



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOMNUL EVGENI TANCHEV  
 prezentate la 9 septembrie 2021<sup>1</sup>

**Cauza C-9/20**

**Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136  
împotriva  
Finanzamt Hamburg-Oberalster**

[cerere de decizie preliminară formulată de Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg, Germania)]

[Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 66 litera (b) – Articolul 167 – Momentul la care intervine dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor – Închirierea și subînchirierea de bunuri imobile utilizate în scopuri industriale sau comerciale]

1. Cererea de decizie preliminară privește momentul corect la care o persoană impozabilă poate să deducă TVA-ul aferent intrărilor pentru serviciile de închiriere prestate de o persoană impozabilă care utilizează metoda contabilității de casă în scopuri de TVA.
2. Mai precis, persoana impozabilă care a beneficiat de serviciile în cauză a solicitat deducerile corespunzătoare ale TVA-ului aferent intrărilor la momentul la care persoana impozabilă a efectuat plățile către furnizorul care utilizează și el metoda contabilității de casă în scopuri de TVA (denumit în continuare „furnizorul care utilizează metoda contabilității de casă”), aparent în conformitate cu articolul 167 din Directiva TVA<sup>2</sup> coroborat cu articolul 66 litera (b) din această directivă. Aceste plăți au fost efectuate, în parte, mult mai târziu decât perioadele de închiriere la care se refereau. Ulterior, autoritatea fiscală germană a susținut că deducerile ar fi trebuit să fie efectuate la momentul prestării serviciilor, și anume atunci când bunul închiriat a fost pus la dispoziția persoanei impozabile în calitate de beneficiar al serviciilor de închiriere.
3. În această privință, instanța de trimitere a adresat două întrebări preliminare. Astfel cum a solicitat Curtea, ne vom limita în prezentele concluzii la examinarea primei întrebări preliminare, care privește interpretarea articolului 167 din Directiva TVA.

<sup>1</sup> Limba originală: engleza.

<sup>2</sup> 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”).

## I. Cadrul juridic

### A. Dreptul Uniunii

#### 1. Directiva TVA

4. Articolul 63 din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

5. Articolul 66 din Directiva TVA prevede următoarele:

„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;

[...]”

6. Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

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

7. Potrivit articolului 167a din Directiva TVA:

„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.

[...]”

8. Articolul 226 din Directiva TVA prevede următoarele:

„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»;

[...]”

## **B. Dreptul german**

În scopul prezentelor concluzii, facem trimitere la punctul 11 din decizia de trimitere pentru o descriere a dreptului german aplicabil.

## **II. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare**

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (reclamanta din litigiul principal, denumită în continuare „GK”) este o societate de drept civil germană, care a realizat o cifră de afaceri rezultată din închirierea unui bun imobil comercial către diferiți locatari în anii în litigiu. La rândul său, GK a închiriat acest bun de la locator. Atât GK, cât și locatorul au renunțat la scutirea de TVA pentru astfel de operațiuni de închiriere și au optat pentru plata TVA-ului. Ambii au fost autorizați de autoritățile fiscale germane în conformitate cu articolul 20 din Umsatzsteuergesetz (Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”) să nu calculeze impozitul în funcție de plățile convenite, ci în funcție de plățile încasate. Prin contractul de închiriere, GK dispunea de o factură valabilă permanentă pentru chiria pe care o plătea locatorului.

10. Începând cu 2004, plata chiriei de către GK a fost parțial amânată. Acest lucru a avut drept consecință faptul că, în anii în litigiu 2013-2016, GK a efectuat plăți pentru punerea la dispoziție a bunului imobil între anii 2009-2012. De asemenea, în anul 2016, GK a beneficiat din partea locatorului de o remitere de datorie pentru datoria restantă în cuantum de 22 462,62 euro. Prin urmare, acest cuantum al chiriei nu a fost niciodată plătit.

11. TVA-ul în cotă de 19 % a fost inclus în fiecare dintre plățile menționate. Indiferent de perioada de închiriere căreia îi corespundeau plățile, GK a invocat întotdeauna dreptul său de deducere a impozitului aferent intrărilor în perioada de declarare anticipată, respectiv în anul calendaristic în care s-a efectuat plata.

12. În cadrul unui control, Finanzamt Hamburg-Oberalster (denumit în continuare „Finanzamt”) a considerat că anii corecți pentru care GK trebuia să efectueze deducerea TVA-ului aferent intrărilor pentru chiriile plătite locatorului erau anii de închiriere la care se refereau plățile, iar nu anii (ulteriori) de plată efectivă. Autoritatea fiscală a considerat că, indiferent de faptul că locatorul a utilizat metoda contabilității de casă în scopuri de TVA (așa-numita „Ist-Versteuerung”), dreptul de deducere al GK a intervenit tot la momentul prestării serviciilor, și anume atunci când bunul imobil a fost pus la dispoziția GK în temeiul contractului de închiriere. În consecință, Finanzamt a respins deducerile TVA-ului aferent intrărilor pe care le-a considerat a fi efectuate în anii greșiți. Exercițiile fiscale anterioare cărora Finanzamt le-a atribuit deducerile TVA-ului aferent intrărilor erau parțial prescrise la momentul emiterii deciziilor de impunere și, prin urmare, GK i-au fost refuzate aceste deduceri ale TVA-ului aferent intrărilor.

13. La 3 iulie 2017, GK a formulat contestație împotriva deciziilor din 15 iunie 2017 privind TVA-ul, respectiv plățile anticipate ale TVA-ului pentru anii 2013-2016. Contestațiile au fost respinse la 8 noiembrie 2017. Prin urmare, GK a introdus o acțiune la instanța de trimitere la 28 noiembrie 2017. În acest context, GK susține că deciziile atacate încalcă Directiva TVA. Potrivit GK, poziția Finanzamt în sensul că dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor ia naștere întotdeauna odată cu efectuarea operațiunii este incorectă. În cazul în care un prestator de servicii își calculează taxa pe baza plăților încasate, dreptul beneficiarului serviciului de

deducere a TVA-ului aferent intrărilor ia naștere, în schimb, numai atunci când beneficiarul serviciului efectuează plata. În consecință, GK ar fi invocat în mod întemeiat dreptul său de deducere a impozitului aferent intrărilor abia în anul efectuării plății.

14. În decizia de trimitere, instanța de trimitere arată că, în temeiul dreptului național, astfel cum este interpretat de instanța de trimitere, dreptul de deducere ia naștere pentru un destinatar al serviciilor atunci când este generată cifra de afaceri, indiferent dacă furnizorul utilizează metoda contabilității de casă sau metoda contabilității de angajamente în scopuri de TVA<sup>3</sup>. Aceasta implică faptul că poziția Finanzamt ar fi corectă cu privire la acest aspect din perspectiva dreptului național. Cu toate acestea, instanța de trimitere exprimă îndoieli cu privire la aspectul dacă normele naționale sunt compatibile cu anumite dispoziții ale Directivei TVA.

15. În aceste condiții, instanța de trimitere a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1. Articolul 167 din Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune unei reglementări naționale care prevede că dreptul de deducere a impozitului aferent intrărilor ia naștere încă din momentul executării operațiunii inclusiv atunci când, potrivit dreptului național, impozitul devine exigibil pentru furnizor sau prestator numai la încasarea plății, iar plata nu a fost încă efectuată?

2. În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolul 167 din [Directiva 2006/112] se opune unei reglementări naționale potrivit căreia dreptul de deducere a impozitului aferent intrărilor nu poate fi invocat pentru perioada de impozitare în care a fost încasată plata atunci când impozitul devine exigibil 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 impozitului aferent intrărilor pentru acea perioadă fiscală anterioară nu mai este posibilă ca urmare a prescripției?”

16. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, guvernul german, guvernul suedez și Comisia Europeană au depus observații scrise. Nu s-a solicitat și nu a avut loc o ședință.

17. Astfel cum am menționat la punctul 3 de mai sus, ne vom limita, în prezentele concluzii, la examinarea primei dintre aceste două întrebări.

### III. Analiză

#### A. *Observații preliminare*

18. Este cert că GK îndeplinea condițiile de fond pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în cauză. De asemenea, este cert că GK deținea o factură permanentă valabilă sub forma contractului de închiriere încheiat cu locatorul și, prin urmare, îndeplinea această cerință de formă pentru deducerile în cauză. Disputa dintre părțile din procedura principală privește momentul corect la care GK trebuia să își exercite dreptul de a efectua aceste deduceri.

<sup>3</sup> Punctele 14 și 18 din decizia de trimitere.

19. Cu toate acestea, din punct de vedere practic, pentru GK, poziția Finanzamt ar determina totuși pierderea efectivă a unei părți din aceste deduceri, întrucât pentru anumiți ani în care Finanzamt susține că ar fi trebuit să fie efectuate deducerile a intervenit în prezent prescripția.

20. Dificultățile de interpretare cu care s-a confruntat instanța de trimitere și argumentele prezentate de guvernele german și suedez se referă la două probleme separate.

21. În primul rând, instanța de trimitere ridică problema dacă însuși articolul 167 din Directiva TVA reprezintă o normă obligatorie pe care statele membre sunt obligate să o respecte atunci când pun în aplicare Directiva TVA sau dacă acesta nu face decât să exprime o „idee orientativă” (decizia de trimitere folosește termenul „Leitidee”) de la care statele membre pot deroga în cadrul punerii în aplicare a Directivei TVA. Ca posibilă susținere a acestei teze, instanța de trimitere se referă la o declarație inclusă în procesul-verbal al Consiliului cu privire la dispoziția care a precedat articolul 167 din Directiva TVA, și anume articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA, la momentul adoptării directivei menționate.

22. În al doilea rând, guvernele german și suedez susțin în esență că trimiterea de la articolul 167 din Directiva TVA la momentul „când TVA devine exigibilă în momentul încasării plății” ar trebui înțeleasă ca o referire la momentul în care taxa deductibilă ar fi devenit exigibilă în temeiul articolului 63 din Directiva TVA dacă nu ar fi fost aplicată nicio derogare, nesocotind astfel în special efectul unei eventuale derogări naționale în temeiul articolului 66 litera (b) din această directivă.

23. Vom aborda, mai întâi, îndoielile exprimate de instanța de trimitere cu privire la caracterul obligatoriu al articolului 167 din Directiva TVA. Având în vedere situația de fapt din speță și argumentele prezentate, în special de guvernele german și suedez, considerăm că este util să analizăm în continuare, pe scurt, tratamentul în materie de TVA care ar decurge dintr-o aplicare directă a formulării clare și lipsite de ambiguitate de la articolul 167 din Directiva TVA, în cazul unei persoane impozabile care beneficiază de servicii prestate de o altă persoană impozabilă care contabilizează TVA-ul potrivit metodei contabilității de casă, în conformitate cu o derogare națională în temeiul articolului 66 litera (b), cum ar fi „Ist-Besteuerung” germană în discuție în litigiul principal, înainte de a aborda unele dintre argumentele invocate de guvernele german și suedez și de a explica motivele pentru care, în opinia noastră, aceste argumente nu sunt convingătoare.

### ***B. Caracterul obligatoriu al articolului 167 din Directiva TVA***

24. În decizia de trimitere, instanța de trimitere consideră că normele germane în materie de TVA sunt în contradicție cu o aplicare strictă a articolului 167 din Directiva TVA, astfel cum este redactată această dispoziție<sup>4</sup>.

25. Cu toate acestea, instanța de trimitere arată că legislația germană în materie de TVA în cauză ar putea fi compatibilă cu dreptul Uniunii „în cazul în care articolul 167 din Directiva TVA nu reprezintă o dispoziție obligatorie, ci doar o idee orientativă” și se întrebă în mod specific dacă o declarație inclusă în procesul-verbal al Consiliului cu privire la articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA<sup>5</sup>, ar putea fi invocată în susținerea acestei interpretări a articolului 167 din

<sup>4</sup> Decizia de trimitere, punctul 20 penultima teză.

<sup>5</sup> 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 1997, L 145, p. 1).

Directiva TVA<sup>6</sup>. Consiliul și Comisia precizează, în această declarație, că statele membre pot deroga de la regula generală prevăzută la articolul 17 alineatul (1) atunci când furnizorul este supus impozitării pe baza încasărilor sale<sup>7</sup>.

26. În această privință, instanța de trimitere face referire la Hotărârea Curții din 19 iunie 2008, Comisia/Luxemburg<sup>8</sup>, în care Curtea a admis că o declarație a Consiliului și a Comisiei, consemnată în procesul-verbal al Consiliului la momentul adoptării Directivei 96/71/CE<sup>9</sup>, putea fi invocată în susținerea unei interpretări a unei dispoziții din această directivă, dar instanța de trimitere a arătat de asemenea că, potrivit jurisprudenței Curții, astfel de afirmații nu pot fi invocate în general dacă conținutul lor nu a fost exprimat în textul normelor relevante<sup>10</sup>. Nici guvernul german, nici guvernul suedez nu au încercat să invoce în observațiile lor argumentul potrivit căruia articolul 167 din Directiva TVA nu face decât să exprime o „idee orientativă” sau să susțină că declarația menționată la punctul 25 din prezentele concluzii înseamnă că articolul 167 din directiva menționată nu este obligatoriu pentru statele membre.

27. Adăugăm că, pe lângă declarația inclusă în procesul-verbal al Consiliului cu privire la A șasea directivă TVA, pe care instanța de trimitere o menționează în mod explicit, o altă declarație a Consiliului și a Comisiei a fost inclusă în procesul-verbal al Consiliului cu privire la articolul 167a în legătură cu adoptarea acestei dispoziții în Directiva 2010/45/UE<sup>11</sup>. Această declarație are următorul cuprins: „Consiliul și Comisia precizează că statele membre pot deroga de la principiul prevăzut la articolul 167 din Directiva 2006/112/CE în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii este supus taxei pe baza încasărilor sale.”<sup>12</sup>

28. În opinia noastră, niciuna dintre cele două declarații menționate la punctele 25 și 27 din prezentele concluzii nu poate justifica teza potrivit căreia articolul 167 din Directiva TVA ar trebui considerat că servește drept simplă „idee orientativă” sau că acordă statelor membre dreptul de a deroga de la modul clar de redactare a acestei dispoziții.

29. Curtea a abordat în mod repetat valoarea interpretativă a declarațiilor consemnate în procesele-verbale ale Consiliului la momentul adoptării dreptului derivat. Curtea a statuat deja, în Hotărârea din 23 februarie 1988, Comisia/Italia<sup>13</sup>, că „o interpretare întemeiată pe o declarație a Consiliului nu poate conduce la o interpretare diferită de cea care rezultă din însuși modul de redactare a [dispoziției relevante de drept derivat în cauză]”.

<sup>6</sup> Articolul 167 din Directiva TVA este în esență identic cu dispoziția precursoră, și anume articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

<sup>7</sup> Versiunea în limba germană a declarației este reprodusă în Frye în Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47.1, nota de subsol 1 (a 169-a reactualizare – octombrie 2016).

<sup>8</sup> C-319/06, EU:C:2008:350 (denumită în continuare „Hotărârea Luxemburg”).

<sup>9</sup> Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii (JO 1997, L 18, p. 1, Ediție specială, 05/vol. 4, p. 29).

<sup>10</sup> Instanța de trimitere se referă în mod specific la Hotărârea din 23 februarie 1988, Comisia/Italia (429/85, EU:C:1988:83, punctul 9), Hotărârea din 26 februarie 1991, Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, punctul 18), Hotărârea din 29 mai 1997, VAG Sverige (C-329/95, EU:C:1997:256, punctul 23), și Hotărârea din 3 decembrie 1998, Generics (UK) și alții (C-368/96, EU:C:1998:583, punctul 26).

<sup>11</sup> Directiva 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 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva privind facturarea”).

<sup>12</sup> Reprodusă în Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT, p. 1595. A se vedea procesul-verbal al celei de a 3027-a reuniuni a Consiliului Uniunii Europene (Afaceri Economice și Financiare), care a avut loc la Bruxelles la 13 iulie 2010.

<sup>13</sup> Cauza 429/85, EU:C:1988:83, punctul 9. A se vedea de asemenea Hotărârea din 16 octombrie 2003, Flughafen Hannover-Langenhagen (C-363/01, EU:C:2003:548, punctul 51).

30. Ulterior, Curtea a statuat în Hotărârea din 26 februarie 1991, Antonissen<sup>14</sup>, că „o [declarație consemnată în procesul-verbal al Consiliului la momentul adoptării dreptului derivat relevant] nu poate fi utilizată în scopul interpretării unei dispoziții de drept derivat în cazul în care [...] nu se face nicio referire la conținutul declarației în textul dispoziției în cauză” și că această declarație „nu [avea], prin urmare, nicio semnificație juridică”.

31. Standardul Antonissen pentru utilizarea declarațiilor din procesele-verbale ale Consiliului în vederea interpretării dreptului derivat a fost confirmat între timp în numeroase decizii, pronunțate atât înainte, cât și după Hotărârea Luxemburg, în ceea ce privește interpretarea dreptului derivat în domenii diverse precum regimul fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din diferite state membre<sup>15</sup>, răspunderea pentru produsele cu defect<sup>16</sup>, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto<sup>17</sup> și normele comune privind regimurile de sprijin direct pentru agricultori în cadrul politicii agricole comune<sup>18</sup>, printre altele, precum și în ceea ce privește interpretarea diferitor directive în materie de TVA<sup>19</sup>. Standardul Antonissen este, așadar, consacrat în mod clar în jurisprudența constantă a Curții.

32. În opinia noastră, este clar că niciuna dintre cele două declarații cuprinse în procesul-verbal al Consiliului cu privire la articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA și, respectiv, la articolul 167a din Directiva TVA nu îndeplinește standardul Antonissen. Nici articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA, nici articolul 167 din Directiva TVA nu conțin nici cea mai mică referire la declarațiile în cauză.

33. Cu toate acestea, în Hotărârea Luxemburg, Curtea a admis că o declarație a Consiliului și a Comisiei, consemnată în procesul-verbal al Consiliului la momentul adoptării Directivei 96/71, putea fi invocată în susținerea unei interpretări a unei expresii care figurează într-o dispoziție a acestei directive. Această declarație era intitulată „Declarația nr. 10 privind articolul 3 alineatul (10) din Directiva 96/71” și furniza precizări cu privire la modul în care trebuie interpretată expresia „dispoziții de ordine publică”, care figurează în această dispoziție.

34. Articolul 3 alineatul (10) din Directiva 96/71 nu conține referiri la declarație, care pare să plaseze Hotărârea Luxemburg în opoziție cu Hotărârea Antonissen. Cu toate acestea, spre deosebire de Hotărârea Antonissen, declarația în discuție în Hotărârea Luxemburg a oferit o explicație contemporană a sensului exact avut în vedere de o anumită expresie. Aceasta nu a intenționat să *modifice* conținutul dispoziției în cauză și nici sensul termenilor utilizați în această expresie. De asemenea, astfel cum a subliniat avocata generală Trstenjak în Concluziile prezentate în cauza Comisia/Luxemburg, Declarația nr. 10 nu a fost în dezacord cu noțiunea de ordine publică, ci a contribuit mai degrabă la stabilirea conținutului unei derogări într-un mod care să asigure că este în conformitate cu jurisprudența Curții<sup>20</sup>.

35. În plus, Hotărârea Luxemburg privea o procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor inițiată de Comisie ca urmare a neîndeplinirii de către Luxemburg a obligațiilor care îi revin în temeiul dispoziției relevante din directiva în cauză și al dispozițiilor pertinente din tratat. Expresia

<sup>14</sup> C-292/89, EU:C:1991:80, punctele 17 și 18.

<sup>15</sup> Hotărârea din 8 iunie 2000, Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, punctul 26).

<sup>16</sup> Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Skov și Bilka (C-402/03, EU:C:2006:6, punctele 41 și 42).

<sup>17</sup> Hotărârea din 19 aprilie 2007, Farrell (C-356/05, EU:C:2007:229, punctul 31).

<sup>18</sup> Hotărârea din 14 martie 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, punctul 52).

<sup>19</sup> Hotărârea din 15 iunie 2006, Comisia/Finlanda (C-249/05, nepublicată, EU:C:2006:411, punctele 51 și 52), Hotărârea din 22 octombrie 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punctul 62), și Hotărârea din 17 decembrie 2020, Weg Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, punctul 44).

<sup>20</sup> A se vedea Concluziile avocatului general Trstenjak prezentate în cauza Comisia/Luxemburg (C-319/06, EU:C:2007:516, punctul 45).

„dispoziții de ordine publică” figura într-o dispoziție<sup>21</sup> adresată statelor membre, care le permitea, cu titlu derogatoriu, să aplice anumite „condiții de muncă și de încadrare în muncă”, altele decât cele prevăzute la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 96/71. Declarația în cauză susținea teza potrivit căreia statele membre dispuneau de o marjă de apreciere mai restrânsă decât interpretarea invocată de Luxemburg. Așa cum a arătat avocata generală Trstenjak în Concluziile prezentate în cauza Luxemburg, guvernul luxemburghez nu putea, în calitate de reprezentant constituțional al unui stat membru reprezentat în Consiliu, să nege că avea cunoștință de Declarația nr. 10. Prin urmare, nepublicarea Declarației nr. 10 în Jurnalul Oficial *al [Uniunii] Europene* nu a redus importanța juridică a acesteia într-o cauză împotriva statului membru respectiv.

36. În schimb, în prezenta cauză, declarația la care se referă instanța de trimitere în decizia sa de trimitere este în contradicție directă cu modul clar de redactare a articolului 167 din Directiva TVA, precum și cu declarația inclusă în procesul-verbal al Consiliului cu privire la articolul 167a din Directiva TVA în legătură cu adoptarea acestei dispoziții. Invocarea oricăreia dintre aceste declarații în prezenta cauză pentru a nega caracterul obligatoriu al articolului 167 din Directiva TVA ar fi, în cauza aflată pe rolul Curții, în detrimentul unei persoane impozabile care nu ar trebui să aibă sarcina de a se informa cu privire la documentele interne ale Consiliului, precum procesele-verbale ale Consiliului. Astfel cum a statuat Curtea în Hotărârea Denkavit International<sup>22</sup> și în Hotărârea Gaz de France – Berliner Investissement<sup>23</sup>: „Legislația se adresează celor pe care îi afectează. Aceștia trebuie, în conformitate cu principiul securității juridice, să se poată baza pe conținutul său.”

37. În decizia de trimitere, instanța de trimitere își exprimă de asemenea opinia potrivit căreia aplicarea declarației din procesul-verbal al Consiliului referitoare la articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA în vederea interpretării Directivei TVA „depinde de aspectul dacă în dispozițiile Directivei TVA se regăsește conținutul declarației”. Instanța de trimitere consideră că nu aceasta este situația în ceea ce privește articolul 167, dar se întreabă dacă declarația din procesul-verbal al Consiliului referitoare la articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA și-ar fi putut găsi expresie la articolul 226 alineatul (7a) din Directiva TVA<sup>24</sup>.

38. În opinia noastră, există cel puțin patru motive serioase pentru care articolul 226 alineatul (7a) din Directiva TVA nu poate servi acestui scop.

39. În primul rând, potrivit standardului Antonissen, trimiterea la declarație trebuie să fie făcută în dispoziția în cauză. Declarația menționată de instanța de trimitere privește articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA, iar declarația la care facem referire la punctul 27 din prezentele concluzii se referă la articolul 167 din Directiva TVA, ceea ce înseamnă că o trimitere la articolul 226 alineatul (7a) din Directiva TVA nu ar îndeplini această cerință.

40. În al doilea rând, articolul 226 alineatul (7a) din Directiva TVA nu conține nicio referire la niciuna dintre aceste declarații.

41. În al treilea rând, standardul Antonissen se aplică declarațiilor consemnate în procesul-verbal al Consiliului la momentul adoptării dispoziției care trebuie interpretată. În mod evident, această cerință de contemporaneitate nu este îndeplinită în privința niciuneia dintre cele două declarații

<sup>21</sup> Articolul 3 alineatul (10) din Directiva 96/71.

<sup>22</sup> Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții (C-283/94, C-291/94 și C-292/94, EU:C:1996:387, punctul 29).

<sup>23</sup> Hotărârea din 1 octombrie 2009, C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 39.

<sup>24</sup> Decizia de trimitere, punctul 26.



în ceea ce privește articolul 167 din Directiva TVA. În legătură cu declarația la care face referire instanța de trimitere cu privire la articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA, teoretic ar fi posibil să se susțină că declarația, contemporană cu adoptarea acelui articol, a fost transferată oarecum și prin anumite mijloace dispoziției care i-a succedat, la momentul adoptării Directivei TVA<sup>25</sup>. Nu înțelegem cum s-ar putea considera că acest lucru poate interveni prin adăugarea articolului 226 alineatul (7a) la Directiva TVA, atunci când această dispoziție a fost adăugată în contextul adoptării Directivei 2010/45, la aproape 4 ani de la adoptarea Directivei TVA. De asemenea, nici declarația consemnată în procesul-verbal al Consiliului cu privire la articolul 167a din Directiva TVA la momentul adoptării Directivei privind facturarea nu este contemporană cu adoptarea articolului 167 din Directiva TVA.

42. În al patrulea rând, conținutul și originea articolului 226 alineatul (7a) din Directiva TVA nu susțin ideea că articolul 167 nu ar trebui considerat obligatoriu pentru statele membre. Informațiile care trebuie să figureze pe factură în temeiul articolului 226 alineatul (7a) din Directiva TVA sunt necesare pentru a garanta că toate persoanele impozabile sunt în măsură să cunoască momentul când trebuie să deducă TVA-ul aferent intrărilor pentru bunurile furnizate sau serviciile prestate de un furnizor care utilizează metoda contabilității de casă. Putem observa că, în doctrina germană în materie de TVA, cel puțin un autor a considerat chiar că adoptarea articolului 226 alineatul (7a) impune în prezent ca aplicarea articolului 167 din Directiva TVA să fie obligatorie, potrivit textului dispoziției<sup>26</sup>.

43. Pentru toate aceste motive, considerăm că declarațiile consemnate în procesul-verbal al Consiliului cu privire la articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA și la articolul 167a din Directiva TVA nu pot fi utilizate în scopul interpretării articolului 167 din Directiva TVA și nu au nicio semnificație juridică.

### ***C. Aplicarea derogării germane prevăzute la articolul 66 litera (b) și a articolului 167 din Directiva TVA în cazul unui furnizor care utilizează metoda contabilității de casă***

44. Potrivit deciziei de trimitere, locatorul cu care GK a încheiat un contract a solicitat și a primit permisiunea autorității fiscale germane de a utiliza metoda contabilității de casă în scopuri de TVA. În consecință, TVA-ul a devenit exigibil pentru locator cu privire la chiria plătită de GK în momentul în care locatorul a încasat această plată.

45. Potrivit modului clar de redactare a articolului 167, dreptul de deducere ar lua naștere în mod corespunzător pentru GK în același timp, și anume atunci când GK a plătit sumele datorate și locatorul a primit acea plată pentru diferitele perioade de închiriere.

46. Precizăm că faptul că GK a utilizat de asemenea metoda contabilității de casă în scopuri de TVA este irelevant pentru această concluzie. Situația ar fi aceeași în cazul în care GK ar fi utilizat metoda contabilității de angajamente în scopuri de TVA și decurge din simpla aplicare a textului clar și univoc al articolului 167 în cazul în care furnizorul (cu alte cuvinte beneficiarul plății) este o

<sup>25</sup> Declarația nu ar mai fi însă relevantă, întrucât nu ar îndeplini standardul Antonissen menționat la punctul 30 din prezentele concluzii. La articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă TVA nu se face nicio referire la această declarație. Ea ar conduce de asemenea la o interpretare diferită de cea care rezultă din însuși modul de redactare a articolului 167 din Directiva TVA. A se vedea Hotărârea Comisia/Italia, menționată la punctul 29 din prezentele concluzii.

<sup>26</sup> A se vedea în Frye în Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47-47.1 și 49 (a 169-a reactualizare – octombrie 2016). A se vedea și discuția privind aceeași problemă în H. Stadie în Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80-81 (a 170-a reactualizare – ianuarie 2017). Astfel cum am arătat la punctele 72-76 din prezentele concluzii, nu împărtășim opinia exprimată de Frye și de Stadie potrivit căreia articolul 167 din TVA nu era obligatoriu înainte de adoptarea articolului 226 alineatul (7a).

*persoană impozabilă care utilizează metoda contabilității de casă și în cazul în care TVA-ul aferent unei anumite livrări de bunuri sau prestări de servicii a devenit, în consecință, exigibil în privința sa la momentul plății. Metoda de contabilizare a TVA-ului aferent intrărilor utilizată de beneficiarul bunurilor sau serviciilor este irelevantă în acest scop*<sup>27</sup>.

#### **D. Principalele aspecte cuprinse în observațiile părților adresate Curții**

##### **1. Articolul 63 din Directiva TVA stabilește momentul deducerii TVA-ului aferent intrărilor**

47. Guvernul german susține în observațiile sale scrise adresate Curții că trebuie să se răspundă negativ la prima întrebare preliminară.

48. În susținerea acestei poziții, guvernul german consideră că articolul 63 din Directiva TVA enunță principiul de bază potrivit căruia TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. La rândul său, articolul 167 leagă dreptul de deducere de acest moment. Astfel, taxa devine exigibilă și dreptul de deducere ia naștere în același timp. Potrivit guvernului german, aceasta nu este însă în mod necesar situația dacă un stat membru recurge la posibilitatea prevăzută la articolul 66 litera (b) din Directiva TVA de a deroga de la principiul de bază prevăzut la articolul 63 din acea directivă prin instituirea unui sistem de contabilitate de casă precum așa-numitul „Ist-Versteuerung” din Germania. În aceste condiții, destinatarul serviciilor poate beneficia în continuare de o deducere a TVA-ului pe baza metodei contabilității de angajamente, utilizată în scopuri de TVA (și anume, la momentul prestării sau, în mod specific, în Germania, în temeiul așa-numitului sistem „Soll-Versteuerung”), chiar dacă aceste servicii sunt primite de la un prestator de servicii impozitat în conformitate cu sistemul „Ist-Versteuerung” german, astfel cum este cazul GK.

49. În această privință, trebuie arătat că interpretarea dată de guvernul german articolului 167 din Directiva TVA este în contradicție directă cu termenii clari ai acestei dispoziții. Articolul 167 din Directiva TVA leagă momentul deducerii (TVA-ului aferent intrărilor pentru beneficiarul bunurilor sau serviciilor) de momentul în care TVA-ul aferent *devine exigibil* (pentru furnizor). Acest moment este definit în mod specific la articolul 62 alineatul (2) din Directiva TVA ca fiind momentul „când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”. Articolul 167 din Directiva TVA exprimă astfel o normă generală și un principiu general, potrivit căruia deducerea de către beneficiar a TVA-ului aferent intrărilor este corelată, pe baza unei operațiuni, cu momentul în care TVA-ul aferent ieșirilor devine exigibil pentru furnizor. În această privință, articolul 167 nu acordă nicio prioritate principiului enunțat la articolul 63 din Directiva TVA în raport cu modificările, excepțiile sau derogările prevăzute la articolele 64-66 din această directivă.

50. Articolul 63 din Directiva TVA nu prevede numai regula generală (sub rezerva modificărilor, excepțiilor și a derogărilor prevăzute la articolele 64-66 din Directiva TVA) cu privire la momentul în care TVA „devine exigibilă”. Acesta prevede de asemenea regula generală cu privire la momentul când intervine „faptul generator”, definit la articolul 62 alineatul (1) din Directiva TVA ca fiind „faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă”. Potrivit articolului 63 din Directiva TVA, atât „faptul generator”, cât și momentul la

<sup>27</sup> Rezultatul nu este diferit în funcție de versiunea în limba germană a Directivei TVA (sau, în acest sens, de versiunile în limbile bulgară, daneză, franceză sau suedeză).

care TVA „devine exigibilă” intervin „atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”. Momentul la care intervine faptul generator nu este modificat de articolele 64-66 din Directiva TVA, în timp ce momentul la care TVA devine exigibilă *face* obiectul acestor modificări, excepții și derogări.

51. De asemenea, trebuie să subliniem că, în cazul în care legiuitorul Uniunii ar fi intenționat ca dreptul de deducere să ia naștere în mod invariabil la momentul prestării serviciilor, astfel cum pare să susțină guvernul german, acesta ar fi putut lega momentul dreptului de deducere de faptul generator care nu este modificat de normele speciale prevăzute la articolele 64-66 din Directiva TVA, iar nu de momentul în care TVA-ul devine exigibil, care *este* supus acestor norme.

52. Astfel, din modul clar de redactare a articolului 167 din Directiva TVA rezultă că, în cazul în care momentul la care TVA-ul (afereț ieșirilor) devine exigibil de la furnizor este stabilit în temeiul articolelor 64, 65 sau 66 din acea directivă, dreptul de deducere al beneficiarului serviciilor ia naștere în mod corespunzător la acel moment. Această concluzie este de asemenea în concordanță cu contextul articolului 167.

53. Această poziție își găsește susținere în jurisprudența Curții referitoare la funcționarea articolului 167 din Directiva TVA coroborat cu articolul 65 din această directivă. Potrivit acestei ultime dispoziții, în cazul în care plata este făcută înainte de prestarea de servicii, TVA „devine exigibilă” la încasarea plății și la suma încasată. În Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN<sup>28</sup>, și în Hotărârea din 31 mai 2018, Kollroß și Wirtl<sup>29</sup>, Curtea a abordat situații în care beneficiarul a efectuat plăți în avans către un furnizor pentru o livrare de bunuri care nu a avut loc niciodată. Curtea a amintit în Hotărârea Kollroß și Wirtl că, „potrivit articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă” și a statuat că, în cazul în care sunt îndeplinite anumite condiții specifice în sensul articolului 65 din Directiva TVA, dreptul de deducere ia naștere și persoana impozabilă care a plătit acest avans este îndreptățită să exercite dreptul menționat din momentul încasării avansului de către furnizor<sup>30</sup>.

54. Guvernul german nu a furnizat niciun motiv pentru care articolul 167 din Directiva TVA ar trebui să se aplice în mod diferit în cazul articolului 65 din această directivă, în raport cu articolul 66 litera (b) din directivă.

## 2. Contextul sistematic al articolului 167 din Directiva TVA

55. Guvernul german admite că o interpretare a articolului 167 din Directiva TVA fără a lua în considerare contextul sistematic al acestuia ar putea conduce la interpretarea exprimată mai sus la punctul 44 și următoarele, potrivit căreia dreptul de deducere ia naștere în momentul în care TVA-ul în cauză devine exigibil pentru furnizor, inclusiv în cazul în care furnizorul a optat pentru contabilitatea de casă în conformitate cu sistemul german „Ist-Versteuerung”, și anume la momentul plății. Cu toate acestea, guvernul german arată că punctul său de vedere este susținut de contextul sistematic al articolului 167 și următoarele din Directiva TVA și în special de articolul 167a din această directivă. Pe scurt, guvernul german susține că articolul 167a alineatul (1) din Directiva TVA permite o derogare de la regula de bază prevăzută la articolul 167

<sup>28</sup> C-107/13, EU:C:2014:151.

<sup>29</sup> C-660/16 și C-661/16, EU:C:2018:372.

<sup>30</sup> *Idem*, punctele 37 și 48. Articolul 65 din Directiva TVA, ca excepție de la articolul 63, trebuie interpretat în mod strict și nu se poate aplica atunci când, la momentul plății avansului, nu este cert că livrarea va avea loc. *Idem*, punctele 39-41. A se vedea în același sens Hotărârea FIRIN, punctele 37-39 și 42.

din Directiva TVA, precum și că această derogare și, în consecință, această dispoziție și-ar pierde domeniul de aplicare în cazul în care dreptul de deducere în temeiul articolului 167 din Directiva TVA coroborat cu articolul 66 litera (b) din această directivă ar interveni încă de la momentul plății, înainte de aplicarea derogării prevăzute la articolul 167a din directiva menționată. În plus, guvernul german face trimitere la jurisprudența Curții potrivit căreia dispozițiile dreptului Uniunii nu pot fi interpretate astfel încât să fie golite de conținut.

56. Considerăm că acest argument este eronat. Nu este corect din punct de vedere factual ca articolul 167a din Directiva TVA să fie golit de conținut sau să își piardă domeniul de aplicare, în cazul în care articolul 167 din această directivă ar fi interpretat în sensul enunțat de termenii clari ai acestei dispoziții. Prin urmare, considerăm că argumentul guvernului german se întemeiază pe o premisă eronată.

57. Articolul 167 din Directiva TVA leagă momentul dreptului de deducere pentru *beneficiarul* bunurilor sau serviciilor de momentul la care TVA-ul devine exigibil pentru *furnizorul* bunurilor sau serviciilor respective. Atunci când această dispoziție se aplică în coroborare cu articolul 66 litera (b) din directiva menționată, și anume atunci când *furnizorul* utilizează metoda contabilității de casă, dreptul *beneficiarului* de deducere a TVA-ului aferent intrărilor ia naștere atunci când furnizorul încasează plata (care coincide cu momentul în care beneficiarul bunurilor sau serviciilor în cauză efectuează plata). Metoda aplicată în general pentru contabilizarea TVA-ului aferent ieșirilor de către beneficiar – contabilitate de casă sau pe bază de angajamente – nu este relevantă în acest sens. Articolul 167 impune ca *operațiunea* în cauză să fie tratată în mod consecvent de furnizor și de beneficiar.

58. Articolul 167a, cu titlu de derogare, permite statelor membre să impună obligația ca o persoană impozabilă care, în calitate de *furnizor*, utilizează metoda contabilității de casă pentru TVA-ul aferent ieșirilor să utilizeze aceeași metodă de contabilizare atunci când efectuează deduceri ale TVA-ului aferent intrărilor pentru bunurile sau serviciile *primite*. Prin urmare, articolul 167a impune un tratament consecvent *al persoanei impozabile* în cauză.

59. Cu titlu ilustrativ:

Persoana impozabilă (denumită în continuare „PI”) A utilizează metoda contabilității de casă în scopuri de TVA în conformitate cu o derogare națională în temeiul articolului 66 litera (b) din Directiva TVA. La fel procedează și PI B.

PI C utilizează metoda contabilității pe bază de angajamente în conformitate cu articolul 63 din Directiva TVA.

PI A beneficiază de servicii prestate de PI B și de PI C. Astfel cum se descrie la punctul 44 și următoarele, dreptul de deducere al PI A va lua naștere în momentul plății pentru serviciile prestate de PI B și în momentul prestării serviciilor pentru serviciile prestate de PI C.

Deși nu modifică momentul la care intervine dreptul de deducere al PI A în ceea ce privește TVA-ul aferent intrărilor pentru serviciile prestate de PI B în cazul în care statul membru în cauză face uz de opțiunea sa în temeiul articolului 167a și impune PI A să amâne dreptul de deducere până la efectuarea plății, aceasta *modifică* momentul la care intervine dreptul de deducere în ceea ce privește TVA-ul aferent intrărilor pentru serviciile prestate de PI C. Aceste deduceri ar fi amânate până la plată.

60. Prin urmare, este incorectă din punct de vedere factual afirmația guvernului german potrivit căreia articolul 167a din Directiva TVA ar fi lipsit de conținut în cazul în care sensul articolului 167 ar fi acela enunțat în mod literal. În consecință, acest argument trebuie respins.

### 3. Originea articolului 167a și a articolului 226 alineatul (7a) din Directiva TVA

61. Guvernul german susține că originea articolului 167a și a articolului 226 alineatul (7a) din Directiva TVA confirmă poziția sa.

62. În această privință, guvernul german subliniază că, înainte de adoptarea articolului 167a din Directiva TVA, anumitor state membre li se permitea să deroge de la articolul 167 din această directivă. Guvernul german menționează în această privință Decizia 2007/133/CE a Consiliului<sup>31</sup>, prin care Consiliul, în temeiul articolului 395 alineatul (1), a autorizat Estonia, Slovenia, Suedia și Regatul Unit să aplice anumite sisteme simplificate de contabilitate de casă. Guvernul german susține că această posibilitate de derogare a fost extinsă la toate statele membre prin adăugarea articolului 167a la Directiva TVA odată cu adoptarea Directivei privind facturarea. În plus, guvernul german susține că nici autorizațiile individuale prelabile, nici adăugarea articolului 167a din Directiva TVA nu ar fi fost necesare în cazul în care dreptul de deducere ar fi luat naștere la momentul plății, în conformitate cu articolul 167 din Directiva TVA.

63. Nu suntem de acord cu poziția guvernului german, care, în opinia noastră, se bazează pe o interpretare eronată a legii. Articolul 167 din Directiva TVA prevede că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, moment care, în conformitate cu articolele 63-66 din acea directivă, poate reprezenta fie momentul prestării de servicii (articolul 63), momentul plății [derogare națională în temeiul articolului 66 litera (b) sau, în cazul plății avansului, în temeiul articolului 65], fie anumite alte momente [de exemplu, articolul 66 litera (a) și articolul 66 litera (c)].

64. Astfel cum se arată în exemplul de la punctul 59, pentru orice persoană impozabilă, indiferent dacă aceasta utilizează metoda contabilității de angajamente în scopuri de TVA sau utilizează o metodă de contabilitate de casă în conformitate cu o derogare națională în temeiul articolului 66 litera (b) din Directiva TVA, pot avea loc deduceri de TVA aferent intrărilor pentru operațiuni în cazul în care taxa deductibilă devine exigibilă la momentul prestării de servicii (în conformitate cu articolul 63 din Directiva TVA) sau la momentul plății [în temeiul unei derogări naționale potrivit articolului 66 litera (b) din Directiva TVA sau, în acest sens, deși nu prezintă o relevanță directă în speță potrivit articolului 65 din această directivă].

65. Adoptarea articolului 167a din Directiva TVA și autorizațiile individuale prelabile privind sistemele de contabilitate de casă nu au schimbat acest lucru decât în anumite cazuri limitate. Aceste sisteme anterioare de contabilitate de casă, care se aplicau numai întreprinderilor mai mici care nu depășeau anumite plafoane în ceea ce privește cifra lor de afaceri anuală, erau sisteme opționale pentru care puteau opta întreprinderile eligibile. Acest sistem a fost preluat la articolul 167a din Directiva TVA, care conține de asemenea o cerință de opționalitate și un plafon al cifrei de afaceri anuale. Prin urmare, articolul 167a din Directiva TVA vizează doar o parte limitată din ceea ce intră sub incidența articolului 66 litera (b) din Directiva TVA.

<sup>31</sup> Decizia Consiliului din 30 ianuarie 2007 privind autorizarea Estoniei, Sloveniei, Suediei și Regatului Unit de a aplica o măsură specială de derogare de la articolul 167 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată (JO 2007, L 57, p. 12). Pe lângă decizia menționată de guvernul german, Consiliul a adoptat o serie de alte decizii de autorizare privind sistemele de contabilitate de casă, printre care Deciziile 2009/938/UE, 2009/939/UE și 2009/1022/UE ale Consiliului, mai mult sau mai puțin în același sens.

66. Articolul 66 litera (b) din Directiva TVA, care a succedat articolului 10 alineatul (2) al treilea paragraf din A șasea directivă TVA, permite statelor membre să deroge în ceea ce privește „anumite operațiuni” sau „anumite categorii de persoane impozabile”. Această dispoziție are un domeniu de aplicare mult mai larg decât cel al articolului 167a din Directiva TVA și nu a fost adoptată inițial cu luarea în considerare a metodei contabilității de casă pentru întreprinderile mai mici. Nu se prevede un plafon al cifrei de afaceri și nu există nicio cerință ca derogarea să fie „opțională” pentru persoanele impozabile în cauză. Categoria „anumite operațiuni” poate fi chiar definită în sens larg de statul membru în cauză, astfel încât să cuprindă toate serviciile<sup>32</sup>.

67. Guvernul german susține că articolul 226 alineatul (7a) din Directiva TVA completează sistemele de contabilitate de casă permise de articolul 167a din această directivă prin extinderea datelor care trebuie menționate pe facturi pentru ca aceste sisteme de contabilitate de casă să devină posibile din punct de vedere practic.

68. Considerăm că acest argument nu este convingător.

69. În primul rând, articolul 226 alineatul (7a) din Directiva TVA nu se referă la articolul 167a din această directivă, ci la articolul 66 litera (b) din Directiva TVA.

70. În al doilea rând, o persoană impozabilă al cărei drept de deducere este amânat în cadrul unui sistem opțional de contabilitate de casă, în temeiul unei derogări naționale în conformitate cu articolul 167a din Directiva TVA, are cunoștință de acest lucru. Ea a optat pentru regimul în cauză și, spre deosebire de o persoană impozabilă care nu a făcut acest lucru, nu depinde de primirea informațiilor referitoare la tratamentul contabil al TVA-ului în ceea ce privește operațiunea în cauză, deoarece, indiferent de tratamentul operațiunii respective de către furnizor, acelei persoane impozabile i se permite să își exercite dreptul de deducere numai atunci când „TVA pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului său”. Desigur, acest moment este cunoscut de persoana impozabilă, întrucât ea este cea care efectuează plata.

71. În exemplul de la punctul 59, PI A, care nu face obiectul unui tratament în conformitate cu o derogare națională în temeiul articolului 167a din Directiva TVA, nu poate ști momentul în care poate să își exercite dreptul de deducere decât dacă știe cum este tratată operațiunea de către furnizor. Tocmai acest aspect este abordat la articolul 226 alineatul (7a).

72. Înainte de adoptarea articolului 226 alineatul (7a), se putea argumenta că, întrucât destinatarul bunurilor și al serviciilor nu este în mod frecvent în măsură să cunoască tratamentul TVA-ului aferent ieșirilor aplicat unei anumite livrări de bunuri sau prestări de servicii la nivelul furnizorului, beneficiarului ar trebui să i se permită să solicite deducerea la momentul prestării. Se pare că sistemul german „Ist-Versteuerung” poate foarte bine să aibă acest rezultat.

<sup>32</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 octombrie 1995, Italitica (C-144/94, EU:C:1995:355, punctele 14-21 și punctul 1 din dispozitivul acestei hotărâri). Potrivit observațiilor prezentate de guvernul francez în ședința din această cauză, Consiliul adoptase articolul 10 alineatul (2) al treilea paragraf pentru ca anumite state membre, precum Italia și Franța, să își poată menține legislația care prevedea că taxa pe servicii era exigibilă la momentul plății. *Idem*, punctul 15.

73. Acest argument, care pare să fi stat la baza cel puțin a unei opinii exprimate în doctrina germană, potrivit căreia articolul 167 din Directiva TVA nu reprezenta decât o „idee orientativă”<sup>33</sup>, nu ni se pare convingător. Articolul 66 litera (b) din directivă oferă statelor membre o opțiune de derogare, pe care pot alege să o utilizeze, dacă doresc acest lucru. Acesta nu instituie o obligație.

74. În cazul în care un stat membru alege să utilizeze opțiunea menționată, revine acestui stat membru obligația de a face acest lucru într-un mod care să permită persoanelor impozabile de pe teritoriul său să își respecte obligațiile și să își exercite drepturile care le revin în temeiul directivelor în materie de TVA. Împrejurarea că este posibil ca Germania să fi ales să adopte, prin utilizarea derogării în temeiul articolului 66 litera (b) din Directiva TVA, un sistem care implică probleme practice de conformitate pentru persoanele impozabile germane nu poate avea ca efect interpretarea termenilor clari de la articolul 167, și anume „dreptul de deducere la naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”, ca reprezentând o „idee orientativă” fără caracter obligatoriu sau ca referindu-se la altceva decât la momentul la care taxa deductibilă devine exigibilă.

75. Putem adăuga că ar putea fi prevăzute numeroase tipuri de derogare în temeiul articolului 66 litera (b) din Directiva TVA care nu implică problemele care par să caracterizeze sistemul german de contabilitate de casă. De exemplu, derogarea italiană care a făcut obiectul cauzei Italitica includea toate serviciile. Astfel, beneficiarii serviciilor știau probabil dacă prestările au fost corect calificate drept bunuri sau servicii și, după toate probabilitățile, nu ar fi avut dificultăți în a identifica momentul corect pentru deducerea TVA-ului aferent intrărilor pentru aceste operațiuni. Doar ca exemplu, de asemenea, o derogare care s-ar fi aplicat anumitor profesii nu ar fi cauzat astfel de probleme nici măcar înainte de adoptarea articolului 226 alineatul (7a).

76. După adoptarea articolului 226 alineatul (7a), argumentul menționat la punctul 72 își pierde orice validitate. În prezent, beneficiarul bunurilor și serviciilor are dreptul, în temeiul dispozițiilor Directivei TVA, să primească informațiile necesare.

77. Prin urmare, considerăm că o analiză corectă a originii și a contextului articolului 167a și al articolului 226 alineatul (7a) din Directiva TVA militează ferm pentru un răspuns afirmativ la prima întrebare adresată de instanța de trimitere.

#### 4. *Lucrările pregătitoare ale Directivei 2010/45*

78. Guvernul suedez arată în observațiile sale că lucrările pregătitoare ale Directivei 2010/45 susțin ideea că dreptul de deducere într-un caz precum cel în discuție în litigiul principal ar interveni la momentul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor, iar nu la momentul (în general ulterior) încasării plății de către furnizorul care utilizează metoda contabilității de casă. În această privință, guvernul suedez citează în mod specific un extras din expunerea de motive a propunerii Comisiei din 28 ianuarie 2009, intitulată „Propunere de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește normele privind facturarea”, potrivit căreia „ar trebui să existe o excepție care să permită destinatarilor [...] de livrări” de la un furnizor care contabilizează TVA la încasarea plății „să solicite un drept de deducere imediat”.

<sup>33</sup> A se vedea, de exemplu, H. Stadie în Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80-81 (la: a 170-a reactualizare – ianuarie 2017).

79. Or, propunerea la care face referire guvernul suedez prevedea o *modificare* a legii, astfel încât un destinatar (precum GK) al bunurilor livrate sau al serviciilor prestate de un furnizor care utilizează metoda contabilității de casă (precum locatorul său) ar trebui, *după* această modificare, să poată deduce TVA-ul aferent intrărilor în momentul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor. Modificarea propusă a fost inclusă în propunere ca un nou articol 167a alineatul (1), cu următorul cuprins:

„Atunci când taxa deductibilă devine exigibilă în momentul încasării plății, statele membre pot prevedea că dreptul de deducere ia naștere în momentul livrării mărfurilor și al prestării serviciilor sau în momentul emiterii facturii.”

80. În mod implicit, propunerea de directivă și expunerea de motive aferentă acesteia se bazează pe ipoteza potrivit căreia dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor pentru o livrare efectuată de o persoană impozabilă care utilizează metoda contabilității de casă, înainte de adoptarea modificării propuse, lua naștere la momentul la care taxa deductibilă devenea exigibilă, astfel cum se prevede la articolul 167 din Directiva TVA, și anume la momentul plății.

81. În plus, textul propus a fost redactat pentru a permite statelor membre să deroge de la legătura stabilită la articolul 167 între momentul la care taxa deductibilă devine exigibilă (pentru furnizor) și momentul nașterii dreptului corespunzător de deducere (pentru destinatarul serviciilor). În plus, propunerea de directivă și expunerea de motive aferentă au urmat în continuare, în mod implicit, teza potrivit căreia, chiar și după adoptarea articolului 167a alineatul (1) propus, norma principală, în lipsa unei derogări naționale în temeiul acestei dispoziții, ar fi în continuare aceea că dreptul de deducere ia naștere la momentul la care taxa deductibilă devine exigibilă.

82. Articolul 167a alineatul (1) propus nu a fost niciodată adoptat. Cu toate acestea, în procesul-verbal al Consiliului a fost inclusă o declarație privind versiunea adoptată a articolului 167a. La punctul 31 și următoarele din prezentele concluzii am analizat această declarație, precum și motivele pentru care aceasta nu are nicio semnificație juridică.

83. Partea din lucrările pregătitoare citată de guvernul suedez nu permite, așadar, în niciun caz susținerea tezei sale: în primul rând, deoarece se referă la o dispoziție care nu a fost niciodată adoptată și, în al doilea rând, deoarece opinia exprimată de Comisie cu privire la legea aplicabilă înainte de modificarea propusă este opusul a ceea ce guvernul suedez încearcă să susțină.

84. Acest lucru devine cu atât mai clar dacă se ia în considerare și următoarea secțiune din expunerea de motive, care arată:

„Ea prevede, de asemenea, o modificare a datelor care trebuie să figureze pe o factură cu TVA completă pentru a obliga furnizorul să indice data exigibilității taxei aferente facturii. *În prezent, din cauza lipsei acestei cerințe, beneficiarul nu poate ști, în unele cazuri, în ce moment își poate exercita dreptul de deducere*” (sublinierea noastră).



85. Această precizare din expunerea de motive se referă la articolul 226 alineatele (7) și (7a), în versiunea propusă, care are următorul conținut:

„[...] este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe [facturile] [...]:

(7) data la care TVA devine exigibilă, în măsura în care aceasta diferă de data emiterii facturii, sau, în cazul în care data la care TVA devine exigibilă nu este cunoscută, o trimitere la faptul generator vizat;

(7a) atunci când TVA devine exigibilă la primirea plății, data la care mărfurile sunt livrate sau serviciile prestate, în cazul în care data livrării/prestării precedă data plății.”

86. Această precizare din expunerea de motive nu ar avea sens dacă dreptul de deducere ar lua naștere întotdeauna în momentul livrării. Momentul livrării este cunoscut în general de un destinatar al bunurilor sau serviciilor, dar, în mod normal, beneficiarul va ști modul în care furnizorul său contabilizează operațiunea, respectiv prin metoda contabilității de casă sau prin cea a contabilității pe bază de angajamente, numai dacă i se spune acest lucru sau dacă derogarea națională prevăzută la articolul 66 litera (b) din Directiva TVA se referă la categorii de operațiuni sau la persoane impozabile ușor de identificat de destinatar.

87. Modificările adoptate în cele din urmă au urmat o direcție diferită. În loc să impună menționarea datei la care TVA-ul devine exigibil (necesară destinatarului livrărilor pentru a cunoaște momentul efectuării deducerii TVA-ului aferent intrărilor, în conformitate cu articolul 167 din Directiva TVA) și a datei livrării sau prestării, în cazul în care TVA-ul devine exigibil la momentul încasării plății, iar data livrării sau prestării este anterioară (necesară în cazul în care statul membru în cauză ar fi utilizat dreptul de a deroga în temeiul articolului 167a alineatul (1) propus, dar neadoptat], legiuitorul Uniunii, în versiunea efectiv adoptată a articolului 226 alineatul (7), impune menționarea datei la care a fost efectuată livrarea sau prestarea (necesară pentru operațiunile pentru care momentul la care ia naștere dreptul de deducere este reglementat de articolul 167 coroborat cu articolul 63) sau a datei plății avansului (necesară pentru operațiunile pentru care momentul la care ia naștere dreptul de deducere este reglementat de articolul 167 coroborat cu articolul 65), în măsura în care această dată poate fi stabilită și diferă de data emiterii facturii.

88. Articolul 226 alineatul (7a), astfel cum a fost adoptat efectiv, impune includerea mențiunii „contabilitate de casă” atunci când TVA-ul aferent ieșirilor devine exigibil pentru furnizor în momentul încasării plății de către acesta. Informațiile respective sunt relevante pentru destinatarul facturii deoarece indică destinatarului facturii, în legătură cu serviciile prestate în cauză, ce norme se aplică furnizorului în ceea ce privește prestarea respectivă – contabilitatea de casă sau contabilitatea pe bază de angajamente – și permite astfel destinatarului serviciilor să stabilească momentul la care ia naștere dreptul său de deducere pentru TVA-ul aferent intrărilor. În lipsa acestor informații, destinatarul serviciilor nu ar ști când să își exercite în mod corect dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor.

89. Prin urmare, nu considerăm că lucrările pregătitoare evocate de guvernul suedez susțin poziția sa.

### ***E. Observații finale***

90. Considerăm că este util, ca ultim punct, să privim dincolo de argumentele juridice și să ne concentrăm, pentru un moment, asupra tratamentului persoanei impozabile în cauză, luând în considerare punctul de vedere al acesteia. Astfel cum s-a arătat la punctul 44 și următoarele de mai sus, termenii clari în care este redactată Directiva TVA impun GK, în calitate de persoană impozabilă și în calitate de beneficiar al serviciilor de închiriere, să deducă TVA-ul aferent intrărilor pentru aceste servicii de închiriere la momentul la care TVA-ul (ca TVA aferent ieșirilor) a devenit exigibil pentru locator. GK, știind că locatorul său utiliza metoda contabilității de casă a TVA-ului, a făcut exact acest lucru.

91. Dosarul prezentat Curții nu sugerează nici măcar cea mai mică încercare de a obține *vreun* avantaj, cu atât mai puțin a vreunui avantaj necuvenit de către GK. Nicio acuzație de fraudă nu a fost adusă la cunoștința Curții. Dimpotrivă, obținerea deducerii TVA-ului aferent intrărilor la un moment anterior, potrivit poziției susținute de Finanzamt, ar implica un avantaj substanțial de flux de numerar pentru GK în detrimentul autorității fiscale.

92. Persoana impozabilă în cauză a urmat *ad litteram* Directiva TVA. Prin aceasta, persoana impozabilă nu a obținut niciun avantaj în materie de TVA.

93. Pe baza celor ce precedă, nu vedem niciun argument care să justifice o interpretare diferită a sensului clar al termenilor Directivei TVA.

### **IV. Concluzie**

94. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la prima întrebare adresată de Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg, Germania) după cum urmează:

Articolul 167 din Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că dreptul de deducere a impozitului aferent intrărilor ia naștere încă din momentul executării operațiunii chiar dacă, în conformitate cu o derogare națională în temeiul articolului 66 litera (b) din această directivă, impozitul devine exigibil pentru furnizor sau prestator abia la încasarea plății, iar plata nu a fost încă efectuată.