

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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-9 din 2020, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136. Deducerea și colectarea TVA în cazul sistemului de TVA la încasare.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

10 februarie 2022

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 66 primul paragraf litera (b) – Exigibilitatea TVA-ului – Încasarea prețului – Articolul 167 – Nașterea și întinderea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Articolul 167a – Derogare – Contabilitate de casă – Închirierea și subînchirierea unui imobil afectat unei exploatare industriale sau comerciale”

În cauza C-9/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg, Germania), prin decizia din 10 decembrie 2019, primită de Curte la 10 ianuarie 2020, în procedura

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

împotriva

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul C. Lycourgos, președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea, și domnii I. Jarukaitis (raportor) și M. Ilešič, judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, de M. Gerber, Steuerberater;
- pentru guvernul german, inițial de J. Möller și S. Eisenberg, ulterior de J. Möller, în calitate de agenți;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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 suedez, de O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder și R. Shabsavan Eriksson, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, inițial de R. Pethke și N. Gossement, ulterior de R. Pethke, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 9 septembrie 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 167 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (denumită în continuare „Kollaustraße”), pe de o parte, și Finanzamt Hamburg-Oberalster (Administrația Fiscală din Hamburg-Oberalster, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu stabilirea momentului în care ia naștere dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (24) al Directivei TVA are următorul cuprins:

„Conceptele de fapt generator și exigibilitate a TVA este necesar să fie armonizate în cazul în care introducerea sistemului comun privind TVA și orice modificare ulterioară a acestuia produc efecte în același timp în toate statele membre.”

4 Considerentul (4) al Directivei 2010/45 are următorul cuprins:

„Pentru a sprijini întreprinderile mici și mijlocii care întâmpină dificultăți în a plăti TVA autorităților competente înainte de a fi încasat plățile de la clienți, statele membre ar trebui să aibă posibilitatea de a permite contabilizarea TVA în cadrul unui sistem de contabilitate de casă, care permite furnizorului să plătească TVA autorității competente în momentul încasării plății pentru o livrare/prestare și care îi determină dreptul de deducere în momentul achitării livrării/prestării în cauză. Acest lucru ar trebui să permită statelor membre să introducă un sistem opțional de contabilitate de casă care să nu aibă un efect negativ asupra fluxului de numerar legat de încasările din TVA.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

5 Titlul VI din Directiva TVA, intitulat „Fapt generator și exigibilitatea TVA”, cuprinde patru capitole. În capitolul 2 din acest titlu, intitulat „Livrarea de bunuri și prestarea de servicii”, articolul 63 din această directivă prevede:

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

6 Articolul 66 din directiva menționată precizează:

„Prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, statele membre pot prevedea ca TVA să devină exigibilă, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din următoarele date:

[...]

(b) cel târziu la data încasării plății;

[...]”

7 Titlul X din Directiva TVA, intitulat „Deduceri”, cuprinde cinci capitole. În capitolul 1 din acest titlu, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, figurează, printre altele, articolele 167, 167a și 168 din această directivă.

8 Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

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

9 Potrivit articolului 167a din această directivă:

„Statele membre pot prevedea, în cadrul unui sistem opțional, ca dreptul de deducere al unei persoane impozabile a cărei TVA devine exigibilă numai în conformitate cu articolul 66 litera (b) să fie amânat până în momentul în care TVA pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului său.

[...]”

10 Articolul 168 din directiva menționată precizează:

„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;

[...]"

11 Capitolul 4 din titlul X din Directiva TVA, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, cuprinde, printre altele, articolele 178 și 179 din această directivă.

12 Articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prevede:

„Pentru a-și exercita dreptul 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 titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6.”

13 Potrivit articolului 179 din această directivă:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

[...]"

14 Titlul XI din directiva menționată, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, cuprinde opt capitole, printre care capitolul 3, intitulat „Facturare”. În secțiunea 4 din acest capitol, intitulată „Conținutul facturilor”, articolul 226 din aceeași directivă precizează:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri [de] TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(7a) atunci când TVA devine exigibilă în momentul încasării plății, în conformitate cu articolul 66 litera (b) și dreptul de deducere apare în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, mențiunea «contabilitate de casă»;

[...]"

Dreptul german

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

15 Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG”), prevede la articolul 13, intitulat „Exigibilitatea taxei”:

„(1) Taxa devine exigibilă:

1. pentru livrări și alte prestații:

(a) în cazul calculării taxei în funcție de plățile convenite [articolul 16 alineatul (1) prima teză], la expirarea perioadei contabile în care au fost executate prestațiile. Acest lucru se aplică și prestațiilor parțiale. Există prestații parțiale atunci când, pentru anumite componente ale unei prestații comerciale divizibile, plata se stabilește în mod separat. Dacă plata sau o parte din aceasta este încasată înainte de executarea prestației sau a prestației parțiale, taxa devine exigibilă la expirarea perioadei contabile în care a fost încasată plata sau plata parțială;

(b) în cazul calculării taxei în funcție de plățile încasate (articolul 20), la expirarea perioadei contabile în care au fost încasate plățile;

[...]”

16 Articolul 15 din această lege, intitulat „Deducerea taxei achitate în amonte”, prevede:

„(1) Întreprinzătorul poate deduce următoarele valori aferente taxei achitate în amonte:

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

[...]”

17 Articolul 16 din legea menționată, intitulat „Calculul taxei, perioada de impunere și impozitarea individuală”, prevede:

„(1) În măsura în care dispozițiile articolului 20 nu sunt aplicabile, taxa se calculează pentru plățile convenite. Perioada de impunere este anul calendaristic. [...]

(2) Din taxa calculată în conformitate cu alineatul (1) se scad valorile taxei deductibile achitate în amonte în temeiul articolului 15, aferente perioadei de impunere.”

18 Articolul 20 din UStG, intitulat „Calcularea taxei în funcție de remunerațiile încasate”, precizează:

„La cerere, administrația fiscală poate autoriza un întreprinzător

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

1. a cărei cifră de afaceri totală [articolul 19 alineatul (3)] nu a depășit în anul calendaristic precedent 500 000 de euro sau
 2. care, în conformitate cu articolul 148 din Abgabenordnung (Codul fiscal), este scutit de obligația de a ține o evidență contabilă și de a întocmi periodic situații financiare pe baza inventarelor anuale sau
 3. în măsura în care efectuează operațiuni în temeiul unei activități exercitate în calitate de membru al unei profesii liberale, în sensul articolului 18 alineatul (1) punctul 1 din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit),
- să calculeze taxa nu în funcție de remunerațiile convenite [articolul 16 alineatul (1) prima teză], ci în funcție de remunerațiile încasate.

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 19 Kollaustraße, o societate civilă, a dat spre închiriere un teren cu destinație industrială și comercială a cărei locatară era ea însăși.
- 20 Kollaustraße, precum și locatorul său renunțaseră în mod valabil la scutirea acestor operațiuni de închiriere și, prin urmare, au optat pentru supunerea lor la plata TVA-ului. În temeiul articolului 20 din UStG, ei au fost autorizați de administrația fiscală să calculeze TVA-ul în funcție de remunerațiile încasate, cu alte cuvinte, potrivit metodei contabilității de casă, iar nu în funcție de remunerațiile convenite. Prin contractul de închiriere, Kollaustraße dispunea de o factură corespunzătoare pentru prestații continue.
- 21 Începând cu anul 2004, Kollaustraße a obținut amânarea plății unei părți a chiriilor. Astfel, aceasta a efectuat plata unei părți a chiriilor sale pentru anii 2009-2012 în anii 2013-2016. Ea a beneficiat de asemenea de o remitere de datorie din partea locatorului în cursul anului 2016.
- 22 Plățile efectuate includeau toate 19 % TVA, iar Kollaustraße și-a exercitat dreptul de deducere a taxei achitate în amonte, independent de perioada de închiriere căreia îi corespundeau plățile, în cursul exercițiului de declarare anticipată sau al anului calendaristic în cursul căruia a avut loc plata.
- 23 Cu ocazia unei inspecții, administrația fiscală a considerat că dreptul de deducere a taxei achitate în amonte a luat naștere din momentul executării operațiunii – în speță, punerea la dispoziție pe bază lunară a terenului – și că acesta ar fi trebuit, așadar, să fie invocat pentru perioada corespunzătoare.
- 24 În consecință, au fost emise decizii de impunere pentru exercițiile 2011-2015, precum și o decizie provizorie de impunere pentru exercițiul 2016. În aceste decizii, taxa care trebuia dedusă

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 fost calculată în funcție de chiria convenită în fiecare an, ceea ce a generat o rectificare a impunerii în valoare totală de 18 409,67 euro pentru exercițiile 2013-2016.

25 Se precizează că deciziile de impunere pentru exercițiile anterioare nu au fost modificate, lichidarea taxei fiind prescrisă. TVA-ul care fusese inclus în chiriile plătite în cursul anilor 2013 și 2014, corespunzător perioadelor de închiriere din anii 2009 și 2010, nu a fost înregistrat în contul Kollaustraße ca taxă aferentă intrărilor, administrația fiscală considerând că dreptul de deducere ar fi trebuit invocat pentru exercițiile 2009 și 2010.

26 La 3 iulie 2017, Kollaustraße a formulat o contestație împotriva deciziilor de impunere emise pentru exercițiile 2013-2016, care a fost respinsă la 8 noiembrie 2017. În aceste condiții, la 28 noiembrie 2017, Kollaustraße a introdus o acțiune la Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg, Germania), în fața căruia a invocat o încălcare a Directivei TVA, susținând că, atunci când furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii calculează taxa pe care o datorează în temeiul remunerațiilor încasate, dreptul de deducere al beneficiarului livrării sau al prestării se naște numai la momentul plății remunerației.

27 Întrucât trebuie să stabilească dacă, atunci când furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii calculează TVA-ul potrivit remunerațiilor încasate, dreptul de deducere a TVA-ului ia naștere din momentul realizării livrării sau prestării sau numai la încasarea remunerației, instanța de trimitere ridică problema compatibilității cu dreptul Uniunii a reglementării germane în temeiul căreia dreptul de deducere trebuie invocat întotdeauna din momentul executării livrării sau prestării.

28 Aceasta arată că, în temeiul reglementării germane, dreptul de deducere ia naștere la realizarea livrării de bunuri sau a prestării de servicii și aceasta indiferent de momentul în care taxa devine exigibilă în raport cu furnizorul sau cu prestatorul și indiferent dacă taxa este calculată de furnizor sau de prestator în funcție de remunerațiile convenite sau în funcție de remunerațiile încasate. Ea arată, în această privință, că legiuitorul german nu a utilizat posibilitatea acordată statelor membre la articolul 167a din Directiva TVA, astfel încât, în dreptul german, dreptul de deducere al destinatarului livrării de bunuri sau al prestării de servicii ia naștere din momentul realizării livrării sau prestării, chiar și atunci când furnizorul sau prestatorul este o persoană impozabilă taxată în funcție de remunerațiile încasate.

29 Instanța de trimitere are însă îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea dreptului german cu dreptul Uniunii în raport cu articolul 167 din Directiva TVA, în temeiul căruia dreptul de deducere ia naștere numai în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

30 În opinia acesteia, s-ar putea considera că dreptul german este contrar unei aplicări riguroase a acestui articolul 167, în măsura în care, deși legiuitorul național a utilizat posibilitatea acordată statelor membre de a prevedea că taxa devine exigibilă în raport cu anumite persoane impozabile numai la încasarea prețului, acesta a prevăzut că dreptul de deducere a taxei achitate în amonte, chiar și în acest caz, ia naștere din momentul în care livrarea sau prestația a fost executată, rupând astfel legătura dintre exigibilitatea taxei și dreptul la deducere.

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

31 Instanța de trimitere consideră că o astfel de aplicare riguroasă a articolului 167 din Directiva TVA este susținută de articolul 226 punctul 7a din această directivă, care nu a fost transpus în dreptul intern. Aceasta arată că, în pofida netranspunerii de către Republica Federală Germania a articolului 226 punctul 7a, doctrina susține că din acesta rezultă că raportul dintre exigibilitatea taxei și dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 din directiva menționată este în prezent imperativ.

32 În sens invers, s-ar putea considera, în opinia sa, că dreptul german este compatibil cu dreptul Uniunii dacă articolul 167 din Directiva TVA nu prevede o normă imperativă, ci cuprinde doar o „idee directoare”. O astfel de interpretare ar decurge dintr-o declarație a Consiliului Uniunii Europene și a Comisiei Europene reluată într-un proces-verbal al lucrărilor pregătitoare privind articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), al cărui text a fost reluat la articolul 167 din Directiva TVA. Potrivit acestei declarații, statele membre ar putea deroga de la principiul prevăzut la acest articolul 17 alineatul (1) atunci când furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii este impozitat în funcție de veniturile încasate de acesta.

33 În eventualitatea în care un stat membru ar putea deroga de la articolul 167 din Directiva TVA, instanța de trimitere ridică de asemenea problema dacă persoana impozabilă poate, în aceste situații, să invoce în orice caz dreptul de deducere în cursul exercițiului fiscal în care dreptul de deducere ar fi luat naștere potrivit unei aplicări riguroase a acestui articol, atunci când nu mai are posibilitatea de a-l invoca pentru exercițiul fiscal anterior care este pertinent în temeiul dreptului național.

34 În această privință, instanța de trimitere arată că, în temeiul dreptului german, o persoană impozabilă care nu a efectuat deducerea taxei aferente intrărilor nu își poate valorifica dreptul de deducere pentru un exercițiu fiscal ulterior. Aceasta arată că, astfel, dreptul de deducere nu poate fi exercitat atunci când taxa aferentă intrărilor nu mai poate fi invocată retroactiv ca urmare a expirării termenului de stabilire a taxei, precum în cauza cu care este sesizată. Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră că articolul 167 din Directiva TVA ar putea impune o apreciere diferită într-un astfel de caz. Astfel, având în vedere importanța fundamentală a dreptului de deducere și pentru a garanta neutralitatea TVA-ului, ar putea fi necesar, în opinia sa, să se permită unei persoane impozabile să deducă taxa aferentă intrărilor în cursul perioadei fiscale care rezultă din aplicarea acestui articol chiar și în cazul în care dreptul național derogă de la acesta.

35 În aceste împrejurări, Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 167 din Directiva [TVA] [...] se opune unei reglementări naționale care prevede că dreptul de deducere a taxei achitate în amonte ia naștere încă din momentul executării operațiunii inclusiv atunci când, potrivit dreptului național, taxa devine exigibilă pentru furnizor sau prestator numai la încasarea plății, iar plata nu a fost încă 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

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare: articolul 167 din Directiva [TVA] [...] se opune unei reglementări naționale potrivit căreia dreptul de deducere a taxei achitate în amonte nu poate fi invocat pentru perioada de impozitare în care a fost încasată plata atunci când taxa devine exigibilă pentru furnizor sau prestator numai la încasarea plății, prestația a fost deja furnizată într-o perioadă de impozitare anterioară, iar potrivit dreptului național invocarea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte pentru acea perioadă fiscală anterioară nu mai este posibilă ca urmare a prescripției?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

36 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 167 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că dreptul de deducere a taxei achitate în amonte ia naștere de la realizarea operațiunii în cazul în care, potrivit unei derogări naționale în temeiul articolului 66 primul paragraf litera (b) din această directivă, taxa nu devine exigibilă în raport cu furnizorul bunurilor sau cu prestatorul de servicii decât la încasarea remunerației, iar aceasta nu a fost încă achitată.

37 Această instanță precizează că, în temeiul articolului 15 alineatul (1) punctul 1 prima teză din UStG, dreptul de deducere ia naștere atunci când livrarea de bunuri sau prestarea de servicii a fost efectuată fără a se ține seama de momentul în care taxa devine exigibilă în raport cu furnizorul bunurilor sau cu prestatorul de servicii. În special, este irelevant dacă acest furnizor sau prestator calculează taxa, în temeiul articolului 16 alineatul (1) prima teză din UStG, în funcție de remunerațiile convenite sau dacă o calculează, în temeiul articolului 20 din UStG, în funcție de remunerațiile încasate.

38 Cu titlu introductiv, trebuie abordate îndoielile instanței de trimitere referitoare la interpretarea, care decurge dintr-o declarație a Consiliului Uniunii și a Comisiei reluată într-un proces-verbal al lucrărilor pregătitoare privind articolul 17 alineatul (1) din Directiva 77/388, potrivit căreia articolul 167 din Directiva TVA ar enunța numai o idee directoare, iar nu o normă imperativă. În această privință, trebuie amintit că o astfel de declarație nu poate fi reținută pentru interpretarea unei dispoziții de drept derivat atunci când, precum în litigiul principal, conținutul declarației nu își găsește nicio expresie în textul dispoziției în cauză și, prin urmare, nu are valoare juridică (Hotărârea din 26 februarie 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, punctul 18).

39 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, este necesar, pentru interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii, să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (Hotărârea din 27 ianuarie 2021, De Ruyter, C-361/19, EU:C:2021:71, punctul 39 și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește, în primul rând, modul de redactare a articolului 167 din Directiva TVA, acesta este clar și fără ambiguitate, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 49 din concluzii. Acest articol exprimă o normă generală potrivit căreia nașterea dreptului de deducere a

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

TVA-ului în amonte, pentru destinatarul bunurilor sau serviciilor, este stabilită la momentul în care TVA-ul corespunzător devine exigibil în raport cu furnizorul bunurilor sau cu prestatorul de servicii.

41 În ceea ce privește, în al doilea rând, contextul acestei dispoziții, trebuie amintit că, în temeiul articolului 63 din Directiva TVA, faptul generator intervine și aceasta devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

42 Cu toate acestea, articolul 66 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA enunță că statele membre pot prevedea, prin derogare în special de la acest articol 63, ca taxa să devină exigibilă pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile cel mai târziu la momentul încasării prețului.

43 În măsura în care constituie o derogare de la norma enunțată la articolul 63 din Directiva TVA, articolul 66 din aceasta trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte [Hotărârea din 16 mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punctul 24 și jurisprudența citată].

44 Deși faptul că legiuitorul Uniunii a extins în mare măsură domeniul derogărilor admisibile permite să se presupună că acesta a intenționat să lase statelor membre o largă putere de apreciere, aceasta nu permite totuși să se considere că un stat membru dispune de o marjă de apreciere pentru a stabili un moment în care taxa devine exigibilă, altul decât unul dintre cele prevăzute la articolul 66 primul paragraf literele (a)-(c) din Directiva TVA [Hotărârea din 16 mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punctul 25 și jurisprudența citată].

45 Or, pentru a permite o interpretare coerentă a articolului 66 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA cu articolul 167 din această directivă, care prevede că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă, trebuie să se concluzioneze că, atunci când, în temeiul acestui articol 66 primul paragraf litera (b), taxa devine exigibilă cel târziu la încasarea prețului, dreptul de deducere ia naștere tot în momentul încasării prețului.

46 În al treilea rând, această concluzie este confirmată de obiectivul urmărit de Directiva TVA. Astfel, pe de o parte, trebuie arătat că această directivă stabilește un sistem comun al TVA-ului întemeiat în special pe o definiție uniformă a operațiunilor taxabile. În particular, considerentul (24) al directivei menționate precizează că noțiunile „fapt generator” și „exigibilitate a taxei” ar trebui să fie armonizate pentru ca punerea în aplicare și modificările ulterioare ale sistemului comun de TVA să producă efecte la aceeași dată. Astfel, legiuitorul Uniunii a intenționat să realizeze o armonizare maximă a datei la care ia naștere obligația fiscală în toate statele membre pentru a garanta o prelevare uniformă a acestei taxe (Hotărârea din 2 mai 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punctele 21 și 22).

47 Pe de altă parte, trebuie amintit că dreptul de deducere a TVA-ului constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA, care, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte de persoana impozabilă

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

(Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 37 și jurisprudența citată).

48 Acest regim urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 38 și jurisprudența citată).

49 În această privință, este necesar să se arate că concluzia care figurează la punctul 45 din prezenta hotărâre permite o aplicare conformă cu aceste principii, întrucât persoana impozabilă este în măsură să obțină dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor din momentul în care taxa devine exigibilă în raport cu furnizorul bunurilor sau cu prestatorul de servicii.

50 Această concluzie nu este repusă în discuție de argumentul invocat de guvernul german potrivit căruia, întrucât nu a utilizat posibilitatea oferită la articolul 167a din Directiva TVA, dreptul de deducere ia naștere din momentul în care livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este efectuată, prin îmbinarea articolelor 63 și 167 din această directivă, și aceasta independent de faptul că taxa devine exigibilă pentru anumite persoane impozabile la momentul încasării prețului.

51 Astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 51 din concluzii, dacă legiuitorul Uniunii ar fi dorit ca dreptul de deducere să ia naștere în mod invariabil în momentul livrării de bunuri sau al prestării de servicii, acesta ar fi putut lega nașterea dreptului de deducere mai degrabă de faptul generator al taxei, care nu este afectat de normele speciale conținute la articolele 64-67 din Directiva TVA, decât de momentul în care TVA-ul devine exigibil, care este supus acestor norme.

52 Concluzia care figurează la punctul 45 din prezenta hotărâre nu poate fi repusă în discuție nici de argumentul invocat de guvernul german potrivit căruia articolul 167a din Directiva TVA nu ar avea un domeniu de aplicare autonom alături de articolul 167 din această directivă, dacă dreptul de deducere ar lua naștere la încasarea prețului în cazurile care intră sub incidența articolului 66 primul paragraf litera (b) din directiva menționată.

53 Trebuie amintit că acest articol 167a a fost inserat în Directiva TVA în scopul de a permite statelor membre să introducă o derogare privind data la care poate fi exercitat dreptul de deducere pentru persoanele impozabile care declară TVA-ul în cadrul unui regim opțional de contabilitate de casă destinat simplificării plății taxei pentru întreprinderile mici [Hotărârea din 16 mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punctul 34].

54 Astfel, acest articol 167a enunță că statele membre pot prevedea, în cadrul unui sistem opțional, ca dreptul de deducere al unei persoane impozabile al cărei TVA devine exigibil numai în conformitate cu articolul 66 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA să fie amânat până în

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

momentul în care taxa pentru bunurile sau serviciile care i-au fost furnizate a fost plătită furnizorului de bunuri sau prestatorului de servicii.

55 Articolul 167a menționat permite, așadar, să se amâne dreptul de deducere al persoanelor impozabile al căror TVA devine exigibil numai în conformitate cu articolul 66 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA până la efectuarea plății către furnizorii lor de bunuri sau către prestatorii lor de servicii.

56 În această privință, trebuie subliniat că, astfel cum reiese din considerentul (4) al Directivei 2010/45, acest articolul 167a a fost introdus în Directiva TVA pentru a ajuta întreprinderile mici și mijlocii care au dificultăți în plata TVA-ului către autoritatea competentă înainte de a fi fost plătite de clienții lor și să permită statelor membre să introducă un regim opțional de contabilitate de casă care nu va avea un impact negativ asupra fluxurilor de trezorerie legate de veniturile lor TVA.

57 Articolul 167a din Directiva TVA se înscrie astfel în cadrul unui regim opțional pe care statele membre îl pot prevedea și a cărei aplicare se înscrie ea însăși în derogarea deja prevăzută, pe de altă parte, la articolul 66 primul paragraf litera (b) din această directivă. Prin urmare, numai în cadrul împrejurărilor prevăzute la articolul 167a menționat este posibil să se rupă legătura dintre exigibilitatea taxei în raport cu furnizorul bunurilor sau cu prestatorul de servicii și dreptul de deducere imediată a TVA-ului aferent intrărilor de către persoana impozabilă.

58 În această privință, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 66 din concluzii, articolul 167a din Directiva TVA are un domeniu de aplicare mult mai limitat decât cel al articolului 66 primul paragraf litera (b) din directiva menționată, acesta din urmă nefiind inițial adoptat în scopul de a institui regimuri de contabilitate de casă pentru întreprinderile mici și mijlocii, neprevăzând niciun plafon al cifrei de afaceri și neimpunând nici ca derogarea să fie facultativă pentru persoanele impozabile în cauză.

59 Prin urmare, trebuie să se constate că articolul 167a menționat privește o derogare specifică și foarte limitată care nu poate repune în discuție concluzia care figurează la punctul 45 din prezenta hotărâre.

60 În speță, trebuie arătat, în primul rând, că Republica Federală Germania a utilizat posibilitatea prevăzută la articolul 66 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA. Astfel, din decizia de trimitere reiese că legiuitorul german a pus în aplicare posibilitatea care îi este recunoscută potrivit acestei dispoziții prevăzând, la articolul 13 alineatul 1 punctul 1 litera b) din UStG, că, pentru livrări și alte prestații, taxa devine exigibilă, în cazul calculării acesteia în funcție de remunerațiile încasate, la expirarea exercițiului de declarare anticipată în cursul căruia au fost încasate aceste remunerații.

61 În ceea ce privește, în al doilea rând, aspectul dacă operațiunile și persoanele impozabile în discuție în litigiul principal intră sub incidența „operațiunilor”, respectiv a „categoriilor de persoane impozabile” prevăzute la articolul 66 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA, 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

decizia de trimitere reiese că Kollaustraße și locatorul său au fost autorizați de administrația fiscală, conform articolului 20 din UStG, să calculeze TVA-ul nu în funcție de remunerațiile convenite, ci în funcție de remunerațiile încasate. Acestea intrau, așadar, sub rezerva verificărilor care aparțin instanței de trimitere, în categoria persoanelor impozabile pentru care TVA-ul devine exigibil cel târziu la încasarea prețului, în sensul articolului 66 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA.

62 Astfel, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere cu privire la condițiile de aplicare a derogării naționale în temeiul articolului 66 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA și al articolului 167 din această directivă, rezultă că dreptul de deducere al Kollaustraße a luat naștere în momentul încasării prețului de către locatorul său.

63 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 167 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că dreptul de deducere a taxei achitate în amonte ia naștere din momentul realizării operațiunii în cazul în care, potrivit unei derogări naționale în temeiul articolului 66 primul paragraf litera (b) din această directivă, taxa devine exigibilă în raport cu furnizorul bunurilor sau cu prestatorul de servicii numai la încasarea remunerației, iar aceasta nu a fost încă achitată.

Cu privire la a doua întrebare

64 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu mai este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

65 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

Articolul 167 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că dreptul de deducere a taxei achitate în amonte ia naștere din momentul realizării operațiunii în cazul în care, potrivit unei derogări naționale în temeiul articolului 66 primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45, taxa devine exigibilă în raport cu furnizorul bunurilor sau cu prestatorul de servicii numai la încasarea remunerației, iar aceasta nu a fost încă achitată.

Semnătur