

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

Cauza C-80 din 2020, Wilo Salmson France SAS. O procedura neconformă aplicată de organul fiscal din România la rambursarea TVA către persoane impozabile din alte state membre. Nașterea dreptului de rambursare a TVA nu poate fi condiționat de stornarea unei facturi neconforme și emiterea unei facturi corecte într-o perioadă ulterioară.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

21 octombrie 2021

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167-171 și articolul 178 litera (a) – Drept de deducere a TVA-ului – Rambursarea TVA-ului către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare – Deținerea unei facturi – Directiva 2008/9/CE – Respingerea cererii de rambursare – «Stornare» a facturii de către furnizor – Emiterea unei noi facturi – Nouă cerere de rambursare – Respingere”

În cauza C-80/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul București (România), prin decizia din 19 decembrie 2019, primită de Curte la 12 februarie 2020, în procedura

Wilo Salmson France SAS

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii C. Lycourgos și I. Jarukaitis (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Wilo Salmson France SAS, de C. Apostu, avocată;
- pentru guvernul român, de E. Gane și R. I. Hațieganu, 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

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și R. Lyal, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 22 aprilie 2021,
pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 167 și 178 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), 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 articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Wilo Salmson France SAS (denumită în continuare „Wilo Salmson”), pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (România) și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (România) (denumite în continuare, împreună, „autoritățile fiscale”), pe de altă parte, privind o decizie de respingere a unei cereri de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) prezentată de această societate în cursul anului 2015 în legătură cu achiziții de bunuri efectuate în cursul anului 2012.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 62 din Directiva TVA definește, în sensul acesteia, „faptul generator” ca fiind „faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă” și prevede că TVA devine „exigibilă” atunci când „autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”.

4 Articolul 63 din această directivă precizează că „[f]aptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.

5 Articolul 167 din directiva menționată prevede că „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

6 Articolul 168 din aceeași directivă prevede următoarele:

„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:

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

(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;

[...]"

7 Potrivit articolului 169 din Directiva TVA:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

(a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibilă în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv;

[...]"

8 Articolul 170 din această directivă prevede următoarele:

„Toate persoanele impozabile care [...] nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA au dreptul de a obține o rambursare a TVA respective în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169;

[...]"

9 Articolul 171 din directiva menționată prevede la alineatul (1) că „TVA este rambursată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, dar care sunt stabilite într-un alt stat membru, în conformitate cu normele de punere în aplicare stabilite de Directiva [2008/9]”.

10 Articolul 178 litera (a) din aceeași directivă prevede următoarele:

„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 [...]"

11 Înainte de modificarea sa prin Directiva 2010/45, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevedea următoarele:

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

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

(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 [...]"

12 Articolul 179 din Directiva TVA prevede la primul paragraf următoarele:

„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.”

13 Titlul X din această directivă, denumit „Deduceri”, cuprinde capitolul 5, referitor la ajustarea deducerilor. În cadrul acestuia din urmă, articolul 185 din directiva menționată prevede la alineatul (1) următoarele:

„Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.”

14 În același capitol, articolul 186 din aceeași directivă prevede că „[s]tatele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185”.

15 Articolul 218 din Directiva TVA, care figurează în capitolul 3, intitulat „Facturare”, din titlul XI din Directiva TVA, referitor la obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile, prevede următoarele:

„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.”

16 Potrivit articolului 219 din această directivă:

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

Directiva 2008/9

17 Articolul 1 din Directiva 2008/9 prevede că ea „stabilește normele detaliate privind rambursarea [TVA-ului], prevăzută la articolul 170 din [Directiva TVA], persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile stabilite la articolul 3” din aceasta.

18 Articolul 2 din respectiva directivă cuprinde următoarele definiții:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

[...]

3. «perioadă de rambursare» înseamnă perioada menționată la articolul 16 și acoperită de cererea de rambursare;

[...]

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

5. «solicitant» înseamnă persoana impozabilă nestabilă în statul membru de rambursare care depune cererea de rambursare.”

19 Articolul 3 din directiva menționată prevede că aceasta se aplică oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinește condițiile enumerate de acest articol.

20 Articolul 5 din aceeași directivă prevede următoarele:

„Fiecare stat membru rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare TVA încasată pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate de alte persoane impozabile [...] în statul membru respectiv, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169 literele (a) și (b) din [Directiva TVA];

[...]

Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul [Directivei TVA], astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.”

21 Articolul 8 din Directiva 2008/9 prevede la alineatul (2) următoarele:

„În afară de informațiile menționate la alineatul (1), cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare stat membru de rambursare și pentru fiecare factură sau document de import, următoarele informații:

[...]

(d) data și numărul facturii sau documentului de import;

[...]”

22 Articolul 10 din această directivă prevede următoarele:

„Fără a aduce atingere solicitărilor de informații în temeiul articolului 20, statul membru de rambursare poate cere solicitantului să trimită pe cale electronică o copie a facturii sau a documentului de import împreună cu cererea de rambursare, în cazul în care quantumul impozabil de pe o factură sau un document de import este de cel puțin 1 000 [de euro] sau echivalentul acestuia în monedă națională. În cazul facturilor pentru combustibil plafonul este de 250 [de euro] sau echivalentul acestuia în monedă națională.”

23 Potrivit articolului 13 primul paragraf din directiva menționată:

„În cazul în care, ulterior depunerii cererii de rambursare, proporția deductibilă este modificată în temeiul articolului 175 din [Directiva TVA], solicitantul procedează la rectificarea sumei solicitate sau deja rambursate.”

24 Articolul 14 din aceeași directivă prevede la alineatul (1) litera (a) următoarele:

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

„Cererea de rambursare se referă la următoarele:

(a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate pe parcursul perioadei de rambursare, cu condiția ca TVA să fi devenit exigibilă înainte sau la momentul facturării, sau pentru care TVA a devenit exigibilă pe parcursul perioadei de rambursare, cu condiția ca achizițiile să fi fost facturate înainte ca TVA să devină exigibilă [...]"

25 Articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2008/9 prevede următoarele:

„Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile cerute în temeiul articolelor 8, 9 și 11.”

26 Articolul 20 din Directiva 2008/9 prevede următoarele:

„(1) În cazul în care statul membru de rambursare consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere [...] informații suplimentare, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire [...]"

Dacă este necesar, statul membru de rambursare poate solicita alte informații suplimentare.

[...]

(2) Statului membru de rambursare i se furnizează informațiile solicitate în temeiul alineatului (1) în termen de o lună de la data la care cererea este primită de persoana căreia îi este adresată.”

27 Potrivit articolului 23 din directiva menționată:

„(1) În cazul în care cererea de rambursare este respinsă integral sau parțial, motivele respingerii sunt comunicate solicitantului, împreună cu decizia, de către statul membru de rambursare.

(2) Contestații împotriva deciziilor de respingere a unor cereri de rambursare pot fi depuse de către solicitant la autoritățile competente ale statului membru de rambursare, în forma și în termenele prevăzute pentru contestațiile introduse de către persoane stabilite în statul membru respectiv cu privire la cererile de rambursare.

[...]”

Dreptul român

28 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevede la articolul 145 alineatul (2) următoarele:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

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

- a) operațiuni taxabile;
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

[...]"

29 Articolul 146 din Codul fiscal prevedea la alineatul 1 litera a) următoarele:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile articolului 155 [...]"

30 Articolul 147² alineatul (1) litera a) din acest cod prevedea că „persoana impozabilă nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea [TVA] achitate pentru importuri și achiziții de bunuri sau servicii efectuate în România”.

31 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004) aprobă Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care figurează în anexa la această hotărâre. În versiunea aplicabilă litigiului principal, aceste norme metodologice (denumite în continuare „Normele metodologice”) se referă, la punctul 49, la articolul 147² din Codul fiscal care era în vigoare la acel moment. Acest punct 49 prevede la alineatul (1) următoarele:

„În baza articolului 147² alineatul (1) litera a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru, poate beneficia de rambursarea [TVA] achitate pentru importuri și achiziții de bunuri sau servicii efectuate în România.”

32 Punctul 49 menționat prevede la alineatul (15) litera a) că cererea de rambursare se referă la „achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, achitate până la data solicitării rambursării,” și că „[f]acturile care nu au fost achitate până la data solicitării rambursării se cuprind în cererile de rambursare aferente perioadelor în care acestea sunt achitate”.

33 Punctul 49 alineatul (16) din Normele metodologice prevede că, „[p]e lângă operațiunile menționate la alineatul (15), cererea de rambursare poate să se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente și care privesc operațiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic în cauză”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

34 În cursul anului 2012, Pompes Salmson SAS, care are sediul activității economice în Franța, a achiziționat echipamente de producție de la ZES Zollner Electronic SRL (denumită în continuare „Zollner”), stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România. Întrucât Pompes Salmson a pus aceste echipamente la dispoziția societății Zollner pentru a fi utilizate în producția de bunuri care trebuiau să îi fie livrate ulterior, ele nu au părăsit teritoriul român.

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

35 În cursul aceluiași an, Zollner a emis facturi pentru aceste achiziții, în care a înscris TVA-ul aferent. Pe baza lor, Pompes Salmson a solicitat rambursarea TVA-ului plătit în România pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2012, în conformitate cu Directiva 2008/9, precum și cu articolul 147² alineatul (1) litera a) din Codul fiscal coroborat cu punctul 49 din Normele metodologice. Această cerere a fost respinsă prin decizia din 14 ianuarie 2014, „pentru motive ce țineau de documentația care a însoțit cererea și neconformitatea facturilor atașate” (denumită în continuare „decizia din 14 ianuarie 2014”). În aceste condiții, Zollner a procedat la stornarea facturilor emise inițial în anul 2012. Ea a emis noi facturi în anul 2015, aferente aceluiași achiziții.

36 În cursul anului 2014, Pompes Salmson a fuzionat cu Wilo France SAS. Noua entitate rezultată din această fuziune, denumită Wilo Salmson France, care a preluat toate drepturile și obligațiile Pompes Salmson, a depus, în cursul anului 2015 și pe baza noilor facturi emise de Zollner, o nouă cerere de rambursare a TVA-ului care fusese achitat în România la achiziționarea echipamentelor în cauză, pentru perioada cuprinsă între 1 august și 31 octombrie 2015. Respectiva cerere a fost respinsă de autoritățile române prin decizia din 12 mai 2016, pentru motivul că Wilo Salmson nu respectase punctul 49 alineatul (16) din Normele metodologice și că solicitase deja rambursarea TVA-ului indicat în aceste facturi.

37 Wilo Salmson a formulat contestație împotriva acestei decizii la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (România). Prin decizia din 2 septembrie 2016, această contestație a fost respinsă pentru motivul că TVA-ul solicitat la rambursare a mai făcut anterior obiectul unei cereri de rambursare și că operațiunile pentru care se solicita rambursarea sunt aferente anului 2012, iar nu anului 2015.

38 Prin urmare, această societate a sesizat Tribunalul București (România), instanța de trimitere, cu o acțiune având ca obiect anularea deciziei din 2 septembrie 2016 menționate, precum și anularea deciziei din 12 mai 2016 de respingere a cererii de rambursare a sumei de 449 538,38 de lei românești (RON) (aproximativ 91 310 de euro), reprezentând TVA-ul a cărui rambursare era solicitată pentru perioada cuprinsă între 1 august 2015 și 31 octombrie 2015.

39 Instanța de trimitere arată că trebuie să stabilească dacă este posibil să se obțină în anul 2015 rambursarea TVA-ului aferent unor achiziții efectuate în anul 2012, pentru care au fost emise facturi fiscale valabile abia în anul 2015. Ea apreciază că situația Wilo Salmson este atipică prin raportare la ipotezele avute în vedere de Directiva 2008/9 sau deja examinate de Curte, dat fiind că facturile emise de Zollner în anul 2012 au fost anulate prin stornarea lor, având în vedere neregularitatea acestora care ar fi fost constatată de autoritățile fiscale române, că, pentru aceleași achiziții, au fost emise facturile valabile abia în cursul anului 2015, că Wilo Salmson și-a exercitat dreptul la rambursare prin cererea de rambursare depusă în anul 2015 și că această din urmă societate nu beneficiase până la acel moment de rambursarea solicitată.

40 Aceasta susține că Directiva TVA nu reglementează termenul pentru exercitarea dreptului de deducere și că, prin urmare, este necesar să se clarifice dacă data de la care curge termenul respectiv poate fi stabilită exclusiv în funcție de data livrării bunurilor în cauză, ignorând orice altă împrejurare relevantă. Având în vedere articolele 167 și 178 din directiva menționată, precum și faptul că emiterea unei facturi nu se află sub controlul titularului acestui drept, ar fi necesar ca Curtea să precizeze dacă, din perspectiva articolului 14 alineatul (1) litera (a) prima ipoteză din Directiva 2008/9, o cerere de rambursare a TVA-ului poate viza achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, indiferent dacă TVA-ul aferent a devenit sau nu exigibil în această perioadă sau anterior.

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

41 În ceea ce privește primele două întrebări, instanța de trimitere arată că autoritățile fiscale române nu au făcut distincția între data emiterii facturii, ca aspect procedural, și data exigibilității TVA-ului, ca element de ordin substanțial, în condițiile în care aceste două date ar trebui să producă efecte fiscale distincte, și că dreptul de deducere nu poate fi exercitat în lipsa unei facturi emise în conformitate cu cerințele legale. Deși este cert că ar fi necesar ca TVA-ul să fi devenit exigibil înainte de emiterea facturii sau la momentul facturării, elementul relevant atunci când este vorba despre introducerea unei cereri de rambursare este totuși momentul emiterii facturii.

42 În ceea ce privește a treia și a patra întrebare, instanța de trimitere arată că autoritățile fiscale române au considerat că facturile emise în anul 2015 pentru achizițiile efectuate în anul 2012 nu pot face obiectul unei cereri de rambursare pentru anul 2015 din cauza existenței unor facturi anterioare. Acestea ar fi fost însă stornate în mod unilateral de Zollner, ceea ce ar avea efectele unei anulări, iar titularul dreptului de deducere nu ar avea niciun mijloc legal pentru a obliga furnizorul să emită o nouă factură.

43 În plus, având în vedere articolele 169 și 178 din Directiva TVA, articolul 14 alineatul (1) litera (a) prima ipoteză din Directiva 2008/9, precum și necesitatea deținerii unei facturi valide pentru a putea exercita dreptul de rambursare, o cerere de rambursare a TVA-ului ar trebui să se întemeieze exclusiv pe facturile emise în „perioada de rambursare”, singura condiție impusă fiind ca TVA-ul să fi devenit exigibil anterior sau simultan cu facturarea.

44 În consecință, întrucât facturile emise în anul 2012 au fost desființate de Zollner, doar noile facturi emise în anul 2015 puteau să dovedească achizițiile și să susțină cererea de rambursare în discuție în litigiul principal. Prin urmare, potrivit instanței de trimitere, doar aceste ultime facturi ar trebui să reprezinte „reperul procedural” care să permită formularea unei cereri de rambursare în conformitate cu Directiva 2008/9.

45 În aceste condiții, Tribunalul București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În ceea ce privește interpretarea articolului 167 coroborat cu articolul 178 [din Directiva TVA]: dacă există o distincție între momentul nașterii și cel al exercitării dreptului de deducere în raport cu modul în care funcționează sistemul de TVA.

În acest sens, se impune a fi lămurit dacă dreptul de deducere a TVA-ului poate fi exercitat în lipsa unei facturi fiscale (valide) emise pentru achizițiile de bunuri efectuate.

2) În ceea ce privește interpretarea aceluiași dispoziții coroborate cu dispozițiile articolului 14 alineatul (1) litera (a) prima [ipoteză] din Directiva 2008/9/CE: care este reperul procedural în raport cu care trebuie apreciată regularitatea exercitării dreptului de rambursare a TVA-ului[?]

În acest sens, se impune a fi lămurit dacă poate fi formulată o cerere de rambursare pentru TVA-ul devenit exigibil anterior «perioadei de rambursare», dar a cărui facturare a intervenit în perioada de rambursare.

3) În ceea ce privește interpretarea aceluiași dispoziții ale articolului 14 alineatul (1) litera (a) prima [ipoteză] din Directiva 2008/9/CE coroborate cu dispozițiile articolului 167 și ale articolului 178 din [Directiva TVA]: care sunt efectele anulării și emiterii unor noi facturi pentru achiziții de bunuri anterioare «perioadei de rambursare» asupra exercițiului dreptului de rambursare a TVA-ului aferent acestor achiziții[?]

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

În acest sens, se impune a fi lămurit dacă, în ipoteza anulării de către furnizor a facturilor inițiale emise pentru achiziții de bunuri și a emiterii unor noi facturi la un moment ulterior, exercițiul dreptului beneficiarului de a solicita rambursarea TVA-ului aferent achizițiilor trebuie raportat la data noilor facturi. Aceasta în condițiile în care nici anularea facturilor inițiale și nici emiterea noilor facturi nu se află sub controlul beneficiarului, ci exclusiv în puterea discreționară a furnizorului.

4) Poate legislația internă să condiționeze rambursarea TVA-ului acordată în conformitate cu Directiva [2008/9] de exigibilitate atât timp cât factura corectă este emisă în perioada solicitării?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

46 Guvernul român susține că întrebările adresate sunt inadmisibile. Pe de o parte, ele s-ar întemeia pe o prezentare eronată și incompletă a situației de fapt din litigiul principal, astfel încât, dacă ar fi rectificate și luate în considerare în ansamblul lor, întrebările ar deveni lipsite de utilitate și fără relevanță pentru soluționarea litigiului. Pe de altă parte, această prezentare s-ar limita la a reproduce doar perspectiva unei părți din litigiul respectiv, așa încât instanța de trimitere ar fi omis să își îndeplinească obligația de a lămuri situația de fapt înainte de a sesiza Curtea, precum și de a indica motivele pentru care ridică problema interpretării dreptului Uniunii și pentru care consideră că un răspuns al Curții este necesar pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată.

47 Trebuie amintit, în primul rând, că articolul 267 TFUE instituie o procedură de cooperare directă între Curte și instanțele statelor membre. În cadrul acestei proceduri, care este întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice constatare și apreciere a situației de fapt din cauză este de competența instanței naționale, care trebuie să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinenta întrebărilor pe care le adresează Curții, în timp ce Curtea este abilitată să se pronunțe numai asupra interpretării sau a validității unui text al Uniunii în raport cu situația de fapt și de drept astfel cum este descrisă de instanța de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 decembrie 2017, Schweppes, C-291/16, EU:C:2017:990, punctul 21 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 20 aprilie 2021, Repubblica, C-896/19, EU:C:2021:311, punctul 28 și jurisprudența citată).

48 În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 16 iunie 2015, Gauweiler și alții, C-62/14, EU:C:2015:400, punctul 24, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 15 iulie 2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, punctul 54, precum și jurisprudența citată).

49 Întrucât întrebările referitoare la dreptul Uniunii beneficiază astfel de o prezumție de pertinenta, refuzul Curții de a se pronunța asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea sau aprecierea solicitată a validității unei norme a Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iunie 2015, Gauweiler și alții, C-62/14, EU:C:2015:400, punctul 25, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 15 iulie 2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, punctul 55, precum și jurisprudența citată).

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

50 În speță, argumentația prezentată de guvernul român pentru a stabili caracterul inutil al întrebărilor adresate pentru soluționarea litigiului principal se bazează pe o critică a aprecierii faptelor, care ar fi eronată și lacunară, efectuată de instanța de trimitere. Or, nu revine Curții sarcina să repună în discuție această apreciere, care este, în cadrul prezentei proceduri, de competența instanței naționale. În consecință, această argumentație nu poate fi suficientă pentru răsturnarea prezumției de relevanță evocate la punctul precedent (a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 iunie 2015, Gauweiler și alții, C-62/14, EU:C:2015:400, punctul 26, precum și jurisprudența citată).

51 În al doilea rând, în măsura în care guvernul român arată că faptele prezentate de instanța de trimitere constau într-o reproducere a afirmațiilor uneia dintre părțile din litigiul principal, trebuie arătat că această simplă împrejurare, presupunând că este dovedită, nu demonstrează că, procedând astfel, această instanță nu și-a îndeplinit obligația de a indica în decizia de trimitere, conform articolului 94 din Regulamentul de procedură al Curții, circumstanțele factuale pe care se întemeiază întrebările și motivele care au determinat-o să aibă îndoieli cu privire la interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii vizate în întrebările adresate sau pentru care consideră că un răspuns al Curții este necesar pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată.

52 Dimpotrivă, așa cum reiese din cuprinsul punctelor 39-44 din prezenta hotărâre, decizia de trimitere permite să se înțeleagă motivele pentru care instanța de trimitere ridică problema domeniului de aplicare al diverselor dispoziții ale Directivei TVA și ale Directivei 2008/9 și conține suficiente indicații pentru a permite Curții să îi furnizeze elementele de interpretare a dreptului Uniunii care îi sunt necesare pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată.

53 În această privință trebuie amintit de asemenea că nici articolul 267 TFUE, nici vreo altă dispoziție a dreptului Uniunii nu impun și nici nu interzic ca o instanță de trimitere să modifice, după pronunțarea hotărârii preliminare, constatările de fapt și de drept pe care le-a făcut în cadrul cererii de decizie preliminară, cu condiția ca această instanță să asigure efect deplin interpretării dreptului Uniunii reținute de Curte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punctele 28-30).

54 Având în vedere considerațiile de mai sus, este necesar să se constate că întrebările adresate sunt admisibile.

Cu privire la fond

Observații introductive

55 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că instanța de trimitere, singura care dispune de toate elementele de fapt și de drept național pertinente, solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112 în versiunea lor rezultată din modificările introduse prin Directiva 2010/45, care, conform articolului 2 alineatul (1) al doilea paragraf din aceasta din urmă, erau aplicabile începând de la 1 ianuarie 2013.

56 Or, din decizia de trimitere reiese că livrările de bunuri aflate la originea litigiului principal au fost efectuate în cursul anului 2012, că documente considerate facturi aferente acestor livrări au fost emise în cursul anului 2012, apoi au fost considerate „neconforme” prin decizia din 14 ianuarie 2014, iar ulterior au fost stornate în cursul anului 2014 sau 2015 și că, în sfârșit, noi documente considerate facturi aferente aceluiași livrări au fost emise în anul 2015.

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

57 În plus, pe de o parte, conform articolului 63 din Directiva TVA, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Pe de altă parte, dreptul de deducere prevăzut de Directiva TVA, al cărui corespondent este dreptul de rambursare (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 36 și jurisprudența citată), este legat direct, atât pe plan material, cât și temporal, de exigibilitatea TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri și servicii în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 iunie 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, punctul 22), articolul 167 din această directivă prevăzând că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

58 Articolele 64 și 65 din Directiva TVA prevăd, la rândul lor, norme de exigibilitate diferite, aplicabile în împrejurările pe care aceste articole le precizează, în timp ce articolul 66 din aceeași directivă permite statelor membre să prevadă, prin derogare de la articolele 63-65 menționate, ca taxa să devină exigibilă, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din datele pe care le precizează acest articol 66.

59 Prin urmare, va fi important pentru instanța de trimitere ca, în lumina tuturor elementelor de fapt și de drept național de care dispune, să verifice dacă dispozițiile Directivei 2006/112 care rezultă din modificările introduse prin Directiva 2010/45 sunt într-adevăr cele aplicabile pentru soluționarea fiecăruia dintre diferitele aspecte ale litigiului cu care este sesizată.

60 Trebuie precizat însă în această privință că singura modificare adusă de Directiva 2010/45 unei dispoziții a Directivei 2006/112 care este relevantă pentru analiza de către Curte a prezentei cauze privește articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112, dispoziție care înainte de această modificare nu făcea trimitere la deținerea unei facturi „emise în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6” din Directiva TVA, ci la deținerea unei facturi emise „în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240” din Directiva 2006/112.

61 Deși este cert că în aceste două cazuri este vorba despre trimiteri la dispozițiile fiecăreia dintre cele două directive care prevăd în esență împrejurările și condițiile în care trebuie emise facturi, conținutul acestora, posibilitatea de a emite sau de a transmite facturi prin mijloace electronice, precum și posibilitatea statelor membre de a adopta, în anumite condiții, măsuri de simplificare, aceste dispoziții nu sunt totuși identice. Diferențele lor de conținut nu au însă incidență asupra analizei pe care Curtea este chemată să o efectueze în prezenta cauză, astfel încât răspunsurile care vor fi date în prezenta hotărâre vor fi aplicabile chiar dacă instanța de trimitere ar trebui să considere în final că unu sau mai multe dintre aspectele în litigiu pe care trebuie să le soluționeze nu intră în domeniul de aplicare temporal al dispozițiilor Directivei TVA, ci în cel al versiunii Directivei 2006/112 anterioare modificărilor care i-au fost aduse prin Directiva 2010/45.

Cu privire la prima întrebare

62 Referitor la prima întrebare adresată, trebuie să se observe de la bun început că în litigiul principal este în discuție situația unei persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât cel în care au fost efectuate achizițiile de bunuri respective. Cauza principală nu privește, așadar, dreptul de deducere a TVA-ului ca atare, prevăzut la articolul 168 din Directiva TVA, ci dreptul la rambursarea acestei taxe, astfel cum este prevăzut la articolul 170 din această directivă, care face el însuși trimitere la operațiunile prevăzute la articolul 169 din aceasta.

63 Trebuie amintit de asemenea că articolul 171 din directiva menționată prevede la alineatul (1) că TVA-ul este rambursat persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără, printre altele, bunuri și servicii supuse TVA-ului, dar care sunt stabilite într-un alt stat

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

membru, în conformitate cu normele de punere în aplicare stabilite de Directiva 2008/9. Aceasta însă nu urmărește să determine nici condițiile de exercitare, nici întinderea dreptului la rambursare. În acest sens, articolul 5 al doilea paragraf din această directivă prevede, fără a aduce atingere articolului 6 din aceasta și în înțelesul acesteia, că dreptul la o rambursare a TVA-ului aferent intrărilor este determinat în temeiul Directivei TVA astfel cum se aplică în statul membru de rambursare (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 35).

64 În aceste condiții, trebuie să se înțeleagă că, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167-171 și 178 din Directiva TVA, precum și Directiva 2008/9 trebuie interpretate în sensul că dreptul la rambursarea TVA-ului care a grevat o livrare de bunuri poate fi exercitat de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare, ci în alt stat membru, dacă această persoană impozabilă nu deține o factură, în sensul Directivei TVA, aferentă achiziției bunurilor în cauză.

65 Potrivit articolului 1 din Directiva 2008/9, aceasta are ca obiect stabilirea normelor detaliate privind rambursarea TVA-ului, prevăzută la articolul 170 din Directiva TVA, persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 3 din această primă directivă, condițiile de exercitare și întinderea dreptului la rambursare fiind însă, conform dispozițiilor acestei directive și după cum s-a amintit deja la punctul 63 din prezenta hotărâre, determinate în temeiul Directivei TVA astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.

66 Prin urmare, dreptul unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru de a obține restituirea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, așa cum este reglementat de Directiva 2008/9, este corespondentul dreptului, instituit în favoarea sa de Directiva TVA, de a deduce TVA-ul aferent intrărilor plătit în propriul stat membru (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 36 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 36 și jurisprudența citată).

67 În plus, la fel ca dreptul de deducere, dreptul la rambursare constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii, care 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 a tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 35 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 45).

68 Dreptul de deducere și, așadar, la rambursare 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 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 36 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 46).

69 Dreptul la rambursarea TVA-ului, la fel ca dreptul de deducere a acestuia, este însă condiționat de respectarea unor cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 40 și jurisprudența citată).

70 În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond care guvernează exercitarea acestui drept la rambursare, din articolul 169 litera (a) și din articolul 170 din această directivă rezultă că, pentru a

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

putea beneficia de dreptul la rambursare, este necesar, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă”, în sensul acestei directive, care nu este stabilită în statul membru în care ea cumpără bunuri sau servicii sau importă bunuri supuse TVA-ului și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a constitui temeiul dreptului la rambursarea TVA-ului să fie utilizate în aval de persoana impozabilă respectivă pentru operațiunile sale efectuate în afara statului membru în care taxa menționată este datorată sau achitată și care ar da dreptul la deducere dacă ar fi realizate în acest stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 33). Această persoană impozabilă trebuie, în plus, să îndeplinească condițiile cumulative enunțate la articolul 3 din Directiva 2008/9 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, punctul 55 și jurisprudența citată).

71 În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului la rambursare, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, trebuie arătat că, referitor la dreptul de deducere a TVA-ului, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prevede că, pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6 din această directivă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 42 și jurisprudența citată).

72 Curtea a dedus din aceasta că, deși, în temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului ia naștere la data la care taxa devine exigibilă, exercitarea dreptului menționat nu este în principiu posibilă, conform articolului 178 din această directivă, decât din momentul în care persoana impozabilă este în posesia unei facturi (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 43 și jurisprudența citată). Curtea a statuat de asemenea că situația este aceeași pentru exercitarea dreptului de rambursare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 49 și 50).

73 În ceea ce privește modalitățile de rambursare a TVA-ului, trebuie amintit mai întâi că, potrivit articolului 8 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2008/9, cererea de rambursare a TVA-ului conține, pentru fiecare stat membru de rambursare și pentru fiecare factură sau document de import, „data și numărul facturii sau documentului de import”. În continuare, potrivit articolului 15 alineatul (1) a doua teză din această directivă, se consideră că cererea de rambursare a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile cerute în special în temeiul acestui articol 8. În sfârșit, în temeiul articolului 10 prima teză din directiva menționată, statul membru de rambursare poate cere solicitantului, în sensul aceleiași directive, să trimită pe cale electronică o copie a facturii sau a documentului de import împreună cu cererea de rambursare, în cazul în care cuantumul impozabil de pe factură sau de pe documentul de import este de cel puțin 1 000 de euro sau echivalentul acestuia în monedă națională.

74 Aceste elemente ilustrează de asemenea că, pentru a putea exercita dreptul la rambursarea TVA-ului, astfel cum este prevăzut la articolele 170 și 171 din Directiva TVA și ale cărui modalități sunt reglementate de Directiva 2008/9, este necesar ca persoana impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare, ci în alt stat membru, să dețină factura aferentă achizițiilor bunurilor sau serviciilor în cauză.

75 În această privință, după cum reiese deja în esență din cuprinsul punctelor 71 și 72 din prezenta hotărâre, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prevede că, pentru exercitarea dreptului de deducere în temeiul articolului 168 litera (a), persoana impozabilă trebuie, în ceea ce privește livrările de bunuri și prestările de servicii, să dețină o factură emisă în conformitate cu dispozițiile titlului XI capitolul 3 secțiunile 3-6 din directiva menționată, această cerință fiind de asemenea valabilă, în temeiul articolului 5 ultimul paragraf din Directiva 2008/9, pentru dreptul la rambursare prevăzut la

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

articolul 170 din Directiva TVA. Articolele 218 și 219 din această directivă precizează în plus că statele membre acceptă documentele sau mesajele pe suport de hârtie sau în format electronic ca facturi în cazul în care îndeplinesc condițiile stabilite în capitolul 3 din titlul XI din aceeași directivă și, respectiv, că orice document sau mesaj ce modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc este asimilat unei facturi.

76 Trebuie totuși amintit că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau rambursarea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile [Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicată, EU:C:2020:936, punctul 80 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 47].

77 Situația poate fi însă diferită dacă încălcarea unor astfel de cerințe de formă ar avea ca efect împiedicarea probării cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite [Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicată, EU:C:2020:936, punctul 81 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 48].

78 În cazul în care administrația dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă este obligată la plata TVA-ului, ea nu poate impune condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării dreptului de deducere sau de rambursare a acestuia [Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicată, EU:C:2020:936, punctul 82 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 decembrie 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, punctul 53].

79 În această privință trebuie subliniat că articolul 20 din Directiva 2008/9 oferă statului membru de rambursare, în cazul în care consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, posibilitatea de a cere, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, informații suplimentare, care trebuie să fie furnizate în termen de o lună de la data la care cererea este primită de persoana căreia îi este adresată.

80 Trebuie deopotrivă amintit că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri reprezintă, cu siguranță, un obiectiv recunoscut și promovat de dispozițiile dreptului Uniunii în materie de TVA. Cu toate acestea, măsurile adoptate de statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective. Acestea nu pot, prin urmare, să fie utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de rambursare a TVA-ului și, implicit, neutralitatea TVA-ului [a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 48 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicată, EU:C:2020:936, punctul 83].

81 În consecință, numai dacă un document este afectat de vicii de natură să priveze administrația fiscală națională de datele necesare pentru a fundamenta o cerere de rambursare este posibil să se considere că un asemenea document nu constituie o „factură” în sensul Directivei TVA, astfel încât dreptul la rambursare nu putea fi exercitat atunci când persoana impozabilă a intrat în posesia acestuia.

82 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolele 167-171 și 178 din Directiva TVA, precum și Directiva 2008/9 trebuie

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

interpretate în sensul că dreptul la rambursarea TVA-ului aplicat unei livrări de bunuri nu poate fi exercitat de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare, ci în alt stat membru, dacă această persoană impozabilă nu deține o factură, în sensul Directivei TVA, aferentă achiziției bunurilor în cauză. Numai în cazul în care un document este afectat de vicii de natură să priveze administrația fiscală națională de datele necesare pentru a fundamenta o cerere de rambursare este posibil să se considere că un astfel de document nu constituie o „factură”, în sensul Directivei TVA.

Cu privire la doua și la a patra întrebare

83 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167-171 și 178 din Directiva TVA, precum și articolul 14 alineatul (1) litera (a) prima ipoteză din Directiva 2008/9 trebuie interpretate în sensul că se opun ca o cerere de rambursare a TVA-ului aferent unei anumite perioade de rambursare să fie respinsă pentru motivul că acest TVA a devenit exigibil într-o perioadă de rambursare anterioară, deși nu a fost facturat decât în această anumită perioadă.

84 Astfel cum s-a amintit deja la punctul 57 din prezenta hotărâre, din cuprinsul articolului 63 din Directiva TVA rezultă că faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. În plus, potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din această directivă, dreptul de deducere a TVA-ului se exercită, în principiu, în cadrul perioadei în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 44).

85 Cu toate acestea, pe de o parte, după cum rezultă din cuprinsul punctului 82 din prezenta hotărâre, este necesar, pentru ca persoana impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare, ci în alt stat membru, să își poată exercita dreptul la rambursarea TVA-ului aplicat unei livrări de bunuri sau unei prestări de servicii, astfel cum este prevăzut la articolele 170 și 171 din Directiva TVA, precum și de Directiva 2008/9, ca această persoană impozabilă să dețină o factură, în sensul Directivei TVA, aferentă achiziționării bunurilor sau serviciilor în cauză.

86 Pe de altă parte, articolul 14 din Directiva 2008/9 prevede la alineatul (1) litera (a) că cererea de rambursare se referă la achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, cu condiția ca taxa să fi devenit exigibilă înainte de sau la momentul facturării, sau pentru care taxa a devenit exigibilă în perioada de rambursare, cu condiția ca achizițiile să fi fost facturate înainte ca taxa să devină exigibilă.

87 Din aceste elemente rezultă că, în ceea ce privește persoanele impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare, ci în alt stat membru, și cu condiția ca taxa să fi devenit exigibilă înainte de sau la momentul facturării, data la care persoana impozabilă a intrat în posesia unei facturi, în sensul Directivei TVA, aferentă achiziției bunurilor sau serviciilor în cauză este cea care determină achizițiile care pot fi vizate de o cerere de rambursare. În consecință, o cerere de rambursare a TVA-ului nu poate fi respinsă pentru simplul motiv că TVA-ul aplicat unei livrări de bunuri sau unei prestări de servicii și a cărei rambursare este solicitată a devenit exigibil într-o perioadă de rambursare dată, în condițiile în care această achiziție nu a fost facturată decât într-o perioadă de rambursare ulterioară.

88 Având în vedere ansamblul elementelor care precedă, este necesar să se răspundă la a doua și la a patra întrebare că articolele 167-171 și 178 din Directiva TVA, precum și articolul 14 alineatul (1) litera (a) prima ipoteză din Directiva 2008/9 trebuie interpretate în sensul că se opun ca o cerere de

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

rambursare a TVA-ului aferent unei anumite perioade de rambursare să fie respinsă pentru simplul motiv că acest TVA a devenit exigibil într-o perioadă de rambursare anterioară, deși nu a fost facturat decât în această anumită perioadă.

Cu privire la a treia întrebare

89 Cu titlu introductiv, trebuie arătat, mai întâi, că a treia întrebare se întemeiază implicit pe premisa că documentele deținute de persoana impozabilă în discuție în litigiul principal în cursul anului 2012 și pe baza cărora a fost formulată cererea de rambursare care a fost respinsă prin decizia din 14 ianuarie 2014 constituiau într-adevăr facturi, în sensul Directivei TVA. Astfel, în caz contrar, din răspunsurile la prima, la a doua și la a patra întrebare, prezentate la punctele 82 și 88 din prezenta hotărâre, ar rezulta că această persoană impozabilă nu putea să își exercite anterior anului 2015 dreptul la rambursare, dat fiind că numai în cursul acestui an ar fi intrat în posesia acestor facturi. Or, într-o asemenea împrejurare, această a treia întrebare ar fi lipsită de utilitate pentru soluționarea litigiului principal.

90 În continuare, din decizia de trimitere reiese că stornarea unei facturi de către un furnizor produce, în dreptul național, aceleași efecte precum anularea acesteia. Din decizia menționată nu reiese însă că această stornare ar fi fost efectuată în mod consensual și nu reiese nici că operațiunile la care se referă facturile emise în cursul anului 2015, efectuate în cursul anului 2012, ar fi fost ele însele anulate, nici că, în consecință, ar fi fost efectuată o rambursare a prețului plătit.

91 În sfârșit, din decizia de trimitere nu reiese că decizia din 14 ianuarie 2014 ar fi fost contestată de persoana impozabilă, ceea ce de altfel Wilo Salmson nici măcar nu pretinde în observațiile pe care le-a depus la Curte. Prin urmare, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, trebuie să se pornească și de la premisa că, în momentul în care Zollner a procedat la stornarea în discuție în litigiul principal și la emiterea unor noi facturi, această decizie rămăsese definitivă, astfel cum susține de altfel guvernul român în observațiile pe care le-a depus la Curte.

92 În acest context, trebuie să se înțeleagă că, prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167-171 și 178 din Directiva TVA, precum și Directiva 2008/9 trebuie interpretate în sensul că anularea unilaterală a unei facturi de către un furnizor, ulterior adoptării de către statul membru de rambursare a unei decizii de respingere a cererii de rambursare care se întemeia pe această factură și în condițiile în care decizia respectivă a rămas deja definitivă, urmată de emiterea de către acest furnizor, într-o perioadă de rambursare ulterioară, a unei noi facturi aferente acelorași livrări, fără ca acestea să fie repuse în discuție, are incidență asupra existenței dreptului la rambursarea TVA-ului care a fost deja exercitat și asupra perioadei în care trebuie să fie exercitat acest drept.

93 Trebuie arătat că articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2008/9 prevede că cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul „până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare”. Acest termen este un termen de decădere, a cărui nerespectare determină decăderea din dreptul la rambursarea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, punctele 26 și 33, precum și Hotărârea din 2 mai 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 39). Astfel, posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a TVA-ului fără nicio limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor sale față de administrația fiscală, să nu poată fi repusă în discuție la nesfârșit (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 iunie 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, punctul 29 și jurisprudența citată).

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

94 În plus, conform alineatului (1) al articolului 23 din Directiva 2008/9, în cazul în care cererea de rambursare este respinsă, integral sau parțial, motivele respingerii sunt comunicate solicitantului, în sensul acestei directive, împreună cu decizia, de către statul membru de rambursare, iar conform alineatului (2) al acestui articol, contestații împotriva deciziilor de respingere a unor cereri de rambursare pot fi depuse de către solicitant la autoritățile competente ale statului membru de rambursare, în forma și în termenele prevăzute pentru contestațiile introduse de către persoane stabilite în statul membru respectiv cu privire la cererile de rambursare.

95 În această privință, Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp atât contribuabilul, cât și administrația în cauză. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii, chiar dacă, prin definiție, împlinirea acestor termene determină respingerea, în tot sau în parte, a acțiunii intentate (Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punctul 42 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 32 și jurisprudența citată).

96 Or, după cum și doamna avocată generală a arătat în esență la punctele 100 și 101 din concluzii, a admite că, în împrejurări precum cele descrise la punctul 92 din prezenta hotărâre, anularea unilaterală a unei facturi de către un furnizor, după ce o decizie de respingere a unei prime cereri de rambursare întemeiată pe aceasta a rămas definitivă, urmată de înlocuirea sa prin emiterea unei noi facturi referitoare la aceleași achiziții permite persoanei impozabile ca, pe baza acestei din urmă facturi, să formuleze din nou o cerere de rambursare a TVA-ului aferent aceluiași achiziții în legătură cu o perioadă de rambursare ulterioară ar avea ca efect să permită o eludare atât a termenului de decădere prevăzut la articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2008/9 pentru a introduce o cerere de rambursare, cât și a termenului de depunere a unei contestații împotriva acestei decizii de respingere, prevăzut de statul membru în discuție în temeiul articolului 23 alineatul (2) din respectiva directivă, ceea ce ar lipsi dispozițiile menționate de orice efect util și ar aduce atingere securității juridice.

97 De altfel, este cert că, pe de o parte, Directiva TVA prevede posibilitatea regularizării deducerilor efectuate inițial atunci când ele sunt mai mari sau mai mici decât cele pe care persoana impozabilă avea dreptul să le efectueze, în conformitate cu dispozițiile titlului X capitolul 5 din aceasta. Astfel, articolul 185 din această directivă vizează printre altele cazurile de cumpărări anulate, stabilirea normelor de aplicare a acestui articol revenind statelor membre, conform articolului 186 din directiva menționată. În plus, după cum reiese din cuprinsul articolului 219, aceeași directivă prevede posibilitatea de a rectifica o factură, în special atunci când este eronată sau când anumite detalii obligatorii au fost omise pe aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctele 32 și 34, precum și jurisprudența citată). Pe de altă parte, articolul 13 din Directiva 2008/9 permite rectificarea unei cereri de rambursare atunci când, ulterior depunerii acesteia, proporția deductibilă este modificată în temeiul articolului 175 din Directiva TVA.

98 Este necesar să se constate însă că împrejurări precum cele descrise la punctul 92 din prezenta hotărâre nu arată nicidecum că ar fi în discuție o regularizare a dreptului la rambursare, în urma căreia ar fi fost introdusă o nouă cerere de rambursare, și nici măcar o rectificare a facturilor emise într-o perioadă de rambursare anterioară, dat fiind că nicio indicație în acest sens nu este, de altfel, furnizată în speță de instanța de trimitere și că a treia întrebare adresată se întemeiază, dimpotrivă, astfel cum s-a constatat deja la punctul 89 din prezenta hotărâre, pe premisa că dreptul de rambursare a putut fi exercitat în mod util în temeiul facturilor inițiale.

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

99 În aceste împrejurări, jurisprudența Curții referitoare la regularizarea deducerilor sau la eventualul efect retroactiv al facturilor rectificative nu poate răsturna constatarea efectuată la punctul 96 din prezenta hotărâre.

100 În consecință, având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că articolele 167-171 și 178 din Directiva TVA, precum și Directiva 2008/9 trebuie interpretate în sensul că anularea unilaterală a unei facturi de către un furnizor, ulterior adoptării de către statul membru de rambursare a unei decizii de respingere a cererii de rambursare a TVA-ului care se întemeia pe această factură și în condițiile în care decizia respectivă a rămas deja definitivă, urmată de emiterea de către acest furnizor, într-o perioadă de rambursare ulterioară, a unei noi facturi aferente aceluiași livrări, fără ca acestea să fie repuse în discuție, nu are nicio incidență asupra existenței dreptului la rambursarea TVA-ului care a fost deja exercitat și nici asupra perioadei în care trebuie să fie exercitat acest drept.

Cu privire la cheltuielile de judecată

101 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 cincea) declară:

1) **Articolele 167-171 și 178 din 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, precum și Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare trebuie interpretate în sensul că dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicate unei livrări de bunuri nu poate fi exercitat de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare, ci în alt stat membru, dacă această persoană impozabilă nu deține o factură, în sensul Directivei 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45, aferentă achiziției bunurilor în cauză. Numai în cazul în care un document este afectat de vicii de natură să priveze administrația fiscală națională de datele necesare pentru a fundamenta o cerere de rambursare este posibil să se considere că un asemenea document nu constituie o „factură”, în sensul Directivei 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45.**

2) **Articolele 167-171 și 178 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45, precum și articolul 14 alineatul (1) litera (a) prima ipoteză din Directiva 2008/9 trebuie interpretate în sensul că se opun ca o cerere de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unei anumite perioade de rambursare să fie respinsă pentru simplul motiv că acest TVA a devenit exigibil într-o perioadă de rambursare anterioară, deși nu a fost facturat decât în această anumită perioadă.**

3) **Articolele 167-171 și 178 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45, precum și Directiva 2008/9 trebuie interpretate în sensul că anularea unilaterală a unei facturi de către un furnizor, ulterior adoptării de către statul membru de rambursare a unei decizii de respingere a cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) care se întemeia pe această factură și în condițiile în care decizia respectivă a rămas deja definitivă,**

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

urmată de emiterea de către acest furnizor, într-o perioadă de rambursare ulterioară, a unei noi facturi aferente aceluiași livrări, fără ca acestea să fie repuse în discuție, nu are nicio incidență asupra existenței dreptului la rambursarea TVA-ului care a fost deja exercitat și nici asupra perioadei în care trebuie să fie exercitat acest drept.