

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

Cauzele conexe C 374/16 și C 375/16, Finanzamt Neuss, Igor Butin – elementele minime obligatorii pentru ca o factură să aiba calitate de document justificativ pentru deducerea TVA de la achiziții.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

15 noiembrie 2017

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 226 punctul (5) – Deducerea taxei achitate în amonte – Detalii care trebuie să fie menționate, în mod obligatoriu, pe facturi – Încredere legitimă a persoanei impozabile în existența condițiilor dreptului de deducere”

În cauzele conexe C-374/16 și C-375/16,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin deciziile din 6 aprilie 2016, primite de Curte la 7 iulie 2016, în procedurile

Rochus Geissel, acționând în calitate de lichidator al RGEX GmbH i.L.

împotriva

Finanzamt Neuss (C-374/16),

și

Finanzamt Bergisch Gladbach

împotriva

Igor Butin (C-375/16),

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnii E. Levits (raportor) și A. Borg Barthet, doamna M. Berger și domnul F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Butin, de L. Rodenbach, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, 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 guvernul austriac, de G. Eberhard, în calitate de agent;
 - pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 iulie 2017,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 168 litera (a), a articolului 178 litera (a) și a articolului 226 punctul (5) 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între domnul Rochus Geissel, acționând în calitate de lichidator al RGEX GmbH i.L., pe de o parte, și Finanzamt Neuss (Administrația Fiscală din Neuss, Germania), pe de altă parte, și, respectiv, între Finanzamt Bergisch Gladbach (Administrația Fiscală din Bergisch Gladbach, Germania), pe de o parte, și domnul Igor Butin, pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestor administrații fiscale de a acorda deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru facturile care conțin mențiunea adresei de corespondență poștală a emitentului acestora, la care el nu desfășoară însă nicio activitate economică.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 168 din Directiva TVA prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a-l plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

4 Potrivit articolului 178 din această directivă:

„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

5 Articolul 220 din directiva menționată prevede:

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

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

[...]

6 Articolul 226 din Directiva TVA 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:

[...]

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

[...]

7 Articolul 1 din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO 1986, L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81) prevede că, în sensul acestei directive, „[p]ersoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul Comunității” înseamnă o persoană plătitoare de impozit conform articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), care, pe perioada menționată în articolul 3 alineatul (1) din A treisprezecea directivă 86/560, nu a avut pe teritoriul comunitar nici sediul firmei, nici o unitate fixă de unde a derulat activități comerciale și, dacă nu există un asemenea sediu sau o asemenea unitate fixă, nici adresa permanentă sau locul de reședință obișnuit și care, în aceeași perioadă, nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în statul membru menționat la articolul 2 din această directivă, cu anumite excepții.

Dreptul german

8 Articolul 14 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „UStG”), prevede:

„(1) O factură este orice document prin care se facturează o livrare sau o altă prestare, indiferent de denumirea utilizată pentru acest document în raporturile comerciale. Autenticitatea originii facturii, integritatea conținutului și lizibilitatea acesteia trebuie să fie asigurate. Autenticitatea originii înseamnă asigurarea identității emitentului facturii [...]

[...]

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

(4) O factură trebuie să conțină următoarele mențiuni:

1. denumirea sau numele complet și adresa completă ale întreprinzătorului prestator și ale clientului, [...]

[...]"

9 Articolul 15 din UStG prevede la alineatul (1):

„Întreprinzătorul poate deduce următoarele valori ale taxei achitate în amonte:

1. taxa legal datorată pentru livrări și alte prestări efectuate în favoarea întreprinderii sale de un alt întreprinzător. Exercițarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către întreprinzător a unei facturi emise conform articolelor 14 și 14a [din UStG] [...]

[...]"

10 Potrivit articolului 31 alineatul 2 din Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamentul de aplicare privind impozitul pe cifra de afaceri), condițiile prevăzute la articolul 14 alineatul (4) prima teză punctul 1 din UStG sunt îndeplinite atunci când denumirea și adresa atât a întreprinderii prestatoare, cât și a clientului pot fi stabilite fără echivoc, pe baza mențiunilor din factură.

11 Articolul 163 din Abgabenordnung (Codul fiscal, denumit în continuare „AO”), intitulat „Stabilirea derogatorie a impozitului pentru motive de echitate”, prevede:

„Impozitele pot fi stabilite la un nivel inferior și este posibil să nu se ia în considerare unele elemente ale bazei de impozitare care majorează impozitele atunci când, într-un anumit caz, colectarea impozitului ar fi neechitabilă. Cu acordul contribuabilului, se poate admite, în ceea ce privește impozitul pe venit, ca anumite elemente ale bazei de impozitare, în măsura în care majorează impozitul, să nu fie luate în considerare decât ulterior și ca anumite elemente ale bazei de impozitare, în măsura în care diminuează impozitul, să fie luate în considerare anticipat. Decizia privind stabilirea derogatorie poate fi legată de stabilirea impozitului.”

12 Articolul 227 din AO prevede:

„Autoritățile fiscale pot acorda o scutire în tot sau în parte de taxele care rezultă dintr-o datorie fiscală, dacă într-o anumită situație colectarea acesteia este neechitabilă; în aceleași condiții, sumele achitate pot fi rambursate sau deduse.”

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-374/16

13 RGEX este o societate cu răspundere limitată care, în cursul anului 2008, la care se referă litigiul principal, avea ca activitate comerțul cu autovehicule. Constituită în luna decembrie 2007, această societate se află în lichidare din anul 2015. Asociatul unic și administratorul societății menționate, domnul Geissel, o reprezintă în prezent în calitate de lichidator.

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

14 În declarația de TVA aferentă anului 2008, RGEX a menționat printre altele livrări intracomunitare de vehicule scutite de taxă și taxe achitate în amonte în cuantum de 1 985 443,42 euro referitoare la 122 de automobile achiziționate de la EXTEL GmbH.

15 Administrația Fiscală din Neuss nu a acceptat declarația societății RGEX și, prin decizia din 31 august 2010, a stabilit cuantumul TVA-ului datorat pentru anul 2008 în temeiul constatărilor efectuate în urma a două controale speciale în materie de TVA. Această administrație a considerat că livrările de vehicule către Spania, declarate scutite, erau supuse taxei, întrucât vehiculele în cauză nu fuseseră transportate în Spania, ci fuseseră introduse pe piață în Germania. Administrația menționată a considerat de asemenea că taxele achitate în amonte pentru facturile emise de EXTEL nu erau deductibile, întrucât aceasta din urmă era o „societate-ecran” care nu avea sediu la adresa indicată pe facturile sale.

16 După ce a contestat fără succes această decizie, RGEX a sesizat Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania) care a admis acțiunea sa în ceea ce privește impozitarea unui vehicul și a respins-o în rest ca nefondată.

17 Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf) a constatat printre altele că, deși sediul statutar al EXTEL se afla efectiv la adresa indicată pe facturile sale, era vorba însă despre un sediu care consta într-o simplă cutie poștală. EXTEL nu ar putea fi contactată la acel sediu decât pe cale poștală. Această societate nu ar desfășura nicio activitate comercială la această adresă.

18 Această instanță a înlăturat argumentele privind pretinsa încredere legitimă a RGEX referitoare la autenticitatea adresei menționate pe facturile emise de EXTEL. Principiul protecției încrederii legitime nu ar putea fi luat în considerare în cadrul stabilirii taxei, ci eventual numai în cadrul unei măsuri de echitate în sensul articolelor 163 și 227 din AO.

19 Domnul Geissel, acționând în calitate de lichidator al RGEX, a formulat un recurs împotriva hotărârii Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf) la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), susținând că „adresa”, în sensul articolului 14 alineatul (4) prima teză punctul 1 din UStG și al articolului 226 punctul (5) din Directiva TVA, servește la identificarea emitentului facturii și presupune numai posibilitatea de a fi contactat prin poștă.

20 Instanța de trimitere arată că, în temeiul dreptului național, RGEX nu are dreptul să beneficieze de deducerea solicitată a taxei aferente intrărilor pentru facturile emise de EXTEL, din moment ce aceasta nu desfășoară nicio activitate economică proprie la adresa menționată pe facturile sale. Astfel, într-o decizie pronunțată într-o acțiune paralelă, instanța de trimitere ar fi statuat că „adresa completă”, în sensul articolului 14 alineatul (4) prima teză punctul 1 din UStG, presupune ca întreprinzătorul să își desfășoare activitățile economice la această adresă. Deși, conform unei instrucțiuni administrative de drept național, pentru administrația financiară ar fi suficient ca „în locul adresei să se indice” cutia poștală sau codul poștal CEDEX, o asemenea instrucțiune nu ar fi însă obligatorie pentru instanță.

21 În aceste condiții Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Factura necesară pentru exercitarea dreptului de deducere în temeiul articolului 168 litera (a) coroborat cu articolul 178 litera (a) din [Directiva TVA] menționează «adresa completă» în sensul articolului 226 punctul (5) din această directivă atunci când întreprinzătorul prestator indică în factura emisă pentru serviciile prestate o adresă de corespondență poștală la care acesta nu desfășoară însă nicio activitate economică?

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

2) Articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 178 litera (a) din [Directiva TVA], având în vedere principiul efectivității, se opune unei practici naționale potrivit căreia buna-credință a clientului cu privire la îndeplinirea condițiilor de deducere se ia în considerare numai în afara procedurii de stabilire a taxei, în cadrul unei proceduri separate inițiate pentru motive de echitate? Se poate invoca în acest sens articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 178 litera (a) din [Directiva TVA]?”

Cauza C-375/16

22 În cursul anilor 2009-2011, domnul Butin, care desfășoară o activitate de comerț cu vehicule în Germania, a furnizat, în scopul deducerii TVA-ului aferent intrărilor, facturi privind un anumit număr de vehicule achiziționate de la întreprinderea Z și destinate a fi revândute. Vehiculele erau livrate domnului Butin sau angajaților săi în parte în locul în care Z își avea sediul social, chiar dacă Z nu desfășura o activitate comercială la acea adresă, și în parte în locuri publice, precum o gară feroviară.

23 În cursul unui control fiscal efectuat la domnul Butin, Administrația Fiscală din Bergisch Gladbach a ajuns la concluzia că sumele taxei aferente intrărilor achitate pentru facturile emise de Z nu puteau fi deduse, întrucât adresa furnizorului menționată de Z pe facturile respective era incorectă. S-a constatat că această adresă nu servea decât drept „cutie poștală” și că Z nu avea sediu comercial fix în Germania.

24 La 13 septembrie 2013, administrația fiscală menționată a adresat decizii de impunere privind rectificarea TVA-ului pentru perioada cuprinsă între anul 2009 și anul 2011. Prin decizia din 1 octombrie 2013, aceasta a respins cererea domnului Butin prin care solicita modificarea calculului taxei pentru motive de echitate în temeiul articolului 163 din AO.

25 Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania) a admis acțiunea domnului Butin prin care acesta din urmă a contestat rectificarea impunerii efectuată de Administrația Fiscală din Bergisch Gladbach. Potrivit acestei instanțe, „adresa”, în sensul articolului 14 alineatul (4) prima teză punctul 1 din UStG, nu impune desfășurarea unor activități comerciale la aceasta. În plus, instanța menționată a considerat că trebuia să se admită acțiunea în ceea ce privește cererea subsidiară de modificare a calculului taxei pentru motive de echitate. Potrivit acesteia, domnul Butin a făcut tot ceea ce i se putea pretinde în mod rezonabil în scopul verificării calității de întreprinzător a Z și a autenticității mențiunilor din facturile emise de această întreprindere.

26 Administrația Fiscală din Bergisch Gladbach a formulat un recurs împotriva hotărârii Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală). Ea susține în special că, întrucât facturile emise de Z nu conțin, contrar celor pretinse de domnul Butin, adresa la care această societate și-ar desfășura activitățile comerciale, iar domnul Butin nu a făcut tot ceea ce i se putea pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura de autenticitatea mențiunilor din aceste facturi, nu trebuia să se acorde, în cadrul procedurii de echitate, deducerea taxei achitate în amonte.

27 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 226 punctul (5) din [Directiva TVA] impune menționarea unei adrese a persoanei impozabile la care aceasta își desfășoară activitățile economice?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare:

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) menționarea unei adrese care corespunde unei simple cutii poștale este suficientă pentru a îndeplini cerințele articolului 226 punctul (5) din [Directiva TVA]?
- b) ce adresă trebuie să menționeze pe factură o persoană impozabilă care desfășoară o activitate (de comerț electronic, de exemplu) fără să dețină un spațiu comercial?
- 3) În cazul nerespectării cerințelor de formă aplicabile facturii prevăzute la articolul 226 din [Directiva TVA], dreptul de deducere a taxei achitate în amonte trebuie acordat întotdeauna atunci când nu s-a săvârșit o faptă de evaziune fiscală sau atunci când persoana impozabilă nu știa și nici nu ar fi putut să știe că era implicată într-o fraudă sau, în acest caz, principiul protecției încrederii legitime impune ca persoana impozabilă să fi făcut tot ceea ce i se poate pretinde în mod rezonabil pentru a verifica autenticitatea mențiunilor din factură?”

Procedura în fața Curții

28 Prin Ordonanța președintelui Curții din 22 iulie 2016, cauzele C-374/16 și C-375/16 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise, a procedurii orale și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare în cauza C-374/16 și la prima și la a doua întrebare în cauza C-375/16

29 Prin intermediul primei întrebări în cauza C-374/16 și al primei și al celei de a doua întrebări în cauza C-375/16, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) și articolul 178 litera (a) din Directiva TVA coroborate cu articolul 226 punctul (5) din această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiile principale, care condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor de indicarea pe factură a adresei locului în care emitentul acesteia își desfășoară activitatea economică.

30 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în temeiul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, pentru a putea exercita dreptul de deducere, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolele 220-236 și 238-240 din această directivă.

31 Articolul 226 din această directivă enumeră detaliile care trebuie să fie menționate pe o asemenea factură. Punctul (5) al acestui articol prevede în special obligația de a menționa numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului.

32 În temeiul jurisprudenței Curții, în vederea interpretării unei dispoziții a dreptului Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 decembrie 2009, Yaesu Europe, C-433/08, EU:C:2009:750, punctul 24, și Hotărârea din 6 iulie 2017, Air Berlin, C-290/16, EU:C:2017:523, punctul 22).

33 În primul rând, în ceea ce privește modul de redactare a articolului 226 punctul (5) din Directiva TVA, trebuie observat că el variază în diferitele versiuni lingvistice ale acestei dispoziții. Unele dintre versiunile lingvistice ale dispoziției menționate, precum versiunile în limbile spaniolă, engleză, franceză sau letonă, se referă la „nombre completo y la dirección”, la „the full name and address”, la „nom complet et l’adresse” sau, respectiv, la „pilns vārds vai nosaukums un adrese”, în timp ce alte

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

versiuni, în special versiunile în limba germană sau italiană, prevăd obligația de a menționa „vollständigen Namen und die vollständige Anschrift” sau „nome e l’indirizzo completo”.

34 Cu toate acestea, absența sau prezența adjectivului „complet” în formularea acestei cerințe nu oferă indicații cu privire la aspectul dacă adresa, indicată pe factură, trebuie să corespundă locului în care emitentul acesteia își desfășoară activitatea economică.

35 În plus, trebuie arătat că sensul comun al termenului „adresă” prezintă un conținut larg. După cum a arătat avocatul general la punctul 36 din concluzii, sensul obișnuit al acestui termen acoperă orice tip de adresă, inclusiv o simplă cutie poștală, cu condiția ca persoana să poată fi contactată la această adresă.

36 Pe de altă parte, articolul 226 din Directiva TVA precizează că, fără a aduce atingere dispozițiilor speciale ale acestei directive, este necesar să se menționeze în mod obligatoriu doar detaliile citate la acest articol, în scopuri de TVA, pe facturile emise în temeiul articolului 220 din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 25).

37 Rezultă din aceasta că obligațiile aferente detaliilor menționate trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte în sensul că statele membre nu pot să prevadă obligații mai exigente decât cele care reies din Directiva TVA.

38 În consecință, 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 TVA (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 25).

39 În al doilea rând, în ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 226 din Directiva TVA, trebuie amintit că dreptul de deducere a TVA-ului, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 37).

40 Curtea a statuat, în această privință, că deținerea unei facturi care conține detaliile prevăzute la articolul 226 din această directivă constituie o condiție de formă a dreptului de deducere a TVA-ului. Or, deducerea TVA-ului aferent intrărilor trebuie să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 38 și jurisprudența citată). Rezultă din aceasta că modalitățile de menționare a adresei emitentului facturii nu pot să constituie o condiție determinantă în scopul deducerii TVA-ului.

41 În al treilea rând, în ceea ce privește interpretarea teleologică a articolului 226 din Directiva TVA, 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 27).

42 În acest sens, după cum a arătat în esență avocatul general la punctele 40 și 41 din concluzii, menționarea adresei, a numelui și a numărului de identificare în scopuri de TVA a emitentului facturii urmărește să permită stabilirea unei legături între o anumită operațiune economică și un operator economic specific, emitentul facturii. Identificarea emitentului facturii permite administrației fiscale să verifice dacă valoarea TVA-ului care determină deducerea a fost declarată și achitată. O asemenea

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

identificare permite de asemenea unei persoane impozabile să verifice dacă emitentul facturii în cauză este o persoană impozabilă în sensul normelor în materie de TVA.

43 În această privință, trebuie arătat că numărul de identificare în scopuri de TVA al furnizorului bunurilor sau al serviciilor constituie o informație esențială în cadrul identificării menționate. Acest număr este ușor accesibil și verificabil de către administrație.

44 Pe de altă parte, după cum a arătat avocatul general la punctul 43 din concluzii, pentru a obține un număr de identificare în scopuri de TVA, întreprinderile trebuie să urmeze o procedură de înregistrare în cursul căreia ele trebuie să depună un formular de înregistrare în scopuri de TVA, însoțit de documente justificative.

45 Rezultă că menționarea adresei emitentului facturii împreună cu denumirea sau cu numele său și cu numărul său de identificare în scopuri de TVA are ca obiectiv să îl identifice pe cel dintâi și să permită astfel administrației fiscale să efectueze controalele vizate la punctul 41 din prezenta hotărâre.

46 În acest context, trebuie subliniat de asemenea că Curtea a constatat că regimul de deduceri urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice (a se vedea în special Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 17, și Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punctul 34). Or, pentru a atinge obiectivele regimului menționat, nu este necesar să se prevadă obligația de a indica adresa locului în care emitentul facturii își desfășoară activitatea economică.

47 În plus, o asemenea interpretare este confirmată de Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), în care Curtea a statuat că era posibil să se deducă TVA-ul aferent intrărilor întemeindu-se pe facturi întocmite de o societate pe care instanța națională a considerat-o un operator inexistent. Chiar dacă instanța națională constatare starea precară a imobilului desemnat de această societate ca fiind sediul său social, Curtea a statuat că faptul că nu se putea desfășura nicio activitate economică la sediul societății menționate nu exclude ca această activitate să se fi putut desfășura în alte locuri decât sediul social (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 35), în special atunci când activitățile se desfășoară în mod dematerializat, prin utilizarea de noi tehnologii informatice.

48 În plus, contrar celor susținute de guvernele german și austriac, faptul că, în scopul dreptului de deducere a TVA-ului, nu se impune ca activitățile economice ale persoanei impozabile să fie desfășurate la adresa menționată pe factura emisă de aceasta nu este infirmat de constatările Curții din Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397). Analiza conținutului termenilor „sediul firmei” și „unitate fixă” în sensul celei de A treisprezecea directive 86/560 este fără relevanță pentru stabilirea semnificației noțiunii „adresă” care figurează la articolul 226 punctul (5) din Directiva TVA.

49 Rezultă din aceasta că, în scopul exercitării dreptului de deducere a TVA-ului de către destinatarul bunurilor sau al serviciilor, nu se impune ca activitățile economice ale furnizorului să fie desfășurate la adresa menționată pe factura emisă de acesta.

50 Este necesar, prin urmare, să se răspundă la prima întrebare în cauza C-374/16 și la prima și la cea de a doua întrebare în cauza C-375/16 că articolul 168 litera (a) și articolul 178 litera (a) din Directiva TVA coroborate cu articolul 226 punctul (5) din această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiile principale, care

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

condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor de indicarea pe factură a adresei locului în care emitentul acesteia își desfășoară activitatea economică.

Cu privire la a doua întrebare în cauza C-374/16 și la a treia întrebare în cauza C-375/16

51 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare în cauza C-374/16 și la prima și la cea de a doua întrebare în cauza C-375/16, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare în cauza C-374/16 și la a treia întrebare în cauza C-375/16.

Cu privire la cheltuielile de judecată

52 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:

Articolul 168 litera (a) și articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborate cu articolul 226 punctul (5) din această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiile principale, care condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor de indicarea pe factură a adresei locului în care emitentul acesteia își desfășoară activitatea economică.

Semnături