

Cauza C-247/21**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

20 aprilie 2021

Instanța de trimitere:

Verwaltungsgerichtshof (Austria)

Data deciziei de trimitere:

8 aprilie 2021

Recurentă:

Luxury Trust Automobil GmbH

Autoritatea intimată în fața Verwaltungsgericht:

Finanzamt Österreich [Administrația Fiscală din Austria], Oficiul Fiscal Baden-Mödling

Obiectul procedurii principale

Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112 – Achiziție intracomunitară de bunuri – Operațiune triunghiulară – Desemnarea destinatarului livrării ca persoană obligată la plata TVA-ului – Mențiuni pe factură – Regularizare – Condiții – Efect retroactiv – Facturare – Dispoziții aplicabile

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

- 1) Articolul 42 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din această directivă (această din urmă dispoziție, astfel cum a fost modificată prin Directiva

- 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010) trebuie interpretat în sensul că destinatarul livrării trebuie considerat persoană obligată la plata TVA-ului și atunci când pe factura, în care nu este menționat niciun quantum TVA, se precizează: „operațiune triunghiulară intracomunitară neimpozabilă”?
- 2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare:
- a) O astfel de mențiune pe factură poate fi regularizată în mod valabil *a posteriori* (prin mențiunea „Operațiune triunghiulară intracomunitară în conformitate cu articolul 25 din UStG. Obligația de plată a TVA-ului se transferă destinatarului prestației.”)?
 - b) Pentru ca regularizarea să fie valabilă, este necesar ca factura regularizată să parvină destinatarului facturii?
 - c) Regularizarea are efect retroactiv de la data facturării inițiale?
- 3) Articolul 219a din Directiva 2006/112/CE (astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 și prin rectificarea în JO L 299 din 17 noiembrie 2010, p. 46) trebuie interpretat în sensul că trebuie aplicate normele privind facturarea ale statului membru ale cărui dispoziții ar fi aplicabile dacă în factură nu a fost (încă) desemnată nicio „persoană care a achiziționat bunurile” ca persoană obligată la plata TVA-ului; sau trebuie să se aplice dispozițiile statului membru ale cărui dispoziții s-ar aplica în cazul în care se prezumă validitatea stabilirii „persoanei care a achiziționat bunurile” ca persoană obligată la plata TVA-ului?

Dispoziții de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 40, 41, 42, 141, 197, articolul 219a [și articolul 226] punctele (11) și (11a) [denumită în continuare „Directiva TVA”]

Dispoziții naționale invocate

Legea federală privind impozitarea operațiunilor (Umsatzsteuergesetz 1994, denumită în continuare „UStG 1994”) în versiunea aplicabilă în anul 2014 (BGBl. I nr. 112/2012)

Articolul 25

„Operațiunea triunghiulară

Noțiune

Articolul 25 (1) O operațiune triunghiulară are loc atunci când trei întreprinzători din trei state membre diferite efectuează operațiuni referitoare la același bun, care ajunge de la primul furnizor direct la ultimul cumpărător, și sunt îndeplinite cerințele prevăzute la alineatul (3). O astfel de operațiune are loc și atunci când ultimul cumpărător este o persoană juridică care nu este întreprinzător sau nu achiziționează bunul pentru întreprinderea sa.

Locul achiziției intracomunitare în cazul unei operațiuni triunghiulare

(2) Se consideră că o achiziție intracomunitară în sensul articolului 3 alineatul (8) a doua teză a fost supusă TVA-ului atunci când întreprinzătorul (persoana care a efectuat achiziția) probează operațiunea triunghiulară, precum și faptul că și-a îndeplinit obligația privind depunerea unei declarații în sensul alineatului (6). În cazul în care întreprinzătorul nu își îndeplinește obligația de depunere a declarației, scutirea va fi anulată cu efect retroactiv.

Scutirea în cazul achiziției intracomunitare de bunuri

(3) Achiziția intracomunitară este scutită de la plata TVA-ului în următoarele situații:

- a) atunci când întreprinzătorul (persoana care a efectuat achiziția) nu are domiciliul sau sediul pe teritoriul național, dar este totuși înregistrat în scopuri de TVA pe teritoriul Comunității;
- b) atunci când achiziția se efectuează în scopul unei livrări ulterioare efectuate de întreprinzător (persoana care a efectuat achiziția) pe teritoriul național către un întreprinzător sau către o persoană juridică identificat/ă în scopuri de TVA pe teritoriul național;
- c) atunci când bunurile achiziționate provin dintr-un alt stat membru decât cel în care întreprinzătorul (persoana care a efectuat achiziția) este identificat în scopuri de TVA;
- d) atunci când dreptul de a dispune de bunurile achiziționate este transferat direct de la primul întreprinzător sau de la primul cumpărător către ultimul cumpărător (destinatar);
- e) atunci când taxa este datorată de destinatar în conformitate cu alineatul (5).

Emiterea facturii de către persoana care a efectuat achiziția

(4) Emiterea facturii se va face pe baza dispozițiilor aplicabile în statul membru din care persoana care a efectuat achiziția își desfășoară activitatea de întreprinzător. În cazul în care livrarea se efectuează de la sediul permanent al persoanei care a efectuat achiziția, se aplică dreptul statului membru în care este situat sediul permanent. În cazul în care destinatarul prestației, căruia i se transferă

obligația de plată a TVA-ului, achită prin notă de credit, emiterea facturii va respecta dispozițiile statului membru în care este efectuată livrarea.

În cazul în care dispozițiile prezentei legi federale sunt aplicabile emiterii facturii, aceasta trebuie să conțină în plus următoarele mențiuni:

- o indicație expresă referitoare la existența unei operațiuni triunghiulare intracomunitare și la obligația de plată a TVA-ului ce revine ultimului cumpărător;
- numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia întreprinzătorul (persoana care a efectuat achiziția) a efectuat achiziția intracomunitară și livrarea ulterioară a bunurilor, precum și
- numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului livrării.

Persoana obligată la plata taxei

(5) În cazul unei operațiuni triunghiulare, taxa este datorată de destinatarul livrării taxabile atunci când factura emisă de persoana care a efectuat achiziția corespunde dispozițiilor alineatului (4).

Obligațiile persoanei care a efectuat achiziția

(6) În scopul îndeplinirii obligației sale de declarare în sensul alineatului (2), întreprinzătorul trebuie să includă în declarația recapitulativă următoarele mențiuni:

- numărul de identificare în scopuri de TVA de pe teritoriul național pe baza căruia a efectuat achiziția intracomunitară și livrarea ulterioară a bunurilor;
- numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului livrării ulterioare efectuate de întreprinzător, care i-a fost atribuit acestuia în statul membru de destinație a bunurilor expediate sau transportate;
- pentru fiecare dintre acești destinatari, valoarea totală a livrărilor efectuate în acest mod de întreprinzător în statul membru de destinație a bunurilor expediate sau transportate. Se vor indica sumele aferente trimestrului calendaristic în care a luat naștere datoria fiscală.

Obligațiile destinatarului

(7) În calculul taxei în temeiul articolului 20, la valoarea stabilită se va adăuga valoarea datorată în temeiul alineatului (5).”

Articolul 3

„Locul achiziției intracomunitare

Achiziția intracomunitară se efectuează pe teritoriul statului membru în care se află bunurile la finalul transportului sau expedierii. În cazul în care persoana care a efectuat achiziția utilizează de la furnizor un număr de identificare în scopuri de TVA care i-a fost atribuit de un alt stat membru, achiziția se consideră a fi efectuată pe teritoriul statului membru respectiv până când persoana care a efectuat achiziția dovedește că achiziția a fost supusă taxei de către statul membru menționat în prima teză. În caz de probă, articolul 16 se aplică *mutatis mutandis*.”

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 Recurenta este o societate austriacă cu răspundere limitată cu sediul în Austria. Activitatea sa comercială cuprinde intermedierea transfrontalieră și vânzarea transfrontalieră de autovehicule de lux.
- 2 În cursul anului 2014, recurenta a cumpărat în mai multe rânduri autovehicule de la un furnizor din Regatul Unit și le-a revândut unei întreprinderi cu sediul în Republica Cehă (denumită M s.r.o.). Fiecare dintre cei trei operatori implicați a utilizat numărul de identificare în scopuri de TVA emis de statul în care își avea sediul. Autovehiculele au ajuns în mod direct de la furnizorul din Regatul Unit la destinatarul din Republica Cehă; transportul autovehiculelor a fost organizat de recurentă. În trei facturi ale recurente (toate datând din luna martie a anului 2014) erau menționate numărul ceh de identificare în scopuri de TVA al destinatarului, numărul austriac de identificare în scopuri de TVA al recurente și numărul britanic de identificare în scopuri de TVA al furnizorului. Facturile conțineau, fiecare, mențiunea „Operațiune triunghiulară intracomunitară neimpozabilă”. TVA-ul nu era menționat în niciuna dintre facturi (în fiecare factură era menționată doar „suma netă facturată”; de asemenea, astfel cum reiese din dosarul cauzei, acordurile de cumpărare indicau doar un „preț de cumpărare net”). În declarația recapitulativă din luna martie 2014, recurenta a identificat aceste livrări de mărfuri prin numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului ceh și a declarat, în legătură cu acestea, existența unor operațiuni triunghiulare.
- 3 Întreprinderea cehă M s.r.o. este calificată de administrația fiscală cehă drept „missing trader”. Această întreprindere nu a putut fi contactată de administrația fiscală cehă și nu a declarat și nu a plătit în Republica Cehă TVA-ul provenit din operațiuni triunghiulare. În perioada de executare a livrărilor în litigiu, M s.r.o. era înregistrată în scopuri de TVA în Republica Cehă.
- 4 Prin decizia din 25 aprilie 2016, Finanzamt (Administrația Fiscală) a stabilit impozitul pe cifra de afaceri datorat de recurentă pentru anul 2014. În motivare, Finanzamt a arătat – referindu-se la un raport de control financiar – că cele trei facturi emise de recurentă în sarcina M s.r.o. cehă nu conțineau nicio indicație cu privire la transferul obligației de plată a TVA-ului [articolul 25 alineatul (4) din UStG 1994]. Ar exista, așadar, o „operațiune triunghiulară nereușită”, care nu ar putea fi restaurată *a posteriori*. Ca urmare a utilizării numărului austriac de

identificare în scopuri de TVA, trebuia să se considere, în temeiul articolului 3 alineatul (8) din UStG 1994, că există o achiziție intracomunitară în Austria.

- 5 Prin hotărârea atacată în fața Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă), Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a respins apelul recurenteii împotriva acestei decizii.
- 6 În motivare, Bundesfinanzgericht a adăugat că recurenta a regularizat cele trei facturi prin notele rectificative din 23 mai 2016, referindu-se la transferul obligației de plată a TVA-ului către destinatarul prestației.
- 7 Dispozițiile referitoare la operațiunea triunghiulară nu ar fi aplicabile în mod obligatoriu într-o situație de fapt în sensul articolului 25 alineatul (1) din UStG 1994. Dimpotrivă, persoana care a achiziționat bunurile (întreprinzătorul intermediar al unei operațiuni triunghiulare) ar avea un drept de opțiune cu privire la aspectul dacă dorește sau nu să aplice regimul operațiunii triunghiulare în privința unei anumite livrări. Potrivit Bundesfinanzgericht, dreptul de opțiune trebuie exercitat în conformitate cu cerințele legale la momentul desfășurării operațiunii. În cazul în care persoana care achiziționează bunurile dorește să obțină scutirea achiziției sale intracomunitare în statul membru de destinație și transferul către destinatar al obligației de plată a TVA-ului aferent livrării sale, aceasta trebuie să includă în factură mențiunile prevăzute la articolul 25 alineatul (4) din UStG 1994. Instanța menționată consideră că emiterea facturii recurenteii se dovedește defectuoasă din cauza lipsei, în facturile în litigiu, a mențiunii privind calitatea de persoană obligată la plata TVA-ului a ultimului cumpărător.
- 8 Dacă factura cumpărătorului nu îndeplinește cerințele de fond prevăzute la articolul 25 alineatul (4) din UStG 1994, nu ar fi aplicabile dispozițiile articolului 25 din UStG 1994. În acest caz, operațiunea în lanț ar trebui tratată potrivit regulilor generale.
- 9 Recurenta ar fi demonstrat în mod credibil că a întocmit note rectificative la facturile inițiale în litigiu și că, ulterior, a încercat să le expedieze către întreprinderea cehă. Cu toate acestea, dovada notificării efective a facturilor regularizate către întreprinderea cehă nu ar fi reușit, astfel încât recurenta nu ar fi îndeplinit sarcina probei care îi revine.
- 10 Prin urmare, în lipsa rectificării facturilor defectuoase, nu ar mai fi necesară pronunțarea cu privire la aspectul dacă o corectare a posteriori a facturilor permite prevalarea de dispozițiile de simplificare ale operațiunii triunghiulare. În speță, în țara de destinație nu ar fi fost achitată nicio taxă.
- 11 Dat fiind că facturile nu fac nicio referire la calitatea de persoană obligată la plata TVA-ului a ultimului cumpărător, nu se pot aplica dispozițiile de simplificare privind operațiunile triunghiulare; operațiunile comerciale ar trebui, așadar, evaluate în raport cu dispozițiile care reglementează operațiunile în lanț. Întrucât recurenta a utilizat numărul său austriac de identificare în scopuri de TVA, aceasta

ar fi efectuat o achiziție intracomunitară în Austria. Achiziția este considerată ca fiind efectuată în Austria până când recurenta dovedește că achiziția a fost impozitată în țara de destinație, Republica Cehă. Această condiție rezolutorie nu ar fi fost îndeplinită. În plus, recurenta nu ar avea dreptul de deducere a TVA-ului pentru achizițiile intracomunitare cumulative.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 12 În speță, nu se contestă că există o operațiune în lanț, livrarea furnizorului britanic fiind „livrarea mobilă”. Astfel, recurenta a efectuat în Republica Cehă o achiziție intracomunitară; aceasta a fost urmată de o „livrare statică” a recurentei în Republica Cehă, către M s.r.o.. În plus, potrivit articolului 3 alineatul (8) din UStG 1994, achiziția intracomunitară este considerată ca fiind efectuată de asemenea în Austria, întrucât recurenta a utilizat numărul austriac de identificare în scopuri de TVA. Recurenta nu susține că achiziția intracomunitară sau livrarea statică ulterioară au fost impozitate în Republica Cehă.
- 13 Obiectul procedurii este impozitarea aplicabilă în Austria în temeiul articolului 3 alineatul (8) din UStG 1994, și anume impozitarea suplimentară a unei achiziții intracomunitare (fictive), având în vedere utilizarea numărului austriac de identificare în scopuri de TVA. Recurenta este grevată din punct de vedere economic de acest TVA, întrucât nu există un drept de deducere a acestuia (a se vedea Hotărârea Curții din 22 aprilie 2010, X și fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 și C-539/08).
- 14 Potrivit articolului 25 alineatul (2) din UStG 1994, se consideră că o achiziție intracomunitară în sensul articolului 3 alineatul (8) din UStG 1994 a fost supusă TVA-ului atunci când întreprinzătorul (persoana care a achiziționat bunurile) face dovada operațiunii triunghiulare, precum și a faptului că și-a îndeplinit obligația de depunere a unei declarații prevăzută la articolul 25 alineatul (6) din UStG 1994. În prezenta procedură, nu se contestă că recurenta nu și-a îndeplinit obligația de depunere a unei declarații menționată.
- 15 Existența unei operațiuni triunghiulare este reglementată de articolul 25 alineatul (1) din UStG 1994. Dintre condițiile enunțate în cuprinsul acestuia, se contestă numai chestiunea îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 25 alineatul (3) din UStG 1994, la care face trimitere prima dispoziție.
- 16 Potrivit articolului 25 alineatul (3) din UStG 1994 (care reglementează propriu-zis situațiile în care terțul care participă la operațiunea triunghiulară – așadar, „destinatarul” – are sediul în Austria), achiziția intracomunitară este, în special, scutită de TVA numai atunci când obligația de plată a taxei revine destinatarului, în conformitate cu articolul 25 alineatul (5) din UStG 1994. Acest lucru impune, la rândul său, în conformitate cu articolul 25 alineatul (5) din UStG 1994, ca

- factura emisă de persoana care a achiziționat bunurile să fie conformă cu alineatul (4).
- 17 Potrivit articolului 25 alineatul (4) din UStG 1994, factura trebuie să conțină, printre altele, o mențiune expresă cu privire la existența unei operațiuni triunghiulare intracomunitare și la calitatea de persoană obligată la plata TVA-ului a ultimului cumpărător.
 - 18 Această condiție nu era îndeplinită de facturile recurente, întrucât, deși acestea făceau trimitere la o operațiune triunghiulară, nu conțineau, însă, nicio referire la calitatea de persoană obligată la plata TVA-ului a ultimului cumpărător. Prin urmare, doar pe baza dreptului național, ficțiunea impozitării achizițiilor intracomunitare în Austria nu ar fi fost îndeplinită.
 - 19 Nici potrivit articolului 42 din Directiva TVA, articolul 41 primul paragraf din această directivă (potrivit căruia există o achiziție intracomunitară de asemenea pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA utilizat) nu se aplică atunci când, printre altele, destinatarul livrării a fost desemnat ca persoană obligată la plata TVA în conformitate cu articolul 197 din aceeași directivă. Articolul 197 alineatul (1) litera (c) prevede, în această privință doar că factura trebuie să fie întocmită în conformitate cu capitolul 3 secțiunile 3-5. Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) consideră că există o „desemnare” ca persoană obligată la plata TVA-ului în sensul articolului 42 primul paragraf din Directiva TVA atunci când factura conține o mențiune precum cea prevăzută la articolul 226 punctul 1 la („taxare inversă”).
 - 20 Or, în facturile inițiale ale recurente, tocmai mențiunea impusă de directivă („taxare inversă”) lipsea.
 - 21 Mențiunea care figurează în facturile inițiale ale recurente pare să se întemeieze pe o alăturare eronată a mențiunii referitoare la o „livrare intracomunitară scutită” și a celei referitoare la taxarea inversă în cadrul unei operațiuni triunghiulare. În schimb, în declarația recapitulativă, livrările erau identificate în mod clar de recurentă ca fiind, pe plan formal, operațiuni triunghiulare.
 - 22 Potrivit considerentului (7) al Directivei 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește normele privind facturarea, anumite dispoziții privind informațiile care trebuie să apară pe facturi ar trebui modificate pentru a permite un control mai bun al taxei și a crea condiții pentru un tratament mai uniform între livrările/prestările interne și cele transfrontaliere. Aceasta pledează în favoarea impunerii unei respectări stricte a dispozițiilor privind facturarea – în special cea a mențiunii prevăzute la articolul 226 punctul 11, „taxare inversă” – drept condiție a avantajelor întemeiate pe aceasta (în speță aplicarea regimurilor de operațiuni triunghiulare).
 - 23 Scopul mențiunii de facturare în cazul operațiunilor triunghiulare este, în special, de a permite ultimului cumpărător, într-o operațiune triunghiulară intracomunitară,

să identifice în mod clar și cu ușurință că i se transferă obligația de plată a TVA-ului. Această finalitate ar putea fi îndeplinită, în orice caz, și prin mențiunea de facturare existentă în speță, mai ales dacă se ține seama de faptul că pe factură nu este menționat un quantum al TVA-ului, ci acest quantum este calificat în mod expres drept „suma netă facturată”. În orice caz, s-ar putea ține seama și de faptul că veniturile fiscale provenite din aceste livrări ar trebui să revină statului membru în care are loc consumul final (în speță, așadar, nu Austriei; a se vedea în această privință Hotărârea Curții din 27 septembrie 2007, Albert Collée, C-146/05, punctul 37).

- 24 În aceste condiții, nu pare exclus ca mențiunea inițială de facturare să poată îndeplini condițiile prevăzute de dreptul Uniunii în ceea ce privește desemnarea destinatarului ca persoană obligată la plata taxei (a se vedea de asemenea Hotărârea Curții din 18 mai 2017, Litdana, C-624/15, punctul 21, în care – chiar dacă fără adoptarea unei poziții proprii din partea Curții – nu s-a considerat că o mențiune de facturare care nu era conformă cu termenii directivei menționate se opunea, în sine, aplicării regimului special). Or, în acest caz, ar fi îndeplinite condițiile pentru ca achiziția intracomunitară prezumtivă să fie considerată supusă TVA-ului în Austria.

Cu privire la a doua întrebare

- 25 În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, se ridică problema dacă o astfel de mențiune privind facturarea poate fi regularizată în mod valabil.
- 26 În Hotărârea din 19 aprilie 2018 pronunțată în cauza Firma Hans Bühler, C-580/16, punctul 49, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a considerat că articolul 42 litera (a) din Directiva TVA reglementează condiția de fond cerută pentru a se considera că o achiziție precum cea în discuție în litigiul principal este supusă TVA-ului în conformitate cu articolul 40 din această directivă, în timp ce articolul 42 litera (b) din aceasta precizează modalitățile potrivit cărora trebuie să facă dovada impozitării în statul membru de destinație; aceste din urmă modalități ar trebui considerate ca fiind de formă.
- 27 Astfel, una dintre condițiile de fond prevăzute la articolul 42 litera (a) menționat este faptul că destinatarul livrării a fost desemnat ca persoană obligată la plata TVA-ului în conformitate cu articolul 197 din această directivă. Articolul 141 litera (e) din directiva menționată face de asemenea trimitere la acest aspect. Această desemnare a destinatarului ca persoană obligată la plata taxei este efectuată în cadrul facturii, astfel cum prevede articolul 197 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată.
- 28 În cadrul unei deduceri a TVA-ului achitat în amonte, facturile trebuie să fie considerate condiții de formă. Facturile pot face, în general, obiectul unei regularizări, care are efect retroactiv asupra anului în cursul căruia a fost emisă inițial factura (a se vedea în această privință Hotărârea Curții din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14). Chiar dacă taxa pe valoarea adăugată este facturată în

mod eronat, facturile pot face obiectul unei regularizări, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință sau ca emitentul facturii să elimine complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale (a se vedea Hotărârea Curtii din 2 iulie 2020, SC Terracult, C-835/18, punctele 27 și 28).

- 29 Cu toate acestea, se ridică problema dacă o asemenea de posibilitate de regularizare există și în raport cu o condiție de fond. În această privință, trebuie să se țină seama, de asemenea, de faptul că aplicarea reglementării privind operațiunile triunghiulare nu este obligatorie; persoanele impozabile pot alege de asemenea să nu utilizeze măsura de simplificare (a se vedea Concluziile avocatului general în cauza C-580/16, în special nota de subsol 15). Prin urmare, regularizarea facturii nu ar fi o măsură pur formală, ci ar determina aplicarea altor reglementări (operațiune triunghiulară favorizată în loc de operațiune în lanț obișnuită). Or, dacă factura ar putea fi regularizată în mod valabil, aceasta ar putea avea drept consecință faptul că și achiziția intracomunitară prezumtivă să fie considerată taxabilă în Austria.
- 30 În acest context, în prezenta procedură se ridică, în plus, problema dacă este suficient ca emitentul facturii să corecteze factura respectivă și să o trimită destinatarului sau dacă, pentru ca regularizarea să fie valabilă, este necesar de asemenea ca această factură să fi parvenit destinatarului. În sfârșit, pare deschis aspectul dacă, într-o asemenea situație, regularizarea poate avea efect retroactiv asupra momentului inițial al facturii – în conformitate cu Hotărârea Senatex – sau dacă aceasta produce efecte numai începând cu momentul la care intervine regularizarea facturii. În ipoteza în care această regularizare a facturii nu ar avea efect retroactiv, în prezenta procedură care privește impozitul pe cifra de afaceri datorat pentru anul 2014, nu ar fi necesar să se țină seama de o regularizare efectuată în anul 2016.

Cu privire la a treia întrebare

Conform articolului 25 alineatul (4) din UStG 1994, emiterea facturilor este reglementată (în general) de normele statului membru din care persoana care a achiziționat bunurile își desfășoară activitatea. În speță, persoana care a achiziționat bunurile (așadar, recurenta) își desfășoară activitatea din Austria, astfel încât facturarea ar trebui să fie apreciată în raport cu dreptul austriac, conform articolului 25 alineatul (4) din UStG 1994.

- 31 Recurentă susține, însă, că în vederea scutirii achiziției intracomunitare în Republica Cehă nu este aplicabil dreptul austriac, ci dreptul Republicii Cehe. Spre deosebire de dreptul austriac, potrivit dreptului Republicii Cehe transferul obligației de plată a TVA-ului către destinatar (societatea M s.r.o.) ar avea loc și atunci când factura nu conține o indicație cu privire la transferul acestei obligații; în acest scop, ar fi suficient – astfel cum reiese din argumentația dezvoltată până în prezent de recurentă – să se indice în factură că operațiunea în discuție este una triunghiulară (nu s-a examinat încă dacă această expunere referitoare la dreptul ceh este corectă).

- 32 Potrivit articolului 42 litera (a) din Directiva TVA, regimul de achiziție intracomunitară prezumtivă prevăzut la articolul 41 primul paragraf din această directivă nu este aplicabil atunci când, printre altele, destinatarul a fost desemnat ca persoană obligată la plata TVA conform articolului 197 din directiva menționată. La rândul său, articolul 197 alineatul (1) litera (c) menționat prevede că factura corespunde secțiunilor 3-5 din capitolul 3.
- 33 Potrivit articolului 219a punctul 1 din Directiva TVA (astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE și prin rectificarea versiunii în limba germană în JO L 299 din 17 noiembrie 2010, p. 46), facturarea face obiectul normelor aplicabile în statele membre în care se consideră că este efectuată livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, în conformitate cu dispozițiile titlului V.
- 34 Factura care trebuie emisă de recurentă privește livrarea „statică” a recurenteii către M s.r.o.; aceasta se efectuează în Republica Cehă, astfel încât, în temeiul acestui regim general, legea aplicabilă ar fi legea cehă.
- 35 Cu toate acestea, potrivit articolului 219a punctul 2 din această directivă, în anumite condiții, facturarea este reglementată de dreptul austriac, întrucât recurenta, în calitate de furnizor, are sediul în Austria în calitate de furnizor, nefiind stabilită în Republica Cehă. Ar fi, totuși, necesar în acest scop ca TVA-ul să fie datorat de „persoana care a achiziționat bunurile”.
- 36 Mai întâi, trebuie să se considere că, în acest context, noțiunea de „persoană care a achiziționat bunurile” nu desemnează „persoana care a efectuat achiziția” în sensul articolului 25 din UStG 1994, și anume operatorul „intermediar” al operațiunii triunghiulare, ci destinatarul prestației (așadar, în speță, societatea M s.r.o.). Or, în această privință, trebuie arătat că M s.r.o. nu este *a priori* obligată la plata TVA-ului, ci, în orice caz, numai atunci când a fost desemnată ca persoană obligată la plata taxei; această desemnare este efectuată în factură.
- 37 În cazul în care argumentația recurenteii (care, astfel cum s-a amintit, nu a fost încă examinată pe fond) ar fi întemeiată, mențiunile care figurează pe factură ar putea conduce la o identificare efectivă, în temeiul dreptului ceh, a destinatarului ca persoană obligată la plata taxei. Aceasta ar avea ca efect, în temeiul articolului 219a punctul 2 din directiva menționată, ca emiterea facturii să trebuiască apreciată în raport cu dreptul austriac, tocmai pentru că destinatarul a fost desemnat în mod valabil drept persoană obligată la plata taxei. Or, în dreptul austriac, simpla referire la o operațiune triunghiulară nu ar însemna desemnarea validă a destinatarului ca persoană obligată la plata taxei, astfel încât ar trebui aplicat dreptul ceh.
- 38 Pentru a ieși din acest impas logic, dreptul aplicabil facturării ar putea fi determinat în funcție de cel aplicabil anterior facturării (independent de aceasta). În aceste condiții, facturarea ar fi reglementată de dreptul ceh. Potrivit susținerii recurenteii, în temeiul dreptului ceh ar exista o desemnare valabilă a M s.r.o. ca

persoană obligată la plata taxei. Acest lucru ar putea avea, la rândul său, drept consecință faptul că, astfel, achiziția intracomunitară prezumtivă se consideră supusă TVA-ului în Austria.

- 39 O problemă de drept similară este tratată în Regulamentul (CE) nr. 593/2008 al Parlamentului European și al Consiliului din 17 iunie 2008 privind legea aplicabilă obligațiilor contractuale (Roma I). Potrivit articolului 3 alineatul (5) din acest regulament, existența și valabilitatea consimțământului părților cu privire la alegerea legii aplicabile se determină în conformitate cu dispozițiile articolelor 10, 11 și 13. Potrivit articolului 10 alineatul (1) din acest regulament, existența și validitatea contractului sau a oricărei clauze contractuale sunt determinate de legea care l-ar reglementa în temeiul acestui regulament, dacă contractul sau clauza respectivă ar fi valabile.
- 40 Chiar dacă acest regulament – astfel cum reiese deja din articolul 1 alineatul (1) din acesta – „nu se aplică, în special, în materie fiscală, vamală sau administrativă”, principiul acestei reglementări ar putea fi, în orice caz, aplicat prin analogie la problema de drept supusă aprecierii în speță. Dacă se pornește de la premisa validității desemnării societății M s.r.o. drept persoană obligată la plata taxei (tocmai cea pe care se întemeiază recurenta), conform articolului 219a punctul 2 din Directiva TVA, facturarea ar trebui apreciată în raport cu dreptul austriac. În temeiul (numai; a se vedea însă prima întrebare) dreptului austriac, mențiunea din factură nu este conformă cu condițiile de desemnare a M s.r.o. ca persoană obligată la plata taxei. Acest lucru ar putea conduce la concluzia că achiziția intracomunitară prezumtivă nu este considerată supusă TVA-ului în Austria.