

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 C-660/2016 Achim Kollroß și C-661/2016 Erich Wirtl – Deducerea TVA plătită la un avans când furnizorul fraudează cumpărătorul și nu mai livrează marfa achitată în avans.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

31 mai 2018

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Furnizare de bunuri – Articolul 65 – Articolul 167 – Plată în avans pentru achiziționarea unui bun neurmată de livrarea acestuia din urmă – Condamnare penală a reprezentanților legali ai furnizorului pentru înșelăciune – Insolvabilitatea furnizorului – Deducerea taxei achitate în amonte – Condiții – Articolele 185 și 186 – Regularizare de către autoritatea fiscală națională – Condiții”

În cauzele conexate C-660/16 și C-661/16,

având ca obiect două cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin deciziile din 21 septembrie 2016, primite de Curte la 21 decembrie 2016, în procedurile

Finanzamt Dachau

împotriva

Achim Kollroß (C-660/16),

și

Finanzamt Göppingen

împotriva

Erich Wirtl (C-661/16),

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domni 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 Kollroß, de F. Russ, Steuerberater;

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 german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 30 ianuarie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolelor 63, 65, 167, 185 și 186 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).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între domnul Achim Kollroß, pe de o parte, și Finanzamt Dachau (Administrația Fiscală din Dachau, Germania), pe de altă parte, și domnul Erich Wirtl, pe de o parte, și Finanzamt Göppingen (Administrația Fiscală din Göppingen, Germania), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestor administrații de a acorda acestor particulari deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte și aferente avansurilor plătite pentru livrarea unor centrale termice de cogenerare care, în cele din urmă, nu au fost livrate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 63 din Directiva 2006/112 prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

4 Articolul 65 din această directivă prevede:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA devine exigibilă la încasarea plății și la suma încasată.”

5 Potrivit articolului 90 alineatul (1) din directiva menționată:

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.”

6 Articolul 167 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

7 Articolul 168 din Directiva 2006/112 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 o plăti, următoarele sume:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

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

[...]"

8 Articolul 178 din această directivă este formulat după cum urmează:

„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 dispozițiile titlului XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[...]"

9 Articolul 184 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

10 Articolul 185 din aceeași directivă prevede:

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

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eşantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

11 Articolul 186 din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

Dreptul german

12 Articolul 13, intitulat „Exigibilitatea taxei aferente intrărilor”, din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiile principale (denumită în continuare „UStG”), prevede la alineatul (1):

„Taxa devine exigibilă

1. pentru livrări sau alte prestații,

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) la calcularea taxei conform remunerațiilor convenite [articolul 16 alineatul (1) prima teză] odată cu expirarea termenului de declarare în care au fost executate prestațiile. Această dispoziție se aplică și prestațiilor parțiale. [...] Dacă remunerația sau o parte a acesteia se încasează înainte de executarea prestației sau a prestației parțiale, taxa aferentă devine exigibilă odată cu expirarea termenului de declarare în care s-a încasat remunerația sau remunerația parțială.

[...]"

13 Articolul 14c din UStG, intitulat „Menționarea eronată sau nejustificată a taxei”, prevede:

„(1) Dacă, într-o factură aferentă unei livrări sau unei alte prestații, profesionistul a menționat separat un quantum al taxei superior celui datorat pentru operațiune în temeiul prezentei legi (menționare eronată a taxei), acesta este obligat, de asemenea, la plata valorii excedentare. Dacă acesta rectifică quantumul taxei în raport cu beneficiarul prestației, articolul 17 alineatul (1) se aplică prin analogie.

[...]

(2) Orice persoană care, într-o factură, menționează separat un quantum al taxei, deși nu este abilitată în acest sens (menționare nejustificată a taxei) este obligată la plata valorii menționate. Situația este aceeași în cazul în care o persoană efectuează un decont astfel cum ar fi procedat un profesionist care furnizează o prestație și menționează separat un quantum al taxei, deși nu este un profesionist sau nu efectuează o livrare sau o altă prestație. Quantumul taxei datorat în temeiul primei și al celei de a doua teze poate fi rectificat în măsura în care aceasta nu afectează veniturile fiscale. O regularizare afectează veniturile fiscale numai dacă beneficiarul facturii nu efectuează o deducere a taxei aferente intrărilor sau dacă taxa aferentă intrărilor dedusă a fost rambursată autorității fiscale. Regularizarea quantumului taxei datorat trebuie să fie solicitată, separat și în scris, autorității fiscale și efectuată, după aprobarea de către aceasta din urmă, în cazul unei aplicări prin analogie a articolului 17 alineatul 1, pentru perioada impozabilă în cursul căreia condițiile celei de a patra fraze au fost îndeplinite.”

14 Sub titlul „Deducerea taxei aferente intrărilor”, articolul 15 din această lege prevede la alineatul (1):

„Profesionistul are dreptul de a deduce următoarele taxe aferente intrărilor:

1. taxa datorată legal pentru livrări și alte prestări care au fost efectuate în favoarea acestuia de un alt profesionist. Exercitarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către profesionist a unei facturi emise conform articolelor 14 și 14a. În măsura în care valoarea taxei indicată separat se referă la o plată anterioară efectuării acestor operațiuni, aceasta este deductibilă de la emiterea facturii și realizarea plății.

[...]"

15 Articolul 17 din legea menționată are următorul cuprins:

„(1) În cazul modificării bazei de impozitare pentru o operațiune impozabilă în sensul articolului 1 alineatul (1) punctul 1, profesionistul care a realizat această operațiune trebuie să regularizeze valoarea impozitului datorat în mod corespunzător. De asemenea, profesionistul care este beneficiarul acestei

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

operațiuni trebuie să regularizeze valoarea taxei achitate în amonte pe care are dreptul să o deducă pentru aceasta. [...]

(2) Alineatul (1) se aplică *mutatis mutandis* dacă:

1. remunerația convenită pentru o livrare impozabilă, o altă prestație sau o achiziție intracomunitară de bunuri impozabilă nu mai poate fi recuperată. Dacă remunerația va fi încasată ulterior, valoarea taxei și deducerea trebuie din nou regularizate;
2. se plătește o remunerație pentru o livrare convenită sau pentru o altă prestație, iar livrarea nu s-a efectuat sau prestația nu s-a executat;

[...]"

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-660/16

16 La 10 aprilie 2010, domnul Kollroß a comandat livrarea unei centrale termice de cogenerare de la G-GmbH (denumită în continuare „GA”). GA a confirmat comanda la 12 aprilie 2010 și a emis, pentru obiectul livrării, o factură pentru un avans în cuantum de 30 000 de euro în care a menționat separat cuantumul TVA-ului datorat, și anume 5 700 de euro. Domnul Kollroß a declarat concomitent, în vederea înmatriculării, o activitate profesională de producere a energiei alternative și a vărsat către GA avansul solicitat la 19 aprilie 2010. La 15 iulie 2010, GA a emis o a doua factură de avans în care s-a făcut referire la plata din 19 aprilie 2010. Termenul de livrare nu fusese încă stabilit.

17 Instalația nu a fost livrată. S-a deschis o procedură de insolvență față de GA, apoi închisă pentru lipsa activelor. Persoanele care au acționat pentru întreprinderea GA au fost condamnate penal, cu privire la 88 de capete de acuzare, pentru înșelăciune comercială și pentru asociere în vederea săvârșirii unor fraude, precum și pentru bancrută frauduloasă săvârșită cu intenție în detrimentul cumpărătorilor centralelor termice de cogenerare. În schimb, nu reiese din decizia de trimitere că s-ar fi săvârșit și evaziune fiscală.

18 Domnul Kollroß a invocat, pentru exercițiul fiscal 2010, dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor corespunzător avansului pe care îl plătitise. Administrația fiscală din Dechau i-a refuzat dreptul la această deducere, decizie împotriva căreia domnul Kollroß a formulat o contestație care a fost respinsă, apoi o acțiune la Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München, Germania).

19 Instanța a admis această acțiune. Hotărârea pronunțată în primă instanță a făcut obiectul unui recurs cu care a fost sesizată Camera a cincea a instanței de trimitere, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania).

20 Această instanță este de părere că domnul Kollroß îndeplinește condițiile generale care sunt enunțate la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 în vederea solicitării deducerii TVA-ului aferent intrărilor corespunzător unui avans.

21 Mai precis, instanța menționată se referă la punctul 39 din Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), din care ar reieși că exigibilitatea taxei, în sensul articolului 65 din

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

Directiva 2006/112, presupune că realizarea faptului generator – și, prin urmare, executarea prestației – nu este incertă.

22 Instanța de trimitere se întreabă din ce perspectivă trebuie să aprecieze această condiție. Potrivit acestei instanțe, o abordare pur obiectivă, independentă de punctul de vedere al subiectului care plătește avansul, ar constitui o responsabilitate prea mare pentru un comerciant.

23 În plus, instanța de trimitere se întreabă dacă, din motive legate de dreptul Uniunii, celelalte împrejurări în care domnul Kollroß a efectuat o plată în avans se opun deducerii sau duc la nașterea, dacă este cazul, a unei obligații de regularizare. Această instanță ridică între altele problema aplicabilității Hotărârii din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), în ceea ce privește deductibilitatea și obligația de regularizare sub regimul Directivei 2006/112.

24 În această privință, instanța menționată arată că a interpretat deja decizia Curții în mod restrictiv, în sensul că regularizarea ar presupune în ambele cazuri restituirea avansului. Astfel, Curtea ar fi statuat, în special la punctele 52 și 58 din hotărârea menționată, că taxa datorată ar trebui să fie regularizată de beneficiarul avansului numai în cazul în care intervine o asemenea restituire. Aceiași instanță consideră, prin urmare, că persoana impozabilă care a plătit avansul nu ar trebui să regularizeze deducerea decât în caz de restituire a avansului.

25 În ceea ce privește obligația de restituire a taxei care incumbă autorităților fiscale atunci când nu este posibilă recuperarea acesteia de la beneficiarul avansului, instanța de trimitere consideră că este posibil să se transpună în cauza cu care a fost sesizată principiul care se desprinde din Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167). Astfel, o persoană impozabilă precum domnul Kollroß ar putea solicita restituirea TVA-ului pentru partea din această taxă care poartă asupra avansului plătit, având în vedere că restituirea taxei de către beneficiarul avansului ar putea fi considerată ca fiind imposibilă sau excesiv de dificilă.

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

„1) Cerințele privind certitudinea executării unei prestații, care este condiția pentru deducerea TVA-ului aferent unei plăți în avans, în temeiul Hotărârii din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), [...] trebuie determinate în mod pur obiectiv sau trebuie determinate din punctul de vedere al persoanei impozabile care plătește în avans, pe baza împrejurărilor pe care aceasta putea să le cunoască?

2) Luând în considerare faptul că, potrivit articolului 167 din Directiva [2006/112], dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă, precum și competențele de reglementare care revin statelor membre în temeiul articolului 185 alineatul (2) al doilea paragraf și al articolului 186 din această directivă, sunt acestea din urmă abilitate să condiționeze atât regularizarea taxei, cât și regularizarea deducerii de restituirea avansului plătit?

3) Administrația Fiscală competentă în privința persoanei impozabile care a plătit avansul trebuie să restituie acesteia taxa atunci când aceasta din urmă nu poate obține restituirea avansului de la beneficiarul acestui avans? În cazul unui răspuns afirmativ, această restituire trebuie să se realizeze în cadrul procedurii de stabilire a obligației fiscale sau este suficientă în acest sens o procedură în echitate distinctă?”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

Cauza C-661/16

27 În vederea exercitării unei activități profesionale de producere a electricității, domnul Wirtl a comandat la 3 august 2010 de la Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (denumită în continuare „GB”) o centrală termică de cogenerare la prețul de 30 000 de euro plus 5 700 de euro cu titlu de TVA, a cărei livrare a fost preconizată la 14 săptămâni după primirea acestor sume. Domnul Wirtl a plătit, printr-un virament bancar din 27 august 2010, avansul de 35 700 de euro care a fost solicitat la 6 august 2010 și a primit de la GB o factură privind livrarea unei centrale termice de cogenerare datată 28 august 2010.

28 La 25 octombrie 2010, domnul Wirtl a depus o declarație provizorie privind TVA-ul pentru luna august 2010 prin care a solicitat deducerea a 5 700 de euro ca urmare a achiziționării acestei centrale termice de cogenerare. De asemenea, a indicat Administrației Fiscale din Göppingen că intenționa să închirieze acest bun către GB.

29 Centrala termică de cogenerare menționată nu a fost însă livrată niciodată. O procedură de insolvență a fost deschisă împotriva GB în cursul anului 2011 și unsprezece inculpați care au lucrat în cadrul grupului GB au fost condamnați penal, cu privire la 88 de capete de acuzare, pentru înșelăciune comercială și pentru asociere în vederea săvârșirii unei fraude.

30 Administrația Fiscală din Göppingen a respins declarația anuală privind TVA-ul pentru anul fiscal 2010 prin care domnul Wirtl a dedus 5 700 de euro cu titlu de taxă achitată în amonte în contextul plății în avans a centralei termice de cogenerare vândute de GB.

31 Contestația formulată de domnul Wirtl împotriva acestei decizii a fost respinsă, dar Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Wurtemberg, Germania) a admis acțiunea împotriva acestei decizii de respingere prin hotărârea din 19 septembrie 2014.

32 Camera a unsprezecea a instanței de trimitere, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală), sesizată cu recurs împotriva acestei hotărâri, apreciază că criteriul legat de caracterul cert al realizării faptului generator trebuie să fie interpretat în mod obiectiv. Astfel, exigibilitatea taxei datorate de beneficiarul avansului față de bugetul de stat nu poate depinde, în principiu, de ceea ce debitorul avansului știa sau nu putea ignora.

33 Referitor la tratamentul unui TVA facturat nejustificat din cauza lipsei unei operațiuni impozabile, din Directiva 2006/112 ar reieși că cei doi operatori implicați nu ar trebui în mod necesar să fie tratați identic. Pe de o parte, emitentul unei facturi ar fi persoana obligată la plata TVA-ului menționat pe această factură chiar și în lipsa unei operațiuni impozabile, în conformitate cu articolul 203 din această directivă, transpus în dreptul național prin articolul 14c din UStG, în cazul în care – precum în speță – livrarea nu a fost în cele din urmă efectuată. Pe de altă parte, exercitarea dreptului de deducere al destinatarului unei facturi ar fi limitat numai la taxele care corespund unei operațiuni supuse TVA-ului, conform articolelor 63 și 167 din directiva menționată. Prin urmare, cumpărătorul nu poate deduce taxa aferentă avansului, indiferent dacă acest avans nu i-a fost restituit de furnizor.

34 În sfârșit, instanța de trimitere se îndoiește, în plus, că statul membru în cauză ar fi abilitat, în temeiul articolului 186 din Directiva 2006/112, să condiționeze corectarea deducerii de restituire în cazul în care livrarea nu a fost în cele din urmă efectuată.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

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

„1) În temeiul punctului 39 prima teză din Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), deducerea taxei aferente intrărilor corespunzătoare unei plăți în avans nu se aplică atunci când realizarea faptului generator este incertă la momentul la care se plătește avansul. Acest aspect trebuie apreciat având în vedere situația de fapt obiectivă sau punctul de vedere obiectivizat al persoanei impozabile care plătește avansul?

2) Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, dispozitiv și punctul 58), trebuie interpretată în sensul că, potrivit dreptului Uniunii, regularizarea deducerii realizate de persoana impozabilă în temeiul unei facturi pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri nu este condiționată de restituirea avansului plătit, în cazul în care livrarea nu este efectuată în final?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea precedentă, articolul 186 din Directiva [2006/112] [...], care permite statelor membre să stabilească normele de aplicare a regularizării prevăzute la articolul 185 din această directivă, abilitează un stat membru, și anume Republica Federală Germania, să prevadă în legislația sa națională că doar prin restituirea avansului poate avea loc o diminuare a bazei de impozitare și, în consecință, că TVA-ul datorat în aval și deducerea TVA-ului aferent intrărilor se regularizează concomitent și potrivit aceluiași condiții?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la primele întrebări adresate în cauzele C-660/16 și C-661/16

36 Prin intermediul primelor întrebări adresate în cauzele C-660/16 și C-661/16, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 65 și 167 din Directiva 2006/112 privind condițiile de deducere a TVA-ului aferent plății unui avans trebuie să fie interpretate într-un mod pur obiectiv sau în funcție de informațiile de care persoana impozabilă care a plătit avansul avea sau trebuia să aibă cunoștință, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, în care livrarea bunurilor respective nu a fost efectuată din cauza faptelor care au condus la condamnarea pentru înșelăciune a persoanelor care lucrau pentru furnizori.

37 Este necesar să se amintească faptul că, potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă.

38 În temeiul articolului 63 din această directivă, intervine faptul generator al TVA-ului și acesta devine exigibil în momentul în care este efectuată livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

39 Totuși, articolul 65 din Directiva 2006/112 prevede, cu titlu derogatoriu, că, în cazul în care plata avansului nu este făcută înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată. Ca excepție de la regula amintită la punctul precedent, această dispoziție trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punctul 45).

40 Astfel, pentru ca TVA-ul să poată deveni exigibil în asemenea împrejurări, este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, și anume livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare, în special ca, la momentul plății avansului, bunurile sau serviciile să fie

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

determinate cu precizie (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punctul 48).

41 Pe cale de consecință, articolul 65 din Directiva 2006/112 nu ar fi aplicabil în cazul în care realizarea livrării sau a prestației este incertă la momentul plății avansului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 39).

42 Rezultă că, în vederea aprecierii elementului de certitudine în ceea ce privește realizarea livrării sau a prestației, care condiționează exigibilitatea TVA-ului aferent avansului și nașterea corelativă a dreptului de deducere, trebuie luat în considerare momentul plății acestui avans.

43 În speță, reiese din cele două decizii de trimitere că, la momentul la care domnii Kollroß și Wirtl au plătit avansurile respective, bunurile care trebuiau să facă obiectul unei livrări erau clar determinate. În special, caracteristicile și prețul acestor bunuri fuseseră stabilite în mod clar.

44 Astfel, dreptul de deducere a TVA-ului aferent plății unui avans, în situații precum cele în discuție în litigiile principale, nu-i poate fi refuzat potențialului cumpărător atunci când acest avans a fost plătit și încasat, iar la momentul plății, toate elementele pertinente ale viitoarei livrări puteau fi considerate ca fiind cunoscute de respectivul cumpărător și această livrare apărea astfel ca fiind certă.

45 În acest sens și contrar susținerilor guvernului german, împrejurarea că data livrării bunului nu este cunoscută cu precizie la momentul plății avansului nu permite să se concluzioneze că elementele pertinente ale faptului generator, și anume ale viitoarei livrări, nu sunt cunoscute. În plus, lipsa acestei precizări nu este de natură, prin ea însăși, să pună în discuție certitudinea acestei livrări.

46 Aceste precizări fiind făcute, trebuie examinată problema eventualei existențe, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, a unui element de incertitudine de natură să excludă aplicarea articolului 65 din Directiva 2006/112. În acest scop, potrivit deciziilor de trimitere, bunurile în discuție nu au fost livrate nu din cauza fraudelor fiscale, ci a faptelor comise de persoanele care lucrau pentru furnizorii acestor bunuri, care au fost condamnate pentru înșelăciune comercială săvârșită în grup organizat. Or, reiese din deciziile de trimitere că aceste fapte au fost cunoscute ulterior datei plăților în avans care constituie temeiul cererilor de deducere în discuție în cauzele principale. Revine însă instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă aceasta este într-adevăr situația.

47 În acest sens, este necesar să se amintească faptul că, în cazul în care avansurile sunt încasate înainte de realizarea livrării sau a prestației, încasarea acestor avansuri determină exigibilitatea taxei, întrucât cocontractanții își declară astfel intenția de a suporta anticipat toate consecințele financiare legate de realizarea acestei livrări sau prestații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punctul 49).

48 În aceste condiții, în cazul în care, la momentul încasării unui avans, condițiile legate de exigibilitatea TVA-ului, astfel cum au fost amintite la punctele 42 și 43 din prezenta hotărâre, sunt îndeplinite, dreptul de deducere ia naștere și persoana impozabilă care a plătit acest avans este îndreptățită să exercite dreptul menționat la acest moment, fără a trebui să se țină cont de alte elemente de fapt, cunoscute ulterior, care ar face incertă realizarea livrării sau a prestației în cauză.

49 În schimb, beneficiul acestui drept trebuie refuzat acestei persoane impozabile de către autoritățile și instanțele naționale dacă s-a stabilit, în raport cu elementele obiective, că, la momentul

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

plății avansului, aceasta știa sau nu putea în mod rezonabil să ignore că această livrare sau prestație era susceptibilă să nu se realizeze.

50 Astfel, nu se poate considera că o asemenea persoană impozabilă are intenția, în calitatea sa de cocontractant, de a suporta consecințele financiare legate de realizarea viitoare a livrării sau a prestației în cauză, în cazul în care știe sau nu poate ignora în mod rezonabil că această realizare este incertă.

51 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la primele întrebări adresate în cauzele C-660/16 și C-661/16 că articolele 65 și 167 din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, dreptul de deducere a TVA-ului aferent plății unui avans nu poate fi refuzat potențialului cumpărător al bunurilor respective atunci când acest avans a fost plătit și încasat și, la momentul acestei plăți, toate elementele pertinente ale viitoarei livrări puteau fi considerate ca fiind cunoscute de cumpărător, iar livrarea acestor bunuri apărea astfel ca fiind certă. Un asemenea drept va putea fi însă refuzat respectivului cumpărător dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că, la momentul plății avansului, acesta știa sau nu putea în mod rezonabil să ignore că această livrare era incertă.

Cu privire la a doua întrebare adresată în cauza C-660/16 și la a doua și la a treia întrebare adresate în cauza C-661/16

52 Prin intermediul celei de a doua întrebări adresate în cauza C-660/16, precum și al celei de a doua și al celei de a treia întrebări adresate în cauza C-661/16, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 185 și 186 din Directiva 2006/112 se opun legislațiilor sau practicilor naționale care condiționează regularizarea deducerii TVA-ului aferent plății unui avans în vederea livrării unui bun de rambursarea acestui avans de către furnizor.

53 Articolele 184-186 din Directiva 2006/112 prevăd condițiile în care administrația fiscală națională poate solicita unei persoane impozabile o regularizare.

54 În ceea ce privește incidența eventuală, asupra deducerii TVA-ului operată de o persoană impozabilă, a unor evenimente survenite ulterior acestei deduceri, reiese din jurisprudența Curții că utilizarea care este dată bunurilor sau serviciilor sau care este avută în vedere pentru acestea determină întinderea deducerii inițiale la care are dreptul persoana impozabilă, precum și întinderea eventualelor regularizări în cursul perioadelor următoare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 29 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 49).

55 Astfel, mecanismul regularizării prevăzut la articolele 184-186 din Directiva 2006/112 face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de această directivă. Acesta urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei asemenea taxe. Acest mecanism are astfel ca obiectiv să stabilească o relație strânsă și directă între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză pentru operațiuni cărora li se aplică taxa în aval (Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctele 30 și 31, precum și Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 50).

56 În ceea ce privește nașterea unei obligații de regularizare a deducerii TVA-ului efectuate pentru taxa achitată în amonte, articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 instituie principiul potrivit

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

căruia o astfel de regularizare trebuie efectuată în special atunci când modificările factorilor utilizați la stabilirea acestei sume de dedus au apărut după întocmirea declarației privind TVA-ul (Hotărârea din 4 octombrie 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punctul 26, și Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 32).

57 În speță și astfel cum s-a precizat deja la punctul 46 din prezenta hotărâre, bunurile în discuție în litigiile principale nu au fost livrate, iar momentul la care a devenit evident că livrarea nu se va realiza este ulterior datei plății avansurilor, precum și a declarațiilor subsecvente privind TVA-ul.

58 În această privință, la punctul 52 din Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), Curtea a statuat că, într-o situație precum cea în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, în care era cert că livrarea bunurilor pentru care cumpărătorul a plătit un avans nu se va realiza, trebuie să se considere că o modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus menționate a apărut după întocmirea declarației privind TVA-ul, în sensul articolului 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Într-o asemenea situație, administrația fiscală poate solicita, așadar, regularizarea TVA-ului dedus de persoana impozabilă.

59 Cu toate acestea, anumite împrejurări diferențiază cauzele principale de cauza în care s-a pronunțat hotărârea respectivă.

60 Pe de o parte, astfel cum subliniază în mod întemeiat Comisia Europeană, în cauzele principale cumpărătorii realizaseră deja venituri din bunurile pentru care plățiseră avansurile chiar înainte de livrarea efectivă a acestora. Astfel, reiese din deciziile de trimitere că cumpărătorii închiriaseră bunurile în cauză și percepuseră chirii cu acest titlu. Prin urmare, aceste bunuri, pentru care TVA-ul s-a achitat în amonte, au fost utilizate efectiv, într-o anumită măsură, pentru operațiuni impozitate în aval.

61 Pe de altă parte, cele două cauze principale se caracterizează prin faptul că livrările bunurilor comandate de cumpărători nu au putut fi realizate din cauza unor fapte de înșelăciune comercială săvârșite în grup infracțional organizat în care au fost implicați reprezentanții furnizorilor, care au condus la deschiderea unor proceduri de insolvență împotriva acestora din urmă, una dintre acestea fiind închisă pentru lipsa activelor.

62 Prin urmare, prezentele cauze nu privesc, contrar cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), cazuri de fraudă privind TVA-ul. În acest context, se consideră că este stabilit, de către instanța de trimitere, faptul că TVA-ul aferent avansurilor în discuție în litigiile principale a fost vărsat de furnizori la bugetul de stat. În plus, în măsura în care acești furnizori, ținând cont de starea lor de insolvență, nu vor restitui avansurile în cauză, TVA-ul datorat de aceștia la bugetul de stat, în temeiul încasării acestor avansuri, nu va trebui regularizat prin aplicarea dispozițiilor coroborate ale articolelor 65, 90 și 123 din Directiva 2006/112. Rezultă că, în împrejurări precum cele din cauzele principale, exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de către cumpărători în temeiul aceluiași avansuri nu presupune, pentru bugetul de stat, niciun risc de pierdere a unor venituri fiscale.

63 Desigur, Curtea a statuat, de asemenea, la punctul 57 din Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), că împrejurarea că TVA-ul datorat de furnizor nu ar fi el însuși regularizat nu are, în principiu, incidență asupra dreptului administrației fiscale de a obține restituirea TVA-ului dedus de cumpărătorul bunurilor ca urmare a plății avansului care corespunde unei asemenea livrări.

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

64 Cu toate acestea, este necesar să se observe că, în caz de regularizare a dreptului de deducere în situația în care avansul nu a fost restituit, respectarea principiului neutralității fiscale este asigurată de posibilitatea cumpărătorului, pe care statele membre trebuie să o prevadă în legislațiile lor, de a obține de la furnizorul său restituirea avansului plătit pentru livrarea bunurilor care nu a fost efectuată în final (a se vedea prin analogie Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 48, și Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 55).

65 Or, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, având în vedere starea de insolvabilitate a furnizorilor, ar fi excesiv de dificil sau chiar imposibil pentru cumpărători să obțină restituirea avansurilor pe care le-au plătit cu bună-credință în vederea livrării bunurilor comandate.

66 De altfel, cu privire la cazurile de TVA facturat fără a fi datorat din cauza lipsei unei operațiuni impozabile, Curtea a statuat că, desigur, principiile neutralității și efectivității nu se opun, în principiu, unei legislații naționale potrivit căreia numai furnizorul poate solicita autorităților fiscale competente restituirea sumelor pe care le-a plătit acestora din eroare cu titlu de TVA, fiind în sarcina cumpărătorului bunurilor exercitarea unei acțiuni împotriva furnizorului pentru a obține, la rândul său, restituirea acestuia din urmă. Totuși, Curtea a statuat de asemenea că, dacă o asemenea acțiune devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în caz de insolvabilitate a furnizorului, principiile menționate pot impune ca cumpărătorul să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorităților fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctele 39, 41 și 42).

67 Aceste considerații sunt de natură să se aplice, *mutatis mutandis*, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale. Astfel, dacă ar trebui să fie constrânși să regularizeze deducerile efectuate cu titlu de TVA plătit pentru avansurile pe care le-au achitat și care nu vor fi restituite de furnizori, cumpărătorii ar deține, în conformitate cu considerațiile care figurează la punctul precedent, o creanță împotriva autorităților fiscale în quantum identic cu cel recuperat de acestea în cadrul regularizării.

68 Or, ar fi vădit nerezonabil să se impună cumpărătorilor respectivi să regularizeze aceste deduceri, apoi să intenteze o acțiune împotriva autorităților fiscale pentru obținerea restituirii TVA-ului plătit în temeiul avansurilor în discuție.

69 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare adresată în cauza C-660/16, precum și la a doua și la a treia întrebare adresate în cauza C-661/16 că articolele 185 și 186 din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, unei legislații sau unei practici naționale care are ca efect condiționarea regularizării TVA-ului aferent plății unui avans în vederea livrării unui bun de restituirea acestui avans de către furnizor.

Cu privire la a treia întrebare în cauza C-660/16

70 Ținând seama de răspunsurile date la întrebările precedente, nu mai este necesar să se răspundă la a treia întrebare adresată în cauza C-660/16.

Cu privire la cheltuielile de judecată

71 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

1) Articolele 65 și 167 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente plății unui avans nu poate fi refuzat potențialului cumpărător al bunurilor respective atunci când acest avans a fost plătit și încasat și, la momentul acestei plăți, toate elementele pertinente ale viitoarei livrări puteau fi considerate ca fiind cunoscute de cumpărător, iar livrarea acestor bunuri apărea astfel ca fiind certă. Un asemenea drept va putea fi însă refuzat respectivului cumpărător dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că, la momentul plății avansului, acesta știa sau nu putea în mod rezonabil să ignore că această livrare era incertă.

2) Articolele 185 și 186 din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, unei legislații sau unei practici naționale care are ca efect condiționarea regularizării taxei pe valoarea adăugată aferente plății unui avans în vederea livrării unui bun de restituirea acestui avans de către furnizor.

Semnături