

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**Cauza C 516 din 2016 Barlis 06 Investimentos Imobiliários e Turísticos SA. Obligația de a consemna corect și complet conținutul explicativ al achizițiilor, mai ales al achizițiilor de servicii. În ce condiții pot anula autoritățile fiscale dreptul de deducere a TVA de la achiziții dacă nu se menționează clar denumirea achizițiilor.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

15 septembrie 2016

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 178 litera (a) – Drept de deducere – Condiții de exercitare – Articolul 226 punctele 6 și 7 – Detalii care trebuie să fie menționate în mod obligatoriu pe factură – Volumul și natura serviciilor prestate – Data la care s-a efectuat prestarea de servicii”

În cauza C-516/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ), Portugalia], prin decizia din 3 noiembrie 2014, primită de Curte la 17 noiembrie 2014, în procedura

**Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA**

împotriva

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

CURTEA (Camera a patra),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, de P. Braz, advogado;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de R. Campos Laires și de A. Cunha, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de domnul T. Henze, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de P. Guerra e Andrade, în calitate de agenți,

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 18 februarie 2016,

pronunță prezenta

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 178 litera (a) și a articolului 226 punctul 6 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (denumită în continuare „Barlis”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, cu privire la refuzul acesteia din urmă de a admite deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte de Barlis în calitate de destinatar al unor servicii juridice prestate de un cabinet de avocatură, pentru motivul că facturile emise de acest cabinet nu îndeplinesc cerințele de formă prevăzute de legislația națională.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Atunci când determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea constând în închirierea de bunuri pe o anumită perioadă de timp sau vânzarea de bunuri cu plată în rate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (b), și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective.”

4 Potrivit articolului 168 din această directivă:

„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;

[...]”

5 Articolul 178 din directiva menționată are următorul cuprins:

„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;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]"

6 Articolul 219 din aceeași directivă prevede că orice document sau mesaj ce modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc este asimilat unei facturi.

7 Potrivit articolului 220 din Directiva 2006/112:

„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 această directivă 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:

[...]

(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;

[...]"

9 Articolul 273 din directiva menționată prevede:

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

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

### *Dreptul portughez*

10 Din decizia de trimitere rezultă că articolul 36 alineatul 5 litera b) din código do IVA (Codul privind TVA-ul) prevede că facturile trebuie să cuprindă „denumirea uzuală a bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, cu indicarea elementelor necesare pentru stabilirea cotei aplicabile”.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

11 Numai în cazul în care o factură îndeplinește condițiile menționate în această dispoziție a Codului privind TVA-ul există, potrivit articolului 19 alineatul 2 litera a) și alineatul 6 din acest cod, un drept de deducere a TVA-ului menționat pe factură.

### Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 Barlis, al cărei sediu se află în Lisabona (Portugalia), exploatează hoteluri cu restaurante.

13 Între anul 2008 și anul 2010, Barlis a recurs la serviciile juridice ale unei societăți de avocatură (denumite în continuare „serviciile juridice în discuție”), care au făcut obiectul a patru facturi (denumite în continuare „facturile în cauză”) care cuprind următoarele descrieri:

– factura nr. 02170/2008 din 26 august 2008: „servicii juridice prestate de la 1 decembrie 2007 până în prezent”;

– factura nr. 32100478 din 17 decembrie 2008: „onorariu pentru servicii juridice prestate din iunie până în prezent”;

– factura nr. 32101181 din 29 aprilie 2009: „onorariu pentru servicii juridice prestate până în prezent” și

– factura nr. 32104126 din 2 iunie 2010: „onorariu pentru servicii juridice prestate de la 1 noiembrie 2009 până în prezent”.

14 Barlis și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului menționat pe aceste facturi.

15 În urma unei cereri de rambursare a TVA-ului formulate de Barlis, autoritățile competente au deschis proceduri de control pentru anii 2008-2011. La finalul acestor controale, autoritățile menționate au apreciat că Barlis nu avea dreptul de deducere a TVA-ului aferent serviciilor juridice în discuție pentru motivul că descrierile care figurează pe facturile în cauză emise de avocații Barlis erau insuficiente. Prin urmare, aceste autorități au propus corecții privind TVA-ul în valoare de 8 689,49 euro reprezentând cuantumurile TVA-ului deduse pentru aceste servicii juridice.

16 Barlis a fost informată cu privire la posibilitatea de a-și exercita dreptul la o audiere prealabilă și a depus documente anexe care conțineau o prezentare mai detaliată a serviciilor juridice în discuție.

17 Autoritățile competente au menținut totuși corecțiile propuse din cauza caracterului incomplet al facturilor în cauză. Potrivit acestor autorități, lipsa formei legale nu poate fi remediată prin prezentarea unor anexe care conțin elementele omise, întrucât acestea nu constituie „documente echivalente” facturilor. Astfel, asemenea „documente echivalente” ar trebui să îndeplinească, prin ele însele, condițiile impuse de articolul 36 alineatul 5 din Codul privind TVA-ul, acest lucru nefiind însă valabil în situația unei simple anexe.

18 La data de 31 mai 2013, Barlis a formulat o contestație împotriva acestei decizii, care a fost respinsă prin decizia din 25 septembrie 2013 pentru motivul că detaliul „servicii juridice” de pe facturile în cauză nu respecta cerințele prevăzute la articolul 226 punctul 6 din Directiva 2006/112 și nici pe cele prevăzute de dispozițiile naționale care transpun această directivă, din moment ce acest detaliu nu preciza nici serviciile care au fost furnizate, nici cantitățile unitare sau totale ale acestora.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

19 În urma respingerii contestației sale, Barlis a solicitat, la data de 30 decembrie 2013, constituirea unui tribunal de arbitraj cu judecător unic.

20 Sesizată în acest context, instanța de trimitere, Tribunalul Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ), Portugalia] arată că are sarcina de a determina dacă detaliile de pe facturile în cauză îndeplinesc condițiile impuse de articolul 36 alineatul 5 litera b) din Codul privind TVA-ul, potrivit căruia facturile trebuie să cuprindă „denumirea uzuală a bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, cu indicarea elementelor necesare pentru stabilirea cotei aplicabile”.

21 Această instanță arată însă că interpretarea legislației naționale trebuie să fie conformă cu articolul 226 din Directiva 2006/112, care enumeră în mod limitativ detaliile ce trebuie menționate pe facturile emise în scopuri de TVA, printre care, la punctul 6 din această dispoziție, se regăsește „cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate”.

22 În aceste condiții, Tribunalul Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Interpretarea corectă a articolului 226 punctul 6 din Directiva [2006/112] permite [Administrației Fiscale și Vamale] să aprecieze ca insuficientă descrierea inclusă într-o factură care conține mențiunea «servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent» sau pur și simplu «servicii juridice prestate până în prezent», având în vedere că, în temeiul principiului colaborării, aceasta poate obține informațiile suplimentare pe care le consideră necesare pentru a confirma existența și caracteristicile detaliate ale operațiunilor?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

23 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că întrebarea preliminară nu privește în mod expres decât articolul 226 punctul 6 din Directiva 2006/112. Pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată, în cadrul analizei care trebuie efectuată este totuși necesar să fie incluse și articolul 178 litera (a) și articolul 226 punctul 7 din Directiva 2006/112. În această privință, trebuie amintit că misiunea Curții este aceea de a interpreta toate dispozițiile de drept al Uniunii care sunt necesare instanțelor naționale pentru a statua în cauzele cu care sunt sesizate, chiar dacă respectivele dispoziții nu sunt expres indicate în întrebările adresate de aceste instanțe (Hotărârea din 16 iulie 2015, Abcur, C-544/13 și C-545/13, EU:C:2015:481, punctul 33).

24 Întrebarea adresată de instanța de trimitere cuprinde două părți care trebuie abordate separat. Prin intermediul primei părți a întrebării adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că facturile care conțin doar detaliile „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” sau „servicii juridice prestate până în prezent”, precum cele în discuție în litigiul principal, sunt conforme cerințelor prevăzute la punctele 6 și 7 din acest articol. Prin intermediul celei de a doua părți a întrebării adresate, instanța de trimitere urmărește să afle dacă articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca autoritățile fiscale naționale să refuze 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.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

*Cu privire la prima parte a întrebării, referitoare la respectarea articolului 226 punctele 6 și 7 din Directiva 2006/112*

25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolul 226 din Directiva 2006/112 precizează că, fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de această directivă, este necesar să se menționeze doar detaliile citate la acest articol, în scopuri de TVA, pe facturile emise în temeiul articolului 220 din directiva menționată. Rezultă că statelor membre nu le este permis să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de respectarea unor condiții privind conținutul facturilor, care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile Directivei 2001/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punctele 40 și 41).

26 În primul rând, articolul 226 punctul 6 din Directiva 2006/112 impune ca factura să cuprindă detaliile privind volumul și natura serviciilor prestate. Modul de redactare a acestei dispoziții indică astfel că este obligatoriu să se precizeze volumul și natura serviciilor furnizate, fără a se preciza însă că este necesară descrierea exhaustivă a serviciilor specifice furnizate.

27 Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 30, 32 și 46 din concluzii, obiectivul detaliilor care trebuie menționate în mod obligatoriu pe o factură este acela de a permite administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și, eventual, existența dreptului de deducere a TVA-ului. Prin urmare, analiza aspectului dacă facturi precum cele în discuție în litigiul principal sunt conforme cerințelor articolului 226 punctul 6 din Directiva 2006/112 trebuie efectuată în lumina acestui obiectiv.

28 În cauza principală, deși facturile în discuție califică serviciile prestate drept „servicii juridice”, nu este mai puțin adevărat că, astfel cum a subliniat guvernul portughez în observațiile scrise, această noțiune acoperă un ansamblu vast de prestații, în special prestații care nu intră neapărat în sfera noțiunii de activitate economică. În consecință, detaliul „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” sau „servicii juridice prestate până în prezent” nu pare să indice în mod suficient de detaliat natura serviciilor în cauză. În plus, această mențiune este atât de generală încât nu pare să evidențieze volumul serviciilor prestate pentru motivele indicate de avocatul general la punctele 60-63 din concluzii. Prin urmare, respectivul detaliu nu îndeplinește *a priori* condițiile impuse de articolul 226 punctul 6 din Directiva 2006/112, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

29 În al doilea rând, articolul 226 punctul 7 din Directiva 2006/112 impune ca factura să cuprindă data la care s-a efectuat sau s-a încheiat prestarea de servicii.

30 Această cerință trebuie să fie interpretată și în lumina obiectivului urmărit prin impunerea menționării pe factură a unor detalii obligatorii precum cele prevăzute la articolul 226 din Directiva 2006/112, care este, astfel cum s-a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, acela de a permite administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și, eventual, a dreptului de deducere a TVA-ului. În acest scop, data prestării de servicii care face obiectul facturii menționate permite controlul momentului când are loc faptul generator al taxei și, prin urmare, stabilirea dispozițiilor fiscale care sunt aplicabile *ratione temporis* operațiunii la care se referă acest document.

31 În speță, din decizia de trimitere rezultă că serviciile juridice care au făcut obiectul facturilor în discuție în litigiul principal determină decontări sau plăți succesive. Articolul 64 din Directiva 2006/112 prevede că astfel de prestări de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective. Prin urmare, pentru a îndeplini cerințele articolului 226 punctul 7 din Directiva 2006/112, este imperativ ca aceste perioade să fie menționate pe facturile referitoare la astfel de prestări.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

32 În această privință, trebuie subliniat că facturile în cauză referitoare la „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” par să precizeze perioada de decontare. În schimb, una dintre facturile în discuție în litigiul principal cuprinde doar detaliul „servicii juridice prestate până în prezent”. Această factură nu menționează data la care a început perioada respectivă și nu permite, așadar, să se determine perioada la care se raportează decontările respective.

33 Prin urmare, este necesar să se considere că o factură care cuprinde doar detaliul „servicii juridice prestate până în prezent”, fără a preciza vreo dată de începere a perioadei de decontare, nu îndeplinește condițiile impuse de articolul 226 punctul 7 din Directiva 2006/112.

34 Revine însă instanței de trimitere, în cazul în care constată că facturile în discuție în litigiul principal nu îndeplinesc cerințele rezultate din articolul 226 punctele 6 și 7 din directiva menționată, să verifice dacă documentele anexate prezentate de Barlis cuprind o descriere mai detaliată a serviciilor juridice în discuție în litigiul principal și dacă, în temeiul articolului 219 din aceeași directivă, pot fi asimilate unei facturi ca documente care modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc.

35 Din considerațiile care precedă rezultă că la prima parte a întrebării adresate este necesar să se răspundă că articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că facturile care cuprind doar detaliul „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent”, precum cele în discuție în litigiul principal, nu sunt conforme *a priori* cerințelor prevăzute la punctul 6 al acestui articol și că facturile care conțin doar detaliul „servicii juridice prestate până în prezent” nu sunt *a priori* conforme nici cerințelor prevăzute la punctul 6 menționat, nici celor prevăzute la punctul 7 al aceluiași articol, aspect a cărui verificare este însă de competența instanței de trimitere.

*Cu privire la a doua parte a întrebării, referitoare la consecințele unei facturi care nu îndeplinește condițiile impuse de articolul 226 punctele 6 și 7 din Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului*

36 Prin intermediul celei de a doua părți a întrebării adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se determine consecințele încălcării articolului 226 punctele 6 și 7 din Directiva 2006/112 asupra exercitării dreptului de deducere a TVA-ului.

37 Trebuie să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 23 și jurisprudența citată).

38 În această privință, Curtea a statuat în mod repetat că dreptul de deducere a TVA-ului prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. El se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 24 și jurisprudența citată).

39 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 27 și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere a TVA-ului, din textul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112 reiese că bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat trebuie să fie utilizate în aval de 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

41 În ceea ce privește condițiile de formă privind exercitarea dreptului menționat, din textul articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112 reiese că exercitarea acestuia este condiționată de deținerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 martie 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Waśiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 41, și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 29).

42 Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile. 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 42, Hotărârea din 1 martie 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Waśiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 43, și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 58 și 59, precum și jurisprudența citată).

43 În consecință, 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 2006/112 în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept.

44 În această privință, 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 2006/112 care asimilează unei facturi orice document sau mesaj care modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc.

45 În cauza principală, revine, așadar, instanței de trimitere să țină cont de toate informațiile incluse pe facturile în cauză și pe documentele anexe furnizate de Barlis pentru a verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului său de deducere a TVA-ului.

46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35).



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

47 În al doilea rând, trebuie precizat că statele membre au competența să impună sancțiuni în cazul nerespectării condițiilor de formă referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului. Potrivit articolului 273 din Directiva 2006/112, statele membre au posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni evaziunea fiscală, cu condiția ca aceste măsuri să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și să nu repună în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 62).

48 În special, dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să aplice, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării pentru a sancționa încălcarea cerințelor de formă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 63, precum și jurisprudența citată).

49 Rezultă din considerațiile care precedă că la a doua parte a întrebării adresate este necesar să se răspundă că articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca autoritățile fiscale naționale să refuze dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că persoana impozabilă deține o factură care nu îndeplinește condițiile impuse prin articolul 226 punctele 6 și 7 din această directivă, în condițiile în care aceste autorități dispun de toate informațiile necesare pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la exercitarea acestui drept.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

**Articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că facturile care cuprind doar detaliul „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent”, precum cele în discuție în litigiul principal, nu sunt conforme *a priori* cerințelor prevăzute la punctul 6 al acestui articol și că facturile care conțin doar detaliul „servicii juridice prestate până în prezent” nu sunt *a priori* conforme nici cerințelor prevăzute la punctul 6 menționat, nici celor prevăzute la punctul 7 al aceluiași articol, aspect a cărui verificare este însă de competența instanței de trimitere.**

**Articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca autoritățile fiscale naționale să refuze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată 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 îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la exercitarea acestui drept.**