

Cerere de decizie preliminară – Cauza C-235/21**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

12 aprilie 2021

Instanța de trimitere:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenia)

Data deciziei de trimitere:

17 martie 2021

Recurentă:

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

Intimată:

Republica Slovenia

Obiectul acțiunii principale

Recurs în casație în cadrul unei proceduri de contencios administrativ; taxa pe valoarea adăugată (TVA); Directiva 2006/112/CE a Consiliului; calificarea unui contract de leasing financiar imobiliar drept factură în scopurile declarării și deducerii TVA-ului; indicațiile esențiale pe care contractul trebuie să le conțină pentru a putea fi considerat factură

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii; articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

1. Un contract scris poate fi considerat factură în sensul articolului 203 din Directiva TVA numai dacă conține toate indicațiile prevăzute pentru o factură în capitolul 3 („Facturare”) din Directiva TVA?

sau, în caz de răspuns negativ,

2. Care sunt indicațiile sau circumstanțele în temeiul cărora, în orice caz, un contract scris poate fi considerat (și) factură care dă naștere obligației de a plăti TVA-ul în sensul articolului 203 din Directiva TVA?

sau, mai concret,

3. Un contract scris încheiat între două persoane plătitoare de TVA și având drept obiect o cesiune de bunuri sau o prestare de servicii poate fi considerat factură, în sensul articolului 203 din Directiva TVA, dacă din acesta reiese voința expresă și care poate fi constatată în mod obiectiv a vânzătorului sau a prestatorului de servicii, în calitate de parte contractantă, de a emite o factură referitoare la o operațiune specifică, ce poate da naștere în percepția cumpărătorului prezumției rezonabile că va putea deduce, pe baza sa, TVA-ul plătit în amonte?

Dispozițiile din dreptul Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului, în special articolul 203, precum și articolele 63, 178, 218 și 226-230

Dispoziții naționale invocate

Zakon o davku na dodano vrednost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată; denumită în continuare; „ZDDV-1”), articolele 67, 76 și 82-84.a

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii preliminare

- 1 Recurenta, societatea Raiffeisen leasing, d.o.o. [denumită în continuare „Raiffeisen leasing”] a încheiat cu societatea RED, d.o.o. [denumită în continuare „RED”] un contract de leasing financiar și un contract de vânzare-cumpărare imobiliară (operațiune de sale-and-lease back).
- 2 RED era proprietara unui teren pe care se afla o veche clădire de locuit la Rožna dolina. Ea intenționa să construiască o nouă clădire pe acest teren. Pentru obținerea resurselor financiare, părțile au stabilit, în cadrul unui contract de leasing financiar imobiliar încheiat la 19 noiembrie 2007 (denumit în continuare „contractul”) că Raiffeisen leasing urma să cumpere imobilul de la RED, iar aceasta i-ar fi plătit apoi ratele de leasing până la rambursarea unei sume egale cu valoarea terenurilor existente și a clădirilor nou construite (1 294 786,56 de euro). Acest contract indica, de asemenea, valoarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), în sumă de 110 056,86 de euro.
- 3 Raiffeisen leasing nu a emis către cealaltă parte contractantă, RED, nicio factură (specifică) pe baza contractului și nu a declarat și nici nu a plătit TVA. Pe baza

contractului, RED și-a exercitat dreptul la deducerea TVA-ului ca și cum contractul ar fi constituit o factură, pe care a inclus-o în declarația sa de TVA.

- 4 În acest context, potrivit acordului lor, cele două societăți au încheiat, după trei zile, un contract de vânzare-cumpărare cu data de 22 noiembrie 2007 (denumit în continuare „contractul de vânzare-cumpărare”), având drept obiect terenul și vechea clădire. Cele două societăți au convenit asupra unui preț cu TVA inclus, iar RED a emis, de asemenea, către Raiffeisen leasing o factură cu TVA inclus.
- 5 În luna noiembrie 2007, recurenta Raiffeisen leasing și-a exercitat dreptul la deducerea TVA-ului pe baza contractului de vânzare-cumpărare.
- 6 Întrucât RED nu și-a îndeplinit obligațiile la termen, după aproape patru ani, mai precis la 21 februarie 2011, contractul a fost reziliat de comun acord. Ulterior, Raiffeisen leasing a revândut imobilul unui alt cumpărător, la un preț cu TVA inclus.
- 7 La data de 25 iulie 2014, RED a fost înștiințată cu privire la o decizie definitivă prin care i se refuza dreptul la deducerea TVA-ului pe baza contractului.
- 8 În cadrul unei proceduri de inspecție fiscală, s-a constatat (raport de verificare fiscală de primul și al doilea grad) că Raiffeisen leasing (1) ar fi trebuit să contabilizeze TVA-ul pe baza contractului și (2) nu ar fi trebuit să își exercite dreptul la deducere pe baza contractului de vânzare-cumpărare.
- 9 Cu referire la punctul (1): Finančna uprava Republike Slovenije (Administrația Fiscală a Republicii Slovenia, denumită în continuare „FURS”) și-a întemeiat exigibilitatea TVA-ului pe articolul 76 alineatul (1) punctul 9 din Zakon o davku na dodano vrednost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDV-1”), potrivit căreia, „TVA-ul este datorat de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură”. Din punctul de vedere al acesteia, contractul, care cuprindea indicarea valorii cu TVA inclus, avea practic conținutul unei facturi, pe baza căreia RED putea să își exercite dreptul la deducerea TVA-ului. Prin urmare, din acel moment, a luat naștere și obligația sa de a plăti TVA-ul.
- 10 Ulterior, FURS a adoptat o decizie prin care a refuzat dreptul RED la deducerea TVA-ului pe baza contractului. La data respectivă, Raiffeisen leasing a dobândit, așadar, dreptul la reducerea (rectificarea) declarației de TVA, întrucât, prin decizia FURS menționată a fost eliminat riscul de pierdere a unor venituri fiscale. Cu toate acestea, între timp (de la 3 ianuarie 2008 la 25 iulie 2014) s-a scurs o perioadă în care Raiffeisen leasing ar fi avut obligația, în opinia FURS, să declare TVA-ul, lucru pe care nu l-a făcut. Pentru perioada indicată, FURS i-a aplicat dobânzi pentru o datorie fiscală în valoare de 50 571,88 de euro.
- 11 Cu referire la punctul (2): în opinia FURS, operațiunea care rezultă din contractul de vânzare-cumpărare este scutită prin lege de TVA, întrucât articolul 44 alineatul (7) din ZDDV-1 stabilește că „este scutită de TVA cesiunea de clădiri sau de părți din clădiri, precum și de terenuri pe care sunt amplasate acestea, cu excepția

cazului în care cesiunea are loc înainte ca clădirile sau părțile din clădiri să fie ocupate sau utilizate pentru prima dată, precum și a celui în care cesiunea este efectuată înainte de expirarea unei perioade de doi ani de la începutul primei utilizări sau al primei ocupări”. Declarația fiscală care permite optarea pentru supunerea unei operațiuni la plata TVA-ului potrivit articolului 45 din ZDDV-1 nu a fost depusă de părțile contractante la administrația fiscală. În consecință, nu putea fi invocat niciun drept de deducere, chiar dacă ar fi fost emisă o factură care ar fi indicat TVA-ul (nedatorat). Prin urmare, FURS a dispus plata unei sume suplimentare cu titlu de TVA de 44 200,00 de euro, la care a adăugat dobânzi în valoare de 11 841,97 de euro. În această privință, în opinia FURS, este irelevant faptul că, ulterior (după rezilierea contractului), imobilul a fost vândut unui alt cumpărător printr-o tranzacție supusă plății TVA. Operațiunea care rezultă din contractul de vânzare-cumpărare era scutită de TVA, iar evenimentele ulterioare sunt irelevante în acest sens.

- 12 În cadrul unei proceduri administrative, Ministerul de Finanțe a respins contestația recurentei ca nefondată și a confirmat decizia FURS adoptată în calitate de autoritate de prim grad.
- 13 Raiffeisen leasing a introdus o cale de atac, care a fost respinsă de Upravno sodišče (Tribunalul administrativ) din motive în esență identice cu cele expuse în decizia FURS și în cea a Ministerului de Finanțe, adoptată în calitate de autoritate de al doilea grad.
- 14 Ulterior, Raiffeisen leasing a formulat o cerere de admitere în principiu a unui recurs în casație împotriva sentinței Upravno sodišče (Tribunalul administrativ), care a fost admisă în parte de Vrhovno sodišče (Curtea Supremă), care a admis în principiu recursul în casație prin ordonanța de la 20 mai 2020, în special pentru a răspunde, *inter alia*, la o întrebare importantă de natură juridică: „când poate fi considerat un acord comercial bilateral (contract) factură în sensul [ZDDV-1] și al Directivei [TVA]”. Pe această bază, societatea menționată a formulat recurs în casație, asupra căruia trebuie în prezent să se pronunțe Vrhovno sodišče (Curtea Supremă).

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 15 Intimata, considerând că contractul constituie, de asemenea, factură cu indicarea TVA-ului, a arătat că recurenta avea obligația să plătească această taxă potrivit articolului 76 alineatul (1) punctul 9 din ZDDV-1, lucru pe care nu l-a făcut în cadrul exercițiului financiar de referință.
- 16 În acest sens, este important să se sublinieze faptul că recurenta nu a considerat contractul în discuție drept factură în sensul ZDDV-1 și al Directivei TVA, dar că, în schimb, în ceea ce o privește, cealaltă parte contractantă, [societatea] RED, a utilizat sau, mai exact, a încercat să utilizeze contractul drept factură pentru deducerea TVA-ului.

- 17 Versiunea intimă a fost considerată în esență corectă de Upravno sodišče (Tribunalul administrativ) în contextul sentinței atacate. Recurenta contestă pe bază de argumente și în cadrul recursului în casație calificarea contractului susmenționat drept factură, calificare ce ar atrage după sine obligația de plată a TVA-ului potrivit prevederii legislative menționate mai sus. Ea a negat posibilitatea de a considera contractul încheiat drept factură, afirmând că acel contract în sine nu conținea toate elementele esențiale ale unei facturi (nefiind menționate nici cota TVA-ului, nici data la care a avut loc cesiunea bunurilor) și că, prin urmare, nu erau îndeplinite cerințele formale care ar fi permis celeilalte părți contractante, RED, să își exercite dreptul privind TVA-ul în amonte, deoarece nu exista niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale. În opinia recurentei, prin contract, ea s-a obligat doar să predea celeilalte părți imobilul, de care nu dispunea încă în momentul încheierii contractului (și pe care, de altfel, l-a achiziționat doar trei zile mai târziu), motiv pentru care contractul în sine nu a determinat cesiunea unui imobil. Pe baza celor de mai sus, se deduce că recurenta nu avea intenția să utilizeze contractul drept factură, deoarece, dacă ar fi avut intenția să emită factură, ar fi emis-o cu toate elementele prescrise de ZDDV-1. Ea contestă, așadar, interpretarea intimă și a Upravno sodišče (Tribunalului administrativ), potrivit căreia contractul poate fi considerat factură deoarece menționează obiectul cesiunii, baza impozabilă și valoarea. În opinia recurentei, o astfel de interpretare este arbitrară, deoarece ar putea implica posibilitatea de a considera drept factură (adică fundamentul unei obligații de plată a TVA) inclusiv orice ofertă (contract) în care figurează numai aceste elemente.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 18 Cauza supusă examinării privește o procedură contencioasă referitoare exclusiv la aspectul privind plata TVA-ului pe baza unei facturi emise, care ar trebui să fie reprezentată de contractul scris încheiat între recurentă, Raiffeisen leasing, și cealaltă parte contractantă, RED, la data de 19 noiembrie 2007, și în care a fost indicată și valoarea TVA-ului (în sumă de 110 056,86 de euro). Se pune problema unei interpretări cu privire la nașterea obligației de plată a TVA-ului, care se bazează pe faptul că persoana care a emis factura a indicat în aceasta TVA-ul, în conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA, precum și cu articolul 76 alineatul (1) punctul 9 din ZDDV-1, care l-a transpus în termeni identici pe cel dintr-un sistem juridic al Republicii Slovenia. Interpretarea corectă a prevederii din ZDDV-1 depinde, deci, în totalitate de interpretarea corectă a prevederii din directivă.
- 19 Obligația susmenționată stabilită la articolul 203 din Directiva TVA este, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „Curtea”), independentă de existența efectivă a unei operațiuni impozabile, atât timp cât o eventuală deficiență nu este rectificată în condițiile prevăzute de directiva susmenționată (a se vedea, spre exemplu, Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). Scopul acestei prevederi, în contextul garantării eficacității și neutralității sistemului TVA, este acela de a evita riscul de

pierdere a unor venituri fiscale, atunci când destinatarul unei facturi care indică o TVA nedatorată ar putea utiliza factura pentru a-și exercita dreptul la deducere (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, punctul 29).

- 20 Prin urmare, pentru a determina obligația de plată a TVA susmenționată, trebuie să se pornească de la constatarea că a fost emisă o factură în sensul stabilit de Directiva TVA și de ZDDV-1. Dacă aceasta nu a fost emisă, este logic că nu poate să rezulte obligația de plată a TVA. În acest sens, este relevantă prevederea de la articolul 218 din Directiva TVA, care stabilește că, pentru scopurile directivei, statele membre acceptă drept factură orice document sau mesaj pe suport de hârtie sau în format electronic care îndeplinește condițiile stabilite în capitolul respectiv (capitolul 3, „Facturare”). Prevederea susmenționată din Directiva TVA a fost transpusă în articolul 81 alineatul (8) din ZDDV-1.
- 21 În această privință, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă) se întreabă, totuși, dacă inclusiv un document care nu cuprinde toate indicațiile obligatorii pe care trebuie să le includă o factură conform articolelor de la 226-230 din Directiva TVA (articolele de la 82-84 din ZDDV-1) poate da naștere obligației de plată a TVA în sarcina persoanei care a emis documentul sau, în orice caz, care sunt indicațiile adecvate pe care se poate fonda existența unei facturi, precum și obligația de plată a TVA-ului potrivit articolului 203 din directivă.
- 22 Din jurisprudența Curții, rezultă că Directiva TVA admite că obligația prevăzută la articolul 203 se naște chiar și în cazul în care factura nu conține toate indicațiile prevăzute de directivă la articolele 226 și următoarele. Potrivit jurisprudenței dezvoltate până în prezent, este posibil ca obligația de plată a TVA să se nască urmare a emiterii unei facturi care indică TVA-ul, chiar dacă factura nu conține unele dintre informațiile prevăzute de Directiva TVA, de exemplu, dacă nu este indicat locul prestării serviciilor care fac obiectul facturii, deoarece acest lucru este irelevant pentru nașterea obligației fiscale în cauză (Hotărârea Curții din 18 iunie 2009, Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, punctul 26 și următoarele). Această interpretare este susținută, de asemenea, de jurisprudența unor instanțe din alte state membre ale Uniunii Europene [a se vedea, spre exemplu, hotărârea Bundesfinanzhof (Curtea Fiscală Federală, Germania) de la 17 februarie 2011, V R 39/09].
- 23 Chiar și dintr-o interpretare literală a articolului 203 din Directiva TVA se deduce că nașterea obligației susmenționate este supusă existenței unei facturi în care este indicat TVA-ul, fără ca această prevedere a Directivei TVA să facă referire în mod expres la respectarea tuturor cerințelor formale ale facturii, așa cum este stabilit pentru exercitarea dreptului la deducere în cazul cesiunii de bunuri sau prestării de servicii de către o altă persoană impozabilă potrivit articolului 178 litera (a) din Directiva TVA. La același rezultat se ajunge și recurând la o interpretare teleologică, deoarece nașterea obligației (numai) pe baza emiterii unei facturi care indică TVA-ul, în conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA, are ca scop prevenirea riscului de pierdere a unor venituri fiscale, care ar putea

rezulta din utilizarea unui astfel de document ca bază pentru exercitarea dreptului la deducere de către o altă persoană impozabilă. Ar fi contrar scopului prevederii susmenționate să se permită emitentului unei facturi astfel întocmite să se sustragă de la obligația respectivă prin simpla omitere de a specifica în factură unul dintre elementele prevăzute în acest sens. De altfel, pericolul de pierdere a unor venituri fiscale rezultă deja din faptul că documentul conține elementele esențiale ale unei facturi în scopuri de TVA, creând astfel posibilitatea, în percepția beneficiarului, de a utiliza documentul respectiv pentru deducerea TVA-ului în amonte indicat în factură [astfel s-a exprimat Bundesfinanzhof (Curtea Fiscală Federală, Germania) în Hotărârea din 17 februarie 2011, V R 39/09, punctul 24].

- 24 Prin urmare, pentru ca o obligație de plată a TVA-ului să ia naștere pe baza faptului că o anumită persoană a emis o factură nu pare a fi necesar ca factura să fie identificată ca atare în mod explicit și să conțină toate indicațiile prevăzute de Directiva TVA (de exemplu, la articolul 226 din Directiva TVA).
- 25 În consecință, rezultă a fi corectă interpretarea potrivit căreia, pentru ca obligația prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA să ia naștere este suficient ca din document să reiasă voința expresă și care poate fi constatată în mod obiectiv a emitentului de a emite o factură referitoare la o operațiune specifică, ce poate da naștere în percepția destinatarului său prezumției rezonabile că va putea deduce, pe baza sa, TVA-ul plătit în amonte. Elementele care, de regulă, permit acest lucru sunt indicarea emitentului și a destinatarului facturii, descrierea operațiunii, precum și valoarea cesiunii de bunuri sau a prestării de servicii, din care să rezulte valoarea TVA-ului datorat de destinatar [a se vedea, de asemenea, în acest sens, hotărârea Bundesfinanzhof (Curtea Fiscală Federală Germană) de la 19 noiembrie 2014, V R 29/14]. La acestea se pot adăuga și alte elemente sau circumstanțe, care trebuie evaluate de la caz la caz. În mod special, în cadrul evaluării, acest lucru poate să reiasă și din alte documente la care se referă un document astfel întocmit (factura) sau care sunt disponibile cu privire la acel document [a se vedea, de asemenea, în acest sens, jurisprudența Bundesfinanzhof (Curtea Fiscală Federală Germană), de exemplu în Hotărârea din 26 iunie 2019, XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, punctul 28].
- 26 Cu toate acestea, interpretarea de mai sus necesită, în speță, o clarificare suplimentară cu privire la condițiile în care un contract scris între două părți contractante, având ca obiect o operațiune impozabilă în scopuri de TVA (de exemplu, o cesiune de bunuri sau o prestare de servicii), poate fi considerat factură în sensul articolului 203 din Directiva TVA.
- 27 În acest scop, trebuie să se pornească de la premisa că contractul, în calitate de acord comercial cu caracter obligatoriu, poate să difere de o factură, deoarece poate reprezenta doar baza juridică a operațiunii supuse plății TVA și că, pe baza acestuia, vânzătorul sau prestatorul de servicii are obligația, potrivit Directivei TVA (sau potrivit ZDDV-1) să emită o factură în momentul în care se produce faptul generator de impozit (a se vedea, spre exemplu, articolul 63 din Directiva TVA). În mod analog, elementele esențiale care permit calificarea documentului

drept factură pot să coincidă cu elementele esențiale care trebuie incluse în contractul de furnizare de bunuri sau de prestări servicii (*essentialia negotii*). Simplul fapt că în contract se menționează părțile contractante, că este definit obiectul contractului, precum și valoarea contractuală a cesiunii de bunuri și a prestării de servicii, indicând valoarea TVA-ului, nu poate, așadar, să implice în sine faptul că acel contract constituie întotdeauna o factură potrivit Directivei TVA sau ZDDV-1. De altfel, indicarea valorii TVA în contract este relevantă tocmai pentru a garanta claritatea relației contractuale, precum și suma de plată datorată, deoarece, dacă nu se specifică obligația de a plăti TVA pentru o anumită sumă, se consideră, conform jurisprudenței instanțelor din Republica Slovenia, că taxa este deja inclusă în valoarea contractuală indicată.

- 28 Având în vedere considerațiile de mai sus, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă) se întreabă dacă un contract poate să reprezinte o factură în sensul articolului 203 din Directiva TVA numai dacă din acesta reiese voința expresă și care poate fi constatată în mod obiectiv a vânzătorului sau a prestatorului de servicii în calitate de parte contractantă de a emite o factură referitoare la o operațiune specifică, ce poate să dea naștere în percepția cumpărătorului la prezumția rezonabilă că va putea deduce, pe baza sa, TVA-ul plătit în amonte. Această concluzie poate fi dedusă pe baza unei clauze contractuale exprese, care precizează clar acest lucru (de exemplu, că respectivul contract are valoare de factură) sau, poate, și în cazul în care circumstanțele acordului juridic și caracteristicile contractului dau naștere unor elemente identificabile fără echivoc, din care rezultă că, pe baza contractului, nu era prevăzută emiterea unei facturi ca document specific. În consecință, având în vedere cele de mai sus, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă) se întreabă dacă este corectă interpretarea articolului 203 al directivei în sensul că numai în cazurile indicate contractul încheiat poate fi considerat (și) factură care menționează valoarea TVA, dând naștere obligației de plată a TVA-ului potrivit articolului 203 din Directiva TVA [articolul 76 alineatul (1) punctul 9 din ZDDV-1].
- 29 Deoarece răspunsul la întrebarea dacă respectivul contract poate fi considerat factură depinde de interpretarea corectă a articolului 203 din Directiva TVA, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă), în calitate de instanță supremă a Republicii Slovenia, are obligația să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene o întrebare privind interpretarea directivei susmenționate.