel cum reiese din Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06– Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 44), administrația fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși. Ea trebuie să țină cont și de informațiile complementare furnizate de persoana impozabilă. Această constatare este confirmată de articolul 219 din Directiva TVA, care asimilează unei facturi orice document sau mesaj care modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc.

53 Prin urmare, în această din urmă hotărâre, Curtea a declarat că articolul 178 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității autorităților fiscale naționale de a refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că persoana impozabilă deține o factură care nu îndeplinește condițiile impuse de articolul 226 punctele 6 și 7 din această directivă, în condițiile în care aceste autorități dispun de toate informațiile necesare pentru a verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de fond referitoare la exercitarea acestui drept.

54 Tot în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06– Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), TVA-ul fusese achitat în amonte de societatea destinatară a serviciilor supuse TVA-ului, care solicitase deducerea acestei taxe.

55 Ținând seama de considerațiile referitoare la prima întrebare din prezenta cauză, privind lipsa unui drept al SEM Remont la o deducere a TVA-ului, trebuie subliniat că, în conformitate cu jurisprudența Curții, mecanismul de regularizare a deducerilor de TVA neconforme prevăzut de Directiva TVA nu este aplicabil atunci când deducerea a fost efectuată inițial în lipsa oricărui drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punctele 42 și 43).

56 În plus, în Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297, punctele 34 și 35), Curtea a statuat că, deși sistemul comun al TVA-ului nu interzice efectuarea rectificării unor facturi eronate, nu este mai puțin adevărat că, în ceea ce privește litigiul principal în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, informațiile necesare privind completarea și regularizarea acestor facturi au fost prezentate după ce administrația fiscală a adoptat decizia sa de refuz al dreptului de deducere a TVA-ului. Prin urmare, înainte de adoptarea acestei decizii, facturile furnizate acestei administrații nu fuseseră încă rectificate pentru a-i permite să asigure colectarea corectă a TVA-ului, precum și verificarea acestuia.

57 La punctul 36 din hotărârea menționată, Curtea a considerat că regimul armonizat al TVA-ului nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului poate fi refuzat unor persoane impozabile, destinatare ale unor servicii, care dețin facturi incomplete, chiar dacă acestea din urmă sunt completate prin furnizarea de informații prin care se urmărește dovedirea caracterului real, a naturii și a valorii operațiunilor facturate după adoptarea unei astfel de decizii de refuz.

58 În Hotărârea din 23 aprilie 2015, GST.– Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punctul 39), privind reglementarea bulgară, Curtea a statuat că imposibilitatea regularizării documentelor fiscale în cazul în care orice risc de pierderi de venituri fiscale a fost eliminat definitiv nu este necesară pentru a asigura colectarea TVA-ului și prevenirea fraudei.

59 Cu toate acestea, în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, atât prestatorul, cât și destinatarul serviciilor în cauză achitaseră TVA-ul, perceperea acestei taxe de către administrația fiscală având loc, așadar, de două ori. Astfel, nu exista niciun risc de pierderi de venituri fiscale.

60 În schimb, situația este diferită într-un caz precum cel în discuție în litigiul principal, din moment ce, astfel cum s-a arătat la punctul 41 din prezenta hotărâre, TVA-ul nu a fost achitat în amonte de SEM Remont și nu era datorat de aceasta.

61 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că Directiva TVA și principiul neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru care exclude posibilitatea rectificării unei facturi în cazul în care, pe de o parte, factura pe care furnizorul a remis-o destinatarului unei livrări supuse TVA-ului nu menționa această taxă și, pe de altă parte, cu ocazia unei inspecții fiscale la acest furnizor, acesta a întocmit un proces-verbal în care TVA-ul era menționat și respectivul furnizor era prezentat ca fiind de asemenea destinatarul acestei livrări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010,

trebuie interpretată în sensul că

nu se opune unei reglementări a unui stat membru conform căreia destinatarul unei livrări supuse taxei pe valoarea adăugată (TVA) este privat de dreptul de deducere a acestei taxe, prevăzut de această directivă, în cazul în care furnizorul, pe de o parte, nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de această reglementare de a depune o declarație de înregistrare în scopuri de TVA și a emis destinatarului facturi care nu menționează TVA-ul și, pe de altă parte, a întocmit, în cursul unei inspecții fiscale, un proces-verbal

care menționa acest TVA și în care respectivul furnizor era prezentat ca fiind de asemenea destinatar al acestei livrări.

2) Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45, și principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA)

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun unei reglementări a unui stat membru care exclude posibilitatea rectificării unei facturi în cazul în care, pe de o parte, factura pe care furnizorul a remis-o destinatarului unei livrări supuse TVA-ului nu menționa această taxă și, pe de altă parte, cu ocazia unei inspecții fiscale la acest furnizor, acesta a întocmit un proces-verbal în care TVA-ul era menționat și respectivul furnizor era prezentat ca fiind de asemenea destinatarul acestei livrări.

Semnături