CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 1 iulie 2021 [1]

Cauza C-324/20

Finanzamt B
împotriva
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

[cerere de decizie preliminară formulată de
Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe, Germania)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Prestare de servicii – Serviciu prestat o singură dată – Plată eșalonată în timp – Directiva 2006/112/CE – Articolul 63 – Exigibilitatea taxei – Articolul 64 alineatul (1) – Noțiunea de operațiuni «care determină plăți succesive» – Articolul 90 alineatul (1) – Reducerea bazei de impozitare – Noțiunea de «neplată»”

Introducere

1. Conform principiului libertății economice și contractuale, participanții la piață își formează în mod liber relațiile contractuale atât în ceea ce privește serviciile prestate, cât și remunerația pentru acestea. Însă aceștia trebuie să ia în considerare și condițiile în care își desfășoară activitatea, nu numai pe cele cu caracter economic, ci și pe cele legale, inclusiv pe cele fiscale. Problemele care pot rezulta dacă aceste condiții nu sunt luate în considerare sunt ilustrate de această cauză.

2. În mod concret, este vorba dacă și în ce măsură eșalonarea plății remunerației pentru operațiunea taxată cu taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) influențează momentul în care această taxă devine exigibilă pentru contribuabil.

[1] Limba originală: polona.

Cadrul legislativ

Dreptul Uniunii

3. Articolul 63 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2] prevede:

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

4. Însă, în temeiul articolului 64 alineatul (1) din aceeași directivă:

„Atunci când determină decontări sau plăți succesive […] prestarea de servicii [este] considerat[ă] [efectuată] la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective.”

5. La rândul său, articolul 66 litera (b) din directiva analizată prevede că:

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

[…]

(b) cel târziu la data încasării plății;

[…]”

6. Totodată, potrivit articolului 73 din această directivă:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

7. În sfârșit, în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

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

Dreptul german

8. Directiva 2006/112 a fost transpusă în dreptul german prin Umsatzsteuergesetz [3] (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”).

[2] JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

[3] Text consolidat: BGBl. 2005, I, p. 386.

9. Articolul 13 alineatul (1) punctul 1 din această lege prevede:

„Impozitul devine exigibil:

1. pentru livrări și alte prestații:

a) la calcularea impozitului pentru remunerațiile 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, remunerația se stabilește în mod separat. Dacă remunerația sau o parte din aceasta este încasată înainte de executarea prestației sau a prestației parțiale, impozitul devine exigibil la expirarea perioadei contabile în care a fost încasată remunerația sau remunerația parțială;

b) în cazul calculării impozitului pentru remunerațiile încasate (articolul 20), la expirarea perioadei contabile în care au fost încasate remunerațiile.

[…]”

10. Totodată, potrivit articolului 17 din UStG:

„1. În cazul modificării bazei de impozitare pentru o operațiune impozabilă în sensul articolului 1 alineatul (1) punctul 1, profesionistul care a realizat această operațiune trebuie să regularizeze valoarea impozitului datorat. […]

2. Alineatul 1 se aplică *mutatis mutandis* și în cazul în care

1) remunerația convenită pentru o livrare impozabilă, o altă prestație sau o achiziție intracomunitară impozabilă a devenit nerecuperabilă. În cazul în care remunerația este încasată ulterior, cuantumul impozitului și deducerea în amonte trebuie rectificate din nou.

[…]”

11. În sfârșit, articolul 20 prima teză din UStG în versiunea sa în vigoare în cursul exercițiului fiscal în cauză prevede:

„Autoritatea fiscală poate, la cerere, să autorizeze un întreprinzător

1) a cărui cifră de afaceri totală [articolul 19 alineatul (3)] nu a depășit în anul calendaristic precedent 500 000 de euro sau

2) care […] este exceptat de la 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 impozabile în cadrul unei profesii liberale […],

să calculeze taxa nu în funcție de remunerațiile convenite [articolul 16 alineatul (1) prima teză], ci în funcție de remunerațiile încasate.”

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, societate de drept german (denumită în continuare „societatea X”), este înregistrată ca persoană plătitoare de TVA în Germania.

13. În anul fiscal 2012, societatea X a prestat către societatea T-GmbH (denumită în continuare „societatea T”) servicii de intermediere a vânzării de către cea din urmă a unor bunuri imobile. Cum reiese din contractul privind onorariul încheiat între societățile menționate la 7 noiembrie 2012, în momentul încheierii acestui contract, societatea X a executat deja toate prestațiile convenite.

14. Din contract reiese și că onorariul pentru serviciile de intermediere menționate a fost stabilit la suma de 1 000 000 de euro plus TVA, eșalonată în cinci rate de 200 000 de euro plus TVA. Aceste rate trebuiau plătite anual începând cu 30 iunie 2013. La termenul de plată a fiecărei rate, societatea X emitea o factură și achita TVA-ul datorat.

15. Prin decizia din 22 decembrie 2016, autoritatea fiscală competentă a hotărât că prestarea de servicii de către societatea X către societatea T a avut loc integral în anul 2012 și că în anul respectiv societatea X era obligată să achite în întregime TVA-ul corespunzător operațiunii în cauză.

16. Societatea a depus plângere împotriva deciziei menționate la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania) competent. În decizia sa, instanța menționată a luat în considerare faptul că, într-adevăr, prestarea efectivă a serviciilor a avut loc în anul 2012, dar suma remunerației corespunzătoare acestei operațiuni, în afară de prima rată achitată la 30 iunie 2013, trebuie considerată neplătită în sensul articolului 17 din UStG și al articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112. În opinia acestei instanțe, aplicarea acestor dispoziții permite societății X să evite obligația de a achita integral TVA-ul înainte de a primi integral remunerația pentru serviciile prestate.

17. Autoritatea fiscală a contestat această hotărâre la instanța de trimitere. În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul unui serviciu prestat o singură dată și, prin urmare, care nu este legat de o perioadă, acordul privind plata în rate implică existența unor decontări sau plăți succesive în sensul articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE?

2) Cu titlu subsidiar, în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare: situația în care persoana impozabilă convine, în prestarea serviciilor sale, ca acestea să fie remunerate în cinci rate anuale, iar dreptul național prevede, în cazul plății cu întârziere, o ajustare prin care este anulată reducerea anterioară a bazei de impozitare în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE trebuie să fie considerată o neplată în sensul acestei dispoziții?”

18. Cererea de decizie preliminară a fost depusă la Curte la 22 iulie 2020. Au prezentat observații scrise: societatea X, guvernul german și Comisia Europeană. Curtea a decis să nu organizeze o ședință.

Analiză

Observații introductive

Cu privire la situația de fapt

19. Adresând cererea de decizie preliminară în această cauză, instanța de trimitere se bazează pe faptele constatate de către instanța de prim grad, conform cărora serviciul prevăzut în cadrul operațiunii în litigiu a avut caracter unic și a fost realizat integral de către societatea X în anul 2012, prin urmare remunerația în suma de 1 000 000 de euro plus TVA se referă la prestațiile executate integral în anul 2012.

20. Însă societatea X contestă această constatare. În opinia acesteia, contractul cu societatea T includea servicii suplimentare, în special în ceea ce privește consultanța, care ar fi trebuit să fie realizate în anii următori în schimbul tranșelor succesive ale remunerației stabilite. Prin urmare, în opinia acestei societăți, remunerația pentru serviciile prestate în anul 2012 o constituie doar suma obținută la 30 iunie 2013. Societatea X se referă în special la contractul suplimentar explicativ încheiat cu societatea T la 15 martie 2016 și la ordinul emis de Finanzgericht privind organizarea procedurii din 23 septembrie 2020 pe care societatea le-a inclus în observațiile sale scrise. Întrebările preliminare în prezenta cauză au, în opinia societății X, caracter ipotetic.

21. Însă trebuie luat în considerare faptul că, în cadrul procedurii privind emiterea deciziei preliminare, Curtea, în principiu, trebuie să se bazeze pe faptele constatate de către instanța de trimitere [4]. Or, în prezenta cauză aceste constatări, *prima facie*, nu par irațională. În special, ordonanța din 23 septembrie 2020 a fost emisă după emiterea de către instanța de trimitere a deciziei privind cererea de decizie preliminară în prezenta cauză. De asemenea, aceasta a fost emisă în cadrul unei proceduri distincte referitoare la impozitul pe venit al societății X din anul fiscal 2012. Aprecierea faptelor poate fi diferită în ceea ce privește determinarea veniturilor în scopuri de impozit pe venit pentru persoane juridice față de aprecierea în ceea ce privește stabilirea TVA-ului datorat.

22. Prin urmare, suntem de părere că Curtea ar trebui să răspundă la întrebările preliminare în această cauză pe baza faptelor constatate de către instanța de trimitere (sau constatate de către instanța de prim grad și preluate de către instanța de trimitere).

Cu privire la întrebările preliminare

23. Instanța de trimitere în prezenta cauză adresează două întrebări preliminare. Prima se referă la interpretarea noțiunii de operațiuni „care determină plăți succesive” în sensul articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112. A doua întrebare se referă la aspectul dacă într-o situație precum cea din litigiul principal se poate vorbi despre „neplată” în sensul articolului 90 alineatul (1) din această directivă. Aplicarea dispoziției din urmă nu depinde de interpretarea articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112; neplata poate avea loc și în legătură cu tranzacții cu plata în rate. Însă răspunsul afirmativ la cea de a doua întrebare preliminară ar lipsi de sens prima întrebare. Prin urmare, vom începe cu cea de a doua întrebare.

[4] Este adevărat că de curând am avut ocazia să punem la îndoială corectitudinea constatărilor aceleiași instanțe de trimitere precum în prezenta cauză [Concluziile noastre prezentate în cauza XY (Reducerea facultativă a impozitului), C-100/20, EU:C:2021:387]. Aceasta însă nu se referea la faptele în sine, ci la calificarea acestora din punctul de vedere al legislației Uniunii.

Cu privire la cea de a doua întrebare preliminară

24. Adresând cea de a doua întrebare preliminară, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în situația în care persoana impozabilă convine, în prestarea unui serviciu cu caracter unic, ca acesta să fie remunerat în rate, se poate constata neplata în sensul acestei dispoziții în legătură cu ratele următoarele, cu excepția primei rate și se poate reduce corespunzător baza de impozitare cu posibilitatea de a o majora după plata următoarelor rate. Se pare că întrebarea a fost dictată de faptul că o astfel de soluție a fost adoptată de instanța de prim grad în cadrul litigiului principal, pentru a evita situația în care persoana impozabilă să fie obligată să achite TVA-ul datorat înainte de a încasa plata pentru serviciul prestat.

25. În ceea ce privește această întrebare, societatea X propune un răspuns afirmativ, în timp ce guvernul german și Comisia propun un răspuns negativ.

26. Achiesăm la această ultimă opinie.

27. TVA-ul este calculat proporțional cu baza de impozitare [5], care este determinată ca „totalitatea elementelor care reprezintă remunerația obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării de mărfuri sau al prestării de servicii” [6]. Nivelul acestei baze de impozitare este determinat în momentul survenirii faptului generator, adică, în ceea ce privește prestarea de servicii, în momentul executării acestora.

28. În schimb, dacă după ce a survenit faptul generator are loc reducerea sumei pe care contribuabilul ar trebui s-o obțină în schimbul prestației executate, baza de impozitare se reduce și, în consecință, se reduce și valoarea taxei datorate de către persoana impozabilă [7]. În această privință ar putea fi vorba atât despre reducerea *stricto sensu*, cât și despre „reducerea până la zero”, adică scăderea totală a bazei de impozitare și a obligației fiscale care rezultă din aceasta. O astfel de modificare poate avea loc atât ca urmare a modificării sau a încetării relației contractuale dintre părțile tranzacției impozabile, cât și din cauza neplății remunerației de către contractantul contribuabilului.

29. Obligația de a reduce baza de impozitare prevăzută la dispoziția menționată și obligația fiscală legată de aceasta reflectă principiul conform căruia baza de impozitare TVA o constituie remunerația pe care persoana impozabilă a obținut-o efectiv sau urmează să o obțină pentru operațiunea impozabilă [8].

30. Obiectivul menționat al articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 înseamnă că această dispoziție este aplicabilă doar dacă survine o reducere a sumei pe care contribuabilul trebuie să o obțină drept remunerație pentru serviciile prestate. Însă dacă suma această nu se va reduce, nu există motive pentru a reduce baza de impozitare, așadar dispoziția în cauză nu este aplicabilă. Se întâmplă astfel, de exemplu, atunci când părțile tranzacției impozabile convin nu reducerea remunerației, ci doar eșalonarea acesteia sau amânarea termenului de plată.

5 Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

6 Articolul 73 din Directiva 2006/112.

7 Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

8 Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 26).

31. Desigur, în situația de neplată din partea cocontractantului persoanei impozabile, reducerea sumei pe care persoana impozabilă o va obține poate avea caracter provizoriu deoarece, în lipsa modificărilor relației contractuale dintre părți, persoana impozabilă rămâne creditor pentru prestația neplătită și o poate recupera în viitor [9]. Se naște, așadar, îndoiala referitoare la caracterul final al reducerii bazei de impozitare. Din acest motiv, în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112, statele membre dispun de puterea discreționară de a decide privind aplicarea alineatului (1) al acestui articol în caz de neplată [10].

32. Acest aspect nu schimbă faptul că, în cazul amânării plății remunerației sau al eșalonării acesteia, suma pe care persoana impozabilă *trebuie să o obțină* cu siguranță *nu* se reduce [11]. Prin urmare, nu există motive pentru a reduce baza de impozitare.

33. Așadar, deși suntem de acord cu constatarea guvernului german că toate cazurile de reducere a remunerației pe care persoana impozabilă trebuie să o obțină pentru operațiunea impozabilă se referă la situații ce au loc *după* prestarea serviciilor corespunzătoare acestei operațiuni, considerăm că acest aspect nu are o semnificație majoră pentru răspunsul la întrebarea preliminară analizată. Faptul că eșalonarea remunerației nu provoacă modificarea sumei pe care persoana impozabilă trebuie să o obțină drept remunerație și, prin urmare, nu provoacă nici modificarea bazei de impozitare a acestei operațiuni are aici o semnificație majoră.

34. Având în vedere cele sus-menționate, în opinia noastră, articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în situația în care persoana impozabilă care prestează un serviciu o singură dată convine cu beneficiarul eșalonarea contraprestației, nu are loc situația de neplată în sensul acestei dispoziții.

35. De asemenea, precum observă guvernul german, în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, reducerea bazei de impozitare în temeiul acestei dispoziții are loc în circumstanțele stabilite de către statele membre. În temeiul alineatului (2) al acestui articol, statele membre au dreptul să nu îl aplice în situația de neplată. Conform articolului 17 alineatul (2) punctul 1 din UStG, în caz de neplată, baza de impozitare se reduce numai atunci când remunerația devine nerecuperabilă. Această situație nu are loc în cazul eșalonării remunerației. Așadar, legislația germană în sine, conformă în acest aspect cu Directiva 2006/112, nu permite aplicarea prevederilor care transpun articolul 90 din această directivă în cazul eșalonării plății remunerației pentru operațiunea impozabilă.

Cu privire la prima întrebare preliminară

36. Adresând prima întrebare preliminară, instanța de trimitere solicită de fapt să se stabilească dacă articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că acesta este aplicabil referitor la operațiunile ce includ prestarea unui serviciu unic pentru care persoana impozabilă încasează remunerația în rate.

[9] Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 29).

[10] Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctele 28 și 29).

[11] Astfel cum observă just guvernul german, se poate vorbi despre neplată abia în cazul în care o rată a remunerației nu este achitată în momentul exigibilității acesteia. Acest aspect nu se poate presupune în avans.

37. Întrebarea aceasta se bazează pe faptele constatate de către instanța de trimitere conform cărora serviciul la care se referă litigiul principal a avut caracter unic și a fost realizat integral în anul fiscal 2012 [12]. Analiza întrebării discutate se bazează pe această presupunere.

Cu privire la interpretarea articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112

38. Reamintim că, potrivit articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în cazul tranzacțiilor cu plata în rate, prestările de servicii sunt considerate efectuate la expirarea termenelor pentru plățile respective. Răspunsul la întrebarea preliminară necesită, așadar, interpretarea noțiunii de operațiuni „care determină plăți succesive” în sensul acestei dispoziții.

39. În contradictoriu cu opinia Comisiei, considerăm că conținutul în sine al dispoziției interpretate nu oferă un răspuns clar la această întrebare.

40. Articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în lumina articolului 63 din aceeași directivă. Or, conform celui din urmă, faptul generator are loc, iar TVA-ul devine exigibil atunci când sunt prestate serviciile care fac obiectul tranzacției.

41. Articolul 63 din directivă nu precizează ce fapt trebuie considerat drept momentul prestării serviciului. În opinia noastră, aceasta înseamnă că legiuitorul Uniunii a adoptat în acest sens o abordare fizică, adică a considerat momentul prestării efective a serviciului, stabilit, dacă este cazul, pe baza faptelor constatate de către autoritatea fiscală sau de către instanță.

42. Așadar, articolul 64 alineatul (1) din directiva interpretată nu prevede, în opinia noastră, excepția de la articolul 63 din aceeași directivă în ceea ce privește determinarea momentului în care survine faptul generator, ci doar îl completează și explică referitor la situațiile ce pot naște îndoieli. Dispoziția această explică deci ce moment trebuie considerat momentul prestării serviciului care determină plata eșalonată în timp. Momentul acesta este considerat a fi data scadentă pentru plata respectivă.

43. Logic însă, o asemenea determinare convențională a momentului prestării serviciului este necesară doar referitor la serviciile al căror moment de prestare este dificil să fie determinat clar pe baza faptelor, în special deoarece raportul juridic dintre părțile operațiunii și serviciul care face obiectul acesteia are un caracter continuu. Într-o astfel de situație se consideră că prestarea serviciilor durează atât timp cât durează obligația de plată pentru acestea.

44. Nu este însă nevoie să se extindă aplicabilitatea articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 la situațiile în care se poate determina cu ușurință momentul prestării serviciului, în special dacă prestația a fost unică și există un moment precis care permite stabilirea momentului de finalizare a acesteia conform relației contractuale dintre părțile operațiunii respective. Or, o asemenea extindere a aplicabilității dispoziției menționate ar însemna că aceasta definește faptul generator în contradictoriu cu conținutul clar al articolului 63 din această directivă.

45. Interpretarea sistematică a articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în special în lumina articolului 63 din această directivă, pledează deci pentru răspunsul negativ la prima întrebare preliminară. În principiu, suntem de acord cu observațiile Comisiei în acest aspect.

[12] A se vedea punctul 19 din prezentele concluzii.

46. Mai mult decât atât, precum în mod justificat observă guvernul german, o altă interpretare a dispoziției menționate ar însemna că părțile operațiunii pot manipula în mod liber momentul survenirii faptului generator, stabilind corespunzător termenul de plată pentru livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. Curtea a avut deja ocazia să constate că intenția legiuitorului Uniunii a fost armonizarea cât mai mare a momentului survenirii faptului generator în toate statele membre pentru a asigura perceperea uniformă a TVA-ului [13]. Obiectivul de a asigura perceperea uniformă a taxei se referă nu doar la toate statele membre, dar și la toate operațiunile asemănătoare, indiferent de diferențele secundare precum modalitatea de plată a remunerației. Acest lucru este impus de principiul tratamentului egal și de necesitatea de a garanta libera concurență.

47. Or, generarea și nivelul obligației fiscale în ceea ce privește TVA-ul depinde doar de trei factori: caracterul operațiunii realizate, care determină o eventuală impozabilitate în sine a acesteia, suma remunerației, adică a bazei de impozitare, și momentul prestării serviciului, care este, în principiu, identic cu momentul survenirii faptului generator. În schimb, sistemul TVA-ului nu include momentul achitării remunerației drept un factor semnificativ din punctul de vedere al impozitării.

48. Concluziile de mai sus nu sunt negate de jurisprudența Curții citată de către instanța de trimitere și de către societatea X în cadrul observațiilor acesteia, în special Hotărârile Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani [14] și baumgarten sports & more [15]. Aplicarea articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 în aceste cauze se baza pe o relație legală continuă și prelungită în timp între părțile operațiunii, obligațiile continue fiind nu numai din partea beneficiarului, ci și a prestatorului, iar plata în sine a remunerației stabilite depindea de prestarea obligațiilor menționate [16]. Or, conform faptelor constatate de către instanța de trimitere în prezenta cauză, o astfel de situație nu este prezentă în litigiul principal, al cărui obiectiv este impozitarea serviciului unic prestat, efectuat integral într-un moment stabilit și pentru care prestatorul trebuie să obțină necondiționat remunerația în cuantumul ei integral.

49. Având în vedere cele sus-menționate, suntem de acord cu Comisia privind faptul că expresia „plăți succesive” folosită la articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că aceasta se referă la operațiunile care prin esența lor necesită eșalonarea plății sau plata în rate deoarece nu au caracter unic.

50. Prin urmare, această dispoziție trebuie interpretată în sensul că nu este aplicabilă operațiunilor care includ o prestare unică de servicii pentru care persoana impozabilă încasează plata în rate.

Cu privire la legătura dintre obligația de plată a taxei datorate și obținerea remunerației pentru operațiunile impozabile

51. Atât instanța de trimitere prin decizia sa, cât și societatea X în cadrul observațiilor sale constată că, într-o situație precum cea din litigiul principal, în care plata remunerației pentru o prestare unică a serviciului a fost eșalonată pe o perioadă îndelungată de timp (în acest caz de cinci

[13] Hotărârea din 2 mai 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, punctul 22).

[14] Hotărârea din 3 septembrie 2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Hotărârea din 29 noiembrie 2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] A se vedea Hotărârea din 3 septembrie 2015, Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani (C-463/14, EU:C:2015:542, punctele 47 și 49), respectiv Hotărârea din 29 noiembrie 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, punctele 30 și 31).

ani), TVA-ul fiind calculat la plata fiecărei rate, persoana impozabilă este obligată să finanțeze, pe o perioadă îndelungată, TVA-ul în valoarea integrală chiar dacă încă nu a încasat plata de la beneficiar.

52. Astfel cum am arătat în propunerea de răspuns la cea de a doua întrebare preliminară în prezenta cauză, aplicarea articolului 90 din Directiva 2006/112 nu constituie o soluție corectă pentru această problemă. De asemenea, în opinia noastră, nici articolul 64 alineatul (1) din această directivă nu constituie o astfel de soluție.

53. Precum am mai menționat mai sus, generarea TVA-ului, ca principiu, nu depinde de obținerea de către persoana impozabilă a remunerației pentru operațiunea impozabilă realizată de către aceasta. TVA-ul poate fi generat și înainte de plata remunerației respective. Curtea a mai avut ocazia de a sublinia în mod expres acest lucru în cadrul jurisprudenței sale [17].

54. În situația în care neplata contraprestației prevăzute în contractul încheiat între părțile operațiunii impozabile este permanentă, de exemplu în urma rezilierii sau modificării contractului, sau nu depinde de voința persoanei impozabile, precum în cazul în care cocontractantul acesteia nu își îndeplinește obligația de plată, se aplică articolul 90 din Directiva 2006/112 și se reduce corespunzător baza de impozitare și, respectiv, obligația fiscală.

55. Pe de altă parte, dacă în cadrul operațiunii impozabile se prevede de la început amânarea plății sau plata acesteia în rate, persoana impozabilă ia decizia privind modul de a-și desfășura activitatea economică fiind conștientă pe deplin de obligațiile sale, inclusiv de cele fiscale, care rezultă din desfășurarea activității. De voința acesteia depinde dacă este de acord sau nu cu eșalonarea plății și în ce condiții.

56. În acest caz, soluția poate fi ori să calculeze și să încaseze TVA-ul datorat integral la achitarea primei rate sau să utilizeze prima rată pentru plata TVA-ului [18]. În acest fel, persoana impozabilă nu este obligată să își folosească resursele financiare proprii pentru a achita taxa.

57. În ceea ce privește argumentul societății X că plata integrală a TVA-ului după obținerea primei rate a contraprestației nu lasă persoanei impozabile niciun venit din operațiunea realizată, ci chiar o privează de fondurile necesare pentru a acoperi costurile legate de serviciul prestat, este suficient să observăm că aplicarea TVA-ului nu depinde de rezultatele din activitatea economică a persoanei impozabile [19]. TVA-ul se aplică de asemenea operațiunilor care nu generează venit și chiar și celor care generează pierderi. Rămâne în sarcina operatorilor economici, și nu a sistemului de TVA să asigure rentabilitatea activității economice desfășurate.

58. În litigiul principal, problema rezultă probabil din modul în care societatea X a emis facturile pentru operațiunea în litigiu. Conform informațiilor incluse în cererea preliminară, societatea menționată a emis câte o factură distinctă pentru fiecare rată a remunerației, acestea incluzând

[17] „[…] în temeiul articolului 63 [din Directiva 2006/112,] TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile, și anume odată cu realizarea operațiunii în cauză, indiferent dacă a fost sau nu a fost achitată remunerația. Prin urmare, TVA-ul este datorat autorității fiscale de către furnizorul unui bun sau prestatorul unui serviciu chiar dacă nu a primit încă din partea clientului său plata corespunzătoare operațiunii realizate”. Prin urmare, „[…] potrivit sistemului instituit prin Directiva 2006/112, exigibilitatea TVA-ului, precum și nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt, în principiu, independente de faptul că respectiva remunerație cu TVA inclus a fost sau nu achitată” (Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, EU:C:2011:530, punctele 46 și 48).

[18] Cum reiese din informațiile trimise de către societatea X, în litigiul principal, suma primei rate primite de către societate a depășit suma TVA-ului datorat pentru operațiunea în cauză.

[19] Potrivit articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, „«[p]ersoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”.

TVA-ul pentru rata respectivă. Instanța de trimitere nu precizează dacă în litigiul principal autoritățile fiscale au contestat acest mod de facturare. Acesta nu pare însă corect din punctul de vedere al prevederilor Directivei 2006/112.

59. Titlul XI din Directiva 2006/112 prevede obligațiile persoanelor impozabile. Articolul 220 din aceasta impune acestora obligația de a se asigura că în cazul, printre altele, al prestării de servicii pentru alte persoane impozabile a fost emisă o factură. Articolul 226 din această directivă reglementează în mod detaliat datele ce trebuie menționate pe factură. Acestea includ în special: volumul și natura serviciilor prestate (punctul 6), data la care s-a efectuat prestarea de servicii (punctul 7), baza impozabilă (punctul 8) și valoarea TVA-ului de plată (punctul 10).

60. Așa cum a mai subliniat Curtea, datele care trebuie menționate în mod obligatoriu pe factură, în special natura serviciilor prestate și data la care s-a efectuat prestarea acestora, au menirea de a permite administrațiilor fiscale printre altele să controleze plata taxei datorate [20]. Prin urmare, aceste informații trebuie să corespundă cât mai strict stării de fapt. În special, o prestare unică de servicii nu poate să facă obiectul mai multor facturi emise la intervale de timp mari, chiar dacă, cu excepția acestui aspect, toate elementele, inclusiv în special cuantumul global al TVA-ului, corespund adevărului.

61. În litigiul principal, dacă societatea X ar fi emis o factură corectă, care ar fi inclus în mod integral baza impozabilă operațiunii în litigiu și suma totală a TVA-ului datorat, precum și data prestării serviciului, ar fi putut să își determine în mod corespunzător obligațiile fiscale și să își formeze corect relația legală cu beneficiarul în ceea ce privește modul de plată a contraprestației.

62. Pe de altă parte, este adevărat ceea ce observă instanța de trimitere în decizia sa, și anume că nu o dată Curtea numește persoanele impozabile „colectori” de TVA în contul statului [21]. Totuși, acest fapt nu înseamnă în niciun caz că sarcina persoanelor impozabile *se limitează* la sarcina de colectori de taxe. Articolul 193 din Directiva 2006/112 definește persoanele impozabile drept persoane care au obligația să *plătească* TVA-ul [22]. Nicio prevedere a directivei și nicio hotărâre a Curții nu arată că obligația aceasta trebuie să depindă de obținerea prealabilă de către persoana impozabilă a sumei TVA-ului calculat în aval [23].

63. De altfel, articolul 66 litera (b) din Directiva 2006/112 permite statelor membre să prevadă ca TVA-ul să devină exigibil, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, cel târziu la data încasării plății [24]. Această posibilitate constituie totuși o excepție de la regulile generale prevăzute la articolele 63, 64 și 65 din această directivă, este facultativă și ar trebui să se refere la anumite operațiuni sau la anumite categorii de persoane impozabile și nu ar trebui să fie generalizată. Simpla existență a unei astfel de posibilități confirmă indirect că, în principiu, exigibilitatea TVA-ului nu depinde de încasarea de către persoana impozabilă a plății pentru operațiunea impozabilă.

[20] Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 26, 27, 29 și 30).

[21] A se vedea în special Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25), Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23).

[22] Cu excepția situației în care, în temeiul unor prevederi speciale, plata acestuia este în sarcina altor persoane.

[23] Acest aspect este clar vizibil de exemplu în Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), citată de către instanța de trimitere, unde Curtea arată în mod expres că obligația de plată a taxei depinde de realizarea operațiunii, iar nu de încasarea plății.

[24] O astfel de posibilitate este prevăzută la articolul 13 alineatul (1) punctul 1 litera b) din UStG coroborat cu articolul 20 din aceasta, dar nu este aplicabilă în litigiul principal.

64. Cum observă în mod justificat guvernul german și Comisia, interpretarea articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 propusă de societatea X, conform căreia eșalonarea contraprestației permite corelarea exigibilității TVA-ului cu exigibilitatea acestor rate, ar lipsi de sens în mare parte prevederile articolului 66 litera (b) din această directivă.

65. Prin urmare, argumentele legate de obligația de plată a TVA-ului înainte de încasarea contraprestației integrale de către persoana impozabilă nu schimbă concluzia inclusă la punctul 50 din prezentele concluzii.

Concluzie

66. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe, Germania) după cum urmează:

1) Articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că acesta nu este aplicabil operațiunii care include o prestare unică a serviciilor pentru care persoana impozabilă încasează remunerația în rate.

2) Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în situația în care persoana impozabilă care prestează un serviciu o singură dată a convenit cu beneficiarul eșalonarea remunerației, nu survine situația de neplată în sensul acestei dispoziții.