

Cauza C-624/23**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

10 octombrie 2023

Instanța de trimitere:

Administrativen sad Varna (Bulgaria)

Data deciziei de trimitere:

27 septembrie 2023

Reclamantă:

„SEM Remont” EOOD

Pârât:

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

Obiectul procedurii principale

Obiectul căii de atac administrative din fața Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria) este decizia rectificativă nr. Nr. R – 03000322001265-091-001 din 25 august 2022, emisă de administrația fiscală din cadrul Direcției teritoriale Varna a Natsionalnata agentsia za prihodite (Agenția Națională a Veniturilor Publice, denumită în continuare „NAP”), prin care reclamantei „SEM Remont” EOOD i s-a refuzat dreptul la deducere pentru perioada fiscală 1 decembrie 2021-31 decembrie 2021.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE privind interpretarea articolelor 63 și 167, a articolului 168 litera (a), a articolului 176, a articolului 178 litera (a), a articolelor 218-220, 203, 226 și 228 din Directiva

2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Întrebările preliminare

1) În conformitate cu articolele 63 și 167, cu articolul 168 litera (a), cu articolul 178 litera (a), cu articolele 218-220, 226 și 228 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, este permisă practica serviciilor fiscale referitoare la aplicarea dispozițiilor naționale, mai precis a articolului 71 alineatul (1) din Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (Legea privind TVA-ul, denumită în continuare „ZDDS”) coroborat cu articolul 25 alineatul (1) din ZDDS coroborat cu articolul 102 alineatul (4) și cu articolele 114, 116 și 117 din ZDDS coroborate cu articolele 125 și 126 din ZDDS, de a refuza destinatarului unui serviciu supus TVA-ului dreptul la deducere atât pentru perioada prestării serviciului, cât și pentru perioada declarării taxei, pentru motivul că în factura care i-a fost emisă de prestator nu era menționat TVA-ul, iar ulterior (în timpul unui control fiscal desfășurat la prestator) a fost întocmit un document care nu îndeplinea cerințele privind conținutul unei facturi (a fost întocmit un proces-verbal, în care emitentul era indicat atât ca prestator, cât și ca destinatar), care menționa factura emisă destinatarului și în care TVA-ul a fost calculat pornind de la baza impozabilă din această factură, TVA care a fost plătit dar destinatarul a declarat abia ulterior un drept de deducere a TVA-ului („Drept de a utiliza un credit fiscal” potrivit ZDDS) în temeiul procesului-verbal întocmit de prestator? O asemenea practică face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului la deducere a TVA-ului de către persoana impozabilă?

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

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

Dispozițiile de drept și jurisprudența Uniunii

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”), articolele 63, 167, articolul 168 litera (a), articolul 176, articolul 178 litera (a), articolele 218-220, 203, 226 și 228

Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „Curtea”) din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373

Hotărârea Curții din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Hotărârea Curții din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Hotărârea Curții din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Hotărârea Curții din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Hotărârea Curții din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali), C-378/21, EU:C:2022:968

Hotărârea Curții din 15 septembrie 2022, UAB „HA.EN.”, C-227/21, EU:C:2022:687

Hotărârea Curții din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

Dispoziții naționale

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată), articolul 25 alineatul (1), articolul 71 alineatul (1), articolul 102 alineatul (4), articolele 114, 116, 117, 125 și 126

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Obiectul examinării în procedura din fața Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria) este decizia rectificativă nr. Nr. R – 03000322001265-091-001 din 25 august 2022, emisă de autoritatea fiscală din cadrul Direcției teritoriale Varna a NAP.
- 2 Prin emiterea acestei decizii rectificative, autoritatea fiscală a constatat că au existat neregularități la aplicarea dispozițiilor ZDDS de către „SEM Remont” EOOD, astfel încât nu a recunoscut acesteia dreptul la deducere în cuantum de 752 305,05 leve bulgărești (BGN).

- 3 „SEM Remont” EOOD este persoană impozabilă în sensul articolului 3 din ZDDS.
- 4 „Gidrostroy-Rusia” OOD este o societate înregistrată atât în Federația Rusă, cât și în conformitate cu ZDDS, care are ca obiect de activitate punerea la dispoziție de nave echipate tehnic în scopul dragării în cadrul proiectelor de construcții hidrotehnice.
- 5 „SEM Remont” EOOD și „Gidrostroy-Rusia” OOD nu sunt întreprinderi legate din punct de vedere economic.
- 6 La 4 august 2020, „Gidrostroy-Rusia” OOD și „SEM Remont” EOOD au încheiat un contract privind executarea de lucrări de dragare în portul din Varna, canalul 1 și canalul 2. Potrivit acestui contract, „Gidrostroy-Rusia” OOD are calitatea de prestator, iar „SEM Remont” EOOD, de destinatar.
- 7 „Gidrostroy-Rusia” OOD a emis către „SEM Remont” EOOD factura nr. 1010 din 31 octombrie 2020 și factura nr. 1017 din 15 noiembrie 2020 pentru lucrările contractuale executate. În niciuna dintre aceste două facturi nu a fost indicat TVA-ul aferent valorii serviciului.
- 8 „Gidrostroy-Rusia” OOD a atins anterior prestării serviciilor și emiterii facturilor către „SEM Remont” EOOD o cifră de afaceri care impunea înregistrarea obligatorie în conformitate cu ZDDS, însă la momentul emiterii facturilor către „SEM Remont” EOOD nu își îndeplinesc obligația de înregistrare în conformitate cu ZDDS.
- 9 „SEM Remont” EOOD a prezentat documente privind lucrările de dragare și excavare finalizate și recepționate.
- 10 Prin scrisoarea din 12 iulie 2021, cu ocazia unui control fiscal realizat la „Gidrostroy-Rusia” OOD, aceasta a întocmit procesul-verbal nr. 1 din 29 iunie 2021 în conformitate cu articolul 117 alineatul (1) din ZDDS, în care organizația-prestatoare și organizația-destinatară era „Gidrostroy-Rusia” OOD, cu alte cuvinte, una și aceeași persoană, și în care se menționau facturile nr. 1010 din 31 octombrie 2020 și nr. 1017 din 15 noiembrie 2020, în care se indica baza de impozitare și TVA-ul calculat în mod corespunzător.
- 11 Pe baza acestui proces-verbal, „SEM Remont” EOOD a înscris serviciile indicate în facturile menționate în declarația sa privind TVA-ul și în registrul de achiziții ca servicii pentru care există drept la deducere pentru perioada cuprinsă între 1 decembrie 2021 și 31 decembrie 2021.
- 12 Autoritățile fiscale au constatat că „EIS-Stroitelna kompania” AD este un reprezentant înregistrat a „Gidrostroy-Rusia” OOD și că „EIS-Stroitelna kompania” AD și „SEM Remont” EOOD au încheiat, la 13 iulie 2021, un contract de împrumut pentru suma de 752 303,05 BGN, așadar, suma pentru care în decizia rectificativă în discuție s-a refuzat dreptul la deducere.

- 13 Prin scrisoarea din 13 iulie 2021, EIS-Stroitelna kompania” AD a comunicat „SEM Remont” EOOD că suma menționată este folosită în scopul achitării TVA-ului datorat, care a fost calculat în procesul-verbal nr. 1 din 29 iunie 2021 în legătură cu două facturi emise către „SEM Remont” EOOD.

Argumentele esențiale ale părților din procedura principală

Concluziile societății „SEM Remont” EOOD

- 14 Societatea contestă decizia rectificativă și invocă faptul că prin indicarea în declarația fiscală a procesului-verbal nr. 1 întocmit de prestator are dreptul la deducere pentru următoarele motive: **1.** prestatorul este o persoană înregistrată în sensul ZDDS; **2.** taxa a fost calculată în procesul-verbal nr. 1 din 29 iunie 2021; **3.** destinatarul „SEM Remont” EOOD este o persoană înregistrată în conformitate cu ZDDS; **4.** serviciile sunt taxabile și locul executării este situat pe teritoriul Republicii Bulgaria; **5.** serviciile au fost prestate efectiv; **6.** destinatarul „SEM Remont” EOOD a folosit rezultatul serviciilor primite în cadrul activității sale economice, și anume pentru a presta apoi servicii taxabile; **7.** TVA-ul datorat a fost indicat de prestatorul „Gidrostroy” în declarația fiscală și plătit în mod corespunzător statului.

Concluziile Director na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și securitate socială” din orașul Varna de pe lângă administrația centrală a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „directorul”)

- 15 Directorul susține că la momentul întocmirii procesului-verbal nr. 1 din 29 iunie 2021 nu intervenise încă niciun fapt generator și TVA-ul nu era încă exigibil. „SEM Remont” EOOD nu a îndeplinit condițiile prevăzute la articolul 71 din ZDDS, întrucât nu deținea nicio factură în care era menționat TVA-ul, ci numai un proces-verbal, în care se regăseau doar estimările – privind TVA-ul datorat NAP de „Gidrostroy-Rusia” OOD – ale societății („Gidrostroy-Rusia” OOD), înregistrată cu întârziere în conformitate cu ZDDS, care nu constituie, așadar, o dovadă corespunzătoare a existenței dreptului la deducere. Prevederile invocate din dreptul național corespund dispozițiilor Directivei 2006/112/CE.
- 16 Având în vedere faptul că întreprinderea prestatoare nu a emis nicio factură rectificativă, ci a calculat prin procesul-verbal întocmit de ea cuantumul total al taxei în procedura de taxare inversă, întrucât fusese constatată de autoritatea fiscală prin raportul de inspecție fiscală, trebuie să se considere că prestatorul nu ar fi întocmit procesul-verbal dacă nu ar fi fost controlat. De asemenea, procesul-verbal nu constituie temei pentru obligația destinatarului de a plăti TVA, întrucât, potrivit datelor din procesul-verbal, „SEM Remont” EOOD nu figurează ca destinatar. Procesul-verbal este un document independent, diferit de factură, prin care prestatorul calculează pentru perioada [corespunzătoare] „efectuează taxarea

inversă” și se obligă să plătească taxa, indicând-o în declarația fiscală. Procesul-verbal respectiv nu poate fi considerat factură nici în sensul directivei, nici al ZDDS, deoarece nu cuprinde nici informațiile necesare în acest sens și nici temeiul pentru care destinatarul datorează taxa. Dimpotrivă, pentru motivele amintite, taxa este datorată de emitent.

- 17 Este necesar să se rețină că contractul de împrumut a fost încheiat în scopul creării unui temei pentru plata datoriilor prestatorului „Gidrostroy-Rusia” OOD către NAP prin intermediul unui terț, și anume „EIS – Stroitelna kompania” AD, precum și că acest contract este încheiat fictiv între „EIS – Stroitelna kompania” AD și „SEM Remont” EOOD.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 18 În procedura desfășurată în fața Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna) se pune în discuție aspectul dacă Directiva TVA este compatibilă cu dispoziții de drept național și cu o practică a administrației fiscale naționale, cum sunt cele din prezenta procedură, conform cărora prestatorului i s-a refuzat dreptul la deducere în condițiile în care: **1.** nu este contestată prestarea serviciului; **2.** pentru prestarea serviciului a fost emisă o factură în care prestatorul nu a menționat TVA; **3.** obligația prestatorului de a plăti TVA a fost constatată cu ocazia unui control fiscal efectuat la acesta în temeiul dispoziției speciale a articolului 102 alineatul (4) din ZDDS (prestatorul a atins anterior prestării serviciului și emiterii facturii în care nu era menționat TVA-ul o cifră de afaceri care impunea obligatoriu înregistrarea în conformitate cu ZDDS); **4.** după prestarea serviciului, prestatorul, la inițiativa autorității fiscale, a fost înregistrat în conformitate cu ZDDS; **5.** în cursul controlului fiscal efectuat la prestator, acesta a întocmit un proces-verbal, în care a indicat că are atât calitatea de prestator, cât și de destinatar, și în care se menționau și facturile emise către destinatar, pe a căror bază de impozitare a fost calculat TVA-ul; **6.** un reprezentant înregistrat al prestatorului a plătit administrației fiscale, în numele prestatorului, TVA-ul pentru acest serviciu, folosind resurse financiare dintr-un împrumut primit de la destinatar; și **7.** temeiul pentru exercitarea de către destinatar a dreptului la deducere este procesul-verbal menționat, iar nu o factură rectificativă emisă de prestator.
- 19 Prezentul litigiu este diferit de cauzele tratate de Curte în hotărârile citate, astfel încât indicațiile furnizate de Curte pentru interpretarea și aplicarea dispozițiilor naționale, prin care au fost transpuse prevederile Directivei TVA, nu mai sunt parțial relevante. Pentru acest motiv, este necesar să se formuleze prezenta cerere de decizie preliminară.
- 20 Astfel, în Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11) a fost vorba despre nereguli săvârșite de prestator sau de unul dintre furnizorii săi, precum și despre cerințele impuse destinatarului de a se asigura, cu ocazia exercitării dreptului la deducere, că furnizorul său este o persoană impozabilă.

- 21 În Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12), s-a analizat aspectul dacă administrația fiscală națională poate să lipsească de dreptul la deducere o persoană căreia i se aplică regimul de taxare inversă și care a plătit totuși furnizorului TVA-ul, pentru că a fost menționat în factura emisă de acesta.
- 22 Așa cum rezultă din motivele și din dispozitivul Hotărârii din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14), în această cauză a fost vorba despre rectificarea unor mențiuni concrete din factură, respectiv a numărului de identificare în scopuri de TVA, precum și despre perioada pentru exercitarea dreptului la deducere ținând seama de rectificarea facturii.
- 23 În Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14) a fost examinată problema conținutului facturilor, în special a elementelor omise, în timp ce prezenta cauză se referă la un alt document fiscal emis în temeiul ZDDS, și anume la un proces-verbal, iar nu la elementele omise, ci la modul în care a fost emis și la împrejurarea că aceeași persoană, *id est* prestatorul, a fost desemnat ca fiind atât prestator, cât și destinatar.
- 24 În Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), au fost interpretate dispozițiile referitoare la termenul pentru exercitarea dreptului la deducere cu ocazia emiterii facturilor pentru rectificarea facturilor deja emise, după ce se constatare că furnizorul datora TVA suplimentar. Prezenta cauză este diferită de cea menționată mai sus prin documentul emis cu privire la rectificare, prin conținutul acestuia și prin dispoziția națională a articolului 102 alineatul (4) din ZDDS.
- 25 În Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali) (C-378/21), s-au examinat consecințele, pentru emitenții facturilor, ale calculării TVA-ului la o cotă eronată.
- 26 În Hotărârea din 15 septembrie 2022, UAB „HA.EN” (C-227/21), s-a examinat practica administrației fiscale de a refuza cumpărătorului dreptul de a deduce TVA-ului plătit din cauză că taxa nu a fost plătită de furnizor.
- 27 În Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14), au fost examinate dispozițiile privind înregistrarea titularului [în scopuri de TVA], precum și dreptul la deducere după înregistrarea [în scopuri de TVA], în ceea ce privește operațiuni efectuate anterior înregistrării, dar care au fost utilizate în cadrul activității sale economice.