

**Cauza C-9/20**

**Cerere de decizie preliminară**

**Data depunerii:**

10 ianuarie 2020

**Instanța de trimitere:**

Finanzgericht Hamburg (Germania)

**Data deciziei de trimitere:**

10 decembrie 2019

**Reclamantă:**

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

**Pârâtă:**

Finanzamt Hamburg-Oberalster

---

**Finanzgericht Hamburg [Tribunalul Fiscal Hamburg]**

**Ordonanță**

În litigiul dintre

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[omissis] Hamburg

- reclamantă -

[omissis]

împotriva

Finanzamt Hamburg-Oberalster

[omissis]

- pârâtă -

având ca obiect impozitul pe cifra de afaceri pentru anii 2013-2015  
plățile anticipate ale impozitului pe cifra de afaceri pentru anul  
2016

la data de 10 decembrie 2019 [omissis], Finanzgericht Hamburg [omissis]

[omissis] **[OR. 2]**

**a hotărât:**

I. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE):

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 achitat în amonte 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/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune unei reglementări naționale potrivit căreia dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte 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 achitat în amonte pentru acea perioadă fiscală anterioară nu mai este posibilă ca urmare a prescripției?

II. Suspendă judecarea cauzei până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a unei decizii preliminare. **[OR. 3]**

**INFORMARE PRIVIND CĂILE DE ATAC**

[omissis] **[OR. 4]**

**A. Situația de fapt și obiectul litigiului**

- 1 Părțile nu sunt de acord cu privire la aspectul dacă dreptul beneficiarului de deducere a impozitului achitat în amonte prevăzut la articolul 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”) ia naștere încă de la executarea prestației sau numai odată cu plata contraprestației, atunci când prestatorul calculează impozitul pe cifra de afaceri în funcție de plățile încasate (așa-numita persoană supusă impozitării reale).

- 2 Reclamanta, o societate de drept civil, a realizat în anii în litigiu operațiuni rezultate din închirierea unui teren industrial. La rândul său, reclamanta luase în locațiune terenul respectiv. Atât reclamanta, cât și locatorul au renunțat în mod valabil la scutirea operațiunilor de închiriere de acest tip și au optat astfel pentru impozitul pe cifra de afaceri. Ambii au fost autorizați de administrația fiscală în conformitate cu articolul 20 din UStG să nu calculeze impozitul în funcție de plățile convenite, ci în funcție de plățile încasate. Prin contractul de închiriere, reclamanta dispunea de o factură corespunzătoare pentru prestații continue.
- 3 Începând cu anul 2004, plățile chiriei reclamantei au fost amânate parțial. Acest lucru a avut drept consecință faptul că, în anii în litigiu 2013-2016, reclamanta a efectuat plăți pentru punerea la dispoziție a terenului între anii 2009-2012. Mai precis, plățile sunt repartizate după cum urmează:

|       |                    |                    |
|-------|--------------------|--------------------|
| 2013: | 22 382,00 €        | pentru perioada de |
|       | <u>16 898,00 €</u> | închiriere 2009    |
|       | 39 280,00 €        | pentru perioada de |
|       |                    | închiriere 2010    |
| 2014: | 14 075,98 €        | pentru perioada de |
|       | <u>25 204,02 €</u> | închiriere 2010    |
|       | 39 280,00 €        | pentru perioada de |
|       |                    | închiriere 2011    |
| 2015: | 5 769,30 €         | pentru perioada de |
|       | <u>1 370,70 €</u>  | închiriere 2011    |
|       | 7 140,00 €         | pentru perioada de |
|       |                    | închiriere 2012    |
| 2016: | <u>7 140,00 €</u>  | pentru perioada de |
|       | 7 140,00 €         | închiriere 2012    |

**[OR. 5]**

- 4 De asemenea, în anul 2016, reclamanta a beneficiat din partea locatorului de o reemitere de datoria restantă în cuantum de 22 462,62 €.
- 5 Fiecare dintre plățile menționate includea impozit pe cifra de afaceri de 19 %. Indiferent de perioada de închiriere căreia îi corespundeau plățile, reclamanta a invocat întotdeauna dreptul său de deducere a impozitului achitat în amonte în perioada de declarare anticipată, respectiv în anul calendaristic în care s-a efectuat plata.
- 6 În cadrul unui control al impozitului pe cifra de afaceri, această abordare a fost contestată. Examinatorul a considerat că dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte ar fi luat naștere încă din momentul executării operațiunii – în speță, punerea la dispoziție pe bază lunară a terenului – și, pentru acest motiv, ar fi trebuit să fie invocat pentru perioada corespunzătoare. Ulterior, la 15 iunie 2017, au fost emise decizii de impunere corespunzătoare privind impozitul pe cifra de

afaceri pentru anii 2011-2015, precum și decizii de plată anticipată a impozitului pe cifra de afaceri pentru anul 2016. În cadrul acestora, impozitul achitat în amonte nu a mai fost calculat pe baza plăților efectuate în fiecare an, ci pe baza chiriei convenite pentru fiecare an. Prin urmare, pentru anii în litigiu au rezultat următoarele efecte fiscale:

- 2013: un quantum mai redus al impozitului achitat în amonte, respectiv un impozit suplimentar de 6 271,60 €
  - 2014: un quantum mai redus al impozitului achitat în amonte, respectiv un impozit suplimentar de 6 271,60 €
  - 2015: un quantum mai redus al impozitului achitat în amonte, respectiv un impozit suplimentar de 1 140,00 €
  - 2016: un quantum mai redus al impozitului achitat în amonte, respectiv un impozit suplimentar de 4 726,47 €
- 7 Pentru anii 2011 și 2012, valoarea stabilită a impozitului a fost redusă cu 2 759,79 €, respectiv cu 2 665,32 €, întrucât chiriile restante aferente anilor respectivi depășeau plățile efectuate pentru anii anteriori. Prin urmare, deciziile aferente anilor 2011 și 2012 nu fac obiectul litigiului.
  - 8 Deciziile aferente anilor anteriori anului 2011 nu au fost modificate, întrucât intervenise deja prescripția în privința acestora. Nici aceste decizii nu fac obiectul litigiului. În concluzie, impozitul pe cifra de afaceri era inclus în plățile chiriei din anii 2013 și 2014 pentru perioadele de închiriere din anii 2009 și 2010, nu a fost luat în considerare ca impozit achitat în amonte în cazul reclamantei. **[OR. 6]** Reclamanta nu a invocat acest impozit achitat în amonte în anii 2009 și 2010. Pentru anii 2013 și 2014, acesta nu este recunoscut de pârâtă, întrucât dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte s-ar fi născut deja în anul 2009, respectiv în anul 2010 și ar fi trebuit să fie invocat deja la momentul respectiv.
  - 9 La data de 3 iulie 2017, reclamanta a formulat contestație împotriva deciziilor din 15 iunie 2017 privind impozitul pe cifra de afaceri, respectiv plățile anticipate ale impozitului pe cifra de afaceri pentru anii 2013-2016. Contestațiile au fost respinse la 8 noiembrie 2017. Prin urmare, reclamanta a introdus o acțiune la 28 noiembrie 2017.
  - 10 Reclamanta arată că deciziile atacate ar încălca Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”). Conform directivei, opinia pârâtei potrivit căreia dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte ar lua naștere întotdeauna încă din momentul executării operațiunii, ar fi eronată. Dimpotrivă, dacă prestatorul ar calcula impozitul în funcție de plățile încasate, dreptul beneficiarului de deducere a impozitului achitat în amonte ar lua naștere numai atunci când acesta din urmă ar efectua plata. În consecință, reclamanta ar fi invocat în mod întemeiat dreptul său de deducere a impozitului achitat în amonte abia în anul efectuării plății.

## B. Legislația relevantă

### I. Dreptul național

- 11 Dispozițiile juridice relevante ale Umsatzsteuergesetz (Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”) au următorul cuprins:

Articolul 13 Faptul generator al impozitului

(1) Impozitul devine exigibil:

1.

pentru livrări și alte prestații:

(a)

în cazul calculării impozitului în funcție de plățile convenite [articolul 16 alineatul (1) prima teză], la expirarea perioadei contabile în care au fost executate prestațiile. Acest lucru se aplică și prestațiilor parțiale. Există prestații parțiale atunci când, pentru anumite componente ale unei prestații comerciale divizibile, plata se stabilește în mod separat. Dacă [OR. 7] plata 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 plata sau plata parțială;

(b)

în cazul calculării impozitului în funcție de plățile încasate (articolul 20), la expirarea perioadei contabile în care au fost încasate plățile; [...]

Articolul 15 Deducerea impozitului achitat în amonte

(1) Întreprinzătorul poate deduce următoarele valori ale impozitului achitat în amonte:

1.

impozitul legal datorat pentru livrări și alte prestări efectuate în favoarea acestuia de un alt profesionist. Exercitarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către întreprinzător a unei facturi emise conform articolelor 14 și 14a. [...]

Articolul 16 Calcularea impozitului, perioada de impozitare și impozitarea progresivă

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

(2) Din impozitul calculat în conformitate cu alineatul (1) se scad valorile impozitului deductibil achitat în amonte în temeiul articolului 15, aferente perioadei de impozitare. [...]

#### Articolul 20 Calcularea impozitului pentru plățile încasate

Finanzamt (Administrația fiscală) poate permite, la cerere, ca impozitul să nu fie calculat în funcție de plățile convenite [articolul 16 alineatul (1) prima teză], ci în funcție de plățile încasate, în cazul întreprinzătorilor:

1.

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

2.

care, în conformitate cu articolul 148 din Abgabenordnung (Codul fiscal), sunt exceptați 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 realizează operațiuni impozabile în cadrul unei activități liberale ca membri ai unei profesii liberale în sensul articolului 18 alineatul (1) punctul 1 din Legea privind impozitul pe venit. [...]

## II. Dreptul Uniunii

12 În opinia instanței de trimitere, următoarele dispoziții din Directiva TVA sunt relevante pentru procedura principală: **[OR. 8]**

### Articolul 63

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

### Articolul 66

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;

[...]

#### Articolul 167

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

#### Articolul 167a

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.

[...]

#### Articolul 179

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

[...]

#### Articolul 180

Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179.

#### Articolul 226

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 [OR. 9] în care taxa deductibilă devine exigibilă, mențiunea «contabilitate de casă»;

[...]

### C. Motivarea întrebărilor preliminare

## I. Prima întrebare preliminară

- 13 Prin intermediul primei întrebări se urmărește să se stabilească dacă dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte prevăzut la articolul 167 din Directiva TVA ia naștere întotdeauna numai în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă sau dacă statele membre – astfel cum sugerează pârâta – pot deroga de la acest principiu atunci când în dreptul național s-a făcut uz de sistemul opțional prevăzut la articolul 66 litera (b) din Directiva TVA și, potrivit dreptului național, impozitul devine exigibil pentru prestator numai în momentul încasării plății.

### 1. Apreciere juridică potrivit dreptului național

- 14 În temeiul dreptului național, opinia pârâtei se dovedește a fi corectă. În conformitate cu articolul 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 din UStG, dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte ia naștere în momentul executării livrării sau a altei prestații.
- 15 În această privință nu prezintă importanță momentul în care impozitul devine exigibil pentru prestator. În special, nu este necesar ca prestatorul să calculeze impozitul pe cifra de afaceri în funcție de plățile convenite (persoană supusă impozitării nominale), conform articolului 16 alineatul (1) prima teză din UStG sau ca acesta să calculeze impozitul în funcție de plățile încasate (persoană supusă impozitării reale), conform articolului 20 din UStG. Chiar dacă, conform articolului 13 alineatul (1) litera (b) din UStG, impozitul devine exigibil pentru prestator în cazurile prevăzute la articolul 20 din UStG (persoană supusă impozitării reale) numai în momentul în care prestatorul încasează plata, dispozițiile articolului 20 din UStG nu influențează totuși momentul deducerii de către beneficiar a impozitului achitat în amonte [omissis] [OR. 10] [omissis].
- 16 Nu se poate deduce o altă concluzie nici din faptul că dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte prevăzut la articolul 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 din UStG se referă doar la „impozitul legal datorat”. Nu rezultă de aici că dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte presupune necesitatea ca impozitul să devină deja exigibil pentru prestator. Această caracteristică precizează, în esență, faptul că trebuie să existe o operațiune impozabilă potrivit UStG și că un impozit menționat incorect nu dă drept de deducere a impozitului achitat în amonte [omissis].
- 17 Nici în ceea ce privește deducerea efectuată de beneficiar a impozitului achitat în amonte nu prezintă importanță aspectul dacă acesta este impozitat în funcție de plățile convenite sau în funcție de plățile încasate. Legiuitorul german nu a făcut uz de posibilitatea prevăzută la articolul 167a din Directiva TVA cu privire la condiționarea deducerii impozitului achitat în amonte de încasarea plății în cazul persoanelor supuse impozitării reale.
- 18 Astfel, în temeiul dreptului național, dreptul beneficiarului de deducere a impozitului achitat în amonte ia naștere încă din momentul executării operațiunii



inclusiv atunci când prestatorul este supus impozitării reale și nu a încasat încă plata. În acest caz, beneficiarul dobândește un drept de deducere a impozitului achitat în amonte, chiar dacă prestatorul nu datorează încă impozitul corespunzător pe cifra de afaceri.

## 2. Îndoieli cu privire la interpretarea dreptului Uniunii

- 19 Articolul 167 din Directiva TVA ar putea conduce la o evaluare diferită. Potrivit acestei dispoziții, dreptul beneficiarului de deducere a impozitului achitat în amonte ia naștere numai în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.
- 20 a) Potrivit articolului 66 litera (b) din Directiva TVA, statele membre pot prevedea ca TVA să devină exigibilă pentru anumite persoane impozabile numai la data încasării [OR. 11] plății. Legiuitorul național a făcut uz de această posibilitate la articolul 13 alineatul (1) litera (b) din UStG. Cu toate acestea, și în astfel de cazuri, dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte ia naștere, în temeiul dreptului național, numai după executarea livrării sau a altei prestații. Astfel, în cazul unei aplicări stricte, articolul 167 din Directiva TVA se opune dreptului național, întrucât corelația prevăzută la articolul 167 din Directiva TVA dintre exigibilitatea TVA-ului și dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte este anulată [*omissis*]. Se pare că până în prezent Curtea nu s-a pronunțat cu privire la această problemă (chestiune lăsată deschisă în Hotărârea Curții din 16 mai 2013, C-169/12, punctul 33 și următoarele).
- 21 În vederea unei aplicări coerente a articolului 167 din Directiva TVA, pe lângă modul clar de redactare a acestei dispoziții, ar putea pleda și noul articolul 226 punctul 7a din Directiva TVA, introdus prin Directiva 2010/45/UE 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 L 189, 1 – așa-numita „Directivă privind facturarea”). Potrivit acestei dispoziții, o factură trebuie să conțină mențiunea „contabilitate de casă” atunci când TVA-ul devine exigibil în temeiul articolului 66 litera (b) din Directiva TVA, și dreptul de deducere apare în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Această mențiune suplimentară de pe factură informează beneficiarul cu privire la faptul că prestatorul este impozitat în funcție de plățile încasate și poate acționa în consecință în ceea ce privește deducerea impozitului achitat în amonte. În doctrină se susține că din articolul 226 punctul 7a din Directiva TVA ar reieși că legătura stabilită la articolul 167 din Directiva TVA între exigibilitatea TVA-ului și dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte ar fi obligatorie în prezent [*omissis*].
- 22 Directiva 2010/45/UE ar fi trebuit transpusă în dreptul național până la 31 decembrie 2012; cu toate acestea, legiuitorul german nu a transpus articolul 226 punctul 7a din Directiva TVA. În contextul juridic intern, acest lucru pare logic; ulterior, destinatarul facturii nu necesită informații cu privire la aspectul dacă emitentul este impozitat în funcție de plățile încasate, întrucât nu se aduce atingere dreptului de deducere a impozitului achitat în amonte. [OR. 12]

- 23 b) Cu toate acestea, situația juridică din dreptul național este compatibilă cu articolul 167 din Directiva TVA dacă se consideră că articolul 167 din Directiva TVA nu constituie o prevedere obligatorie, ci doar un „principiu de ghidare” [omissis].
- 24 Faptul că articolul 167 din Directiva constituie numai un principiu de ghidare ar putea rezulta din declarația Consiliului și a Comisiei anexată la procesul-verbal privind articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 145, 1) [omissis]. Articolul 17 alineatul (1) din Directiva 77/388/CEE constituie dispoziția anterioară identică a articolului 167 din Directiva TVA. Potrivit declarației anexate la procesul-verbal, statele membre pot deroga de la principiul prevăzut la articolul 17 alineatul (1) din directivă atunci când furnizorul sau prestatorul este impozitat în funcție de veniturile sale [omissis].
- 25 Totuși, există îndoieli cu privire la aspectul dacă această declarație anexată la procesul-verbal poate fi utilizată în scopul interpretării Directivei TVA. Chiar dacă, în principiu, declarațiile anexate la procese-verbale pot fi invocate în scopul interpretării legislației Uniunii Europene (a se vedea, de exemplu, Hotărârea Curții din 19 iunie 2008, C-319/06, punctul 32), potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, acest aspect nu este aplicabil atunci când textul reglementării respective nu face nicio trimitere la conținutul declarației anexate la procesul-verbal (Hotărârea Curții din 23 februarie 1988, 429/85, punctul 9; Hotărârea din 26 februarie 1991, C-292/89, punctul 18; Hotărârea din 29 mai 1997, C-329/95, punctul 23; Hotărârea din 3 decembrie 1998, C-368/96, punctul 26).
- 26 Prin urmare, elementul determinant este dacă în dispozițiile Directivei TVA se regăsește conținutul declarației anexate la procesul-verbal. Modul de redactare a articolului 167 din Directiva TVA nu prevede o restricție astfel cum aceasta rezultă din declarația anexată la procesul-verbal. Totuși, noua dispoziție prevăzută la **[OR. 13]** articolul 226 punctul 7a din Directiva TVA ar putea face trimitere la declarația anexată la procesul-verbal. Astfel, potrivit modului său de redactare, aplicabilitatea acestei dispoziții depinde de două condiții. Trebuie, pe de o parte, în conformitate cu articolul 66 litera (b) din Directiva TVA, ca TVA-ul să devină exigibil în momentul încasării plății. Pe de altă parte, trebuie ca dreptul de deducere să ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Cea de a doua condiție reiterează astfel textul articolului 167 din Directiva TVA. În cazul în care articolul 167 din Directiva TVA ar trebui aplicat în mod strict și fără excepție, cea de a doua condiție ar fi complet superfluă. Astfel, din coroborarea articolului 167 din Directiva TVA cu articolul 226 punctul 7a din Directiva TVA rezultă motive sistemice care indică faptul că articolul 167 din Directiva TVA nu constituie o prevedere strictă, ci un principiu de ghidare de la care statele membre pot deroga.

### 3. Relevanța pentru soluționarea litigiului

- 27 Întrebarea preliminară este relevantă pentru soluționarea litigiului. [*omissis*] [detalii]

### II. A doua întrebare preliminară

- 28 Cea de a doua întrebare se ridică numai dacă statele membre pot deroga în modul descris mai sus de la regimul prevăzut la articolul 167 din Directiva TVA. Aceasta urmărește să stabilească dacă, în aceste situații, întreprinzătorul poate invoca, în orice caz, dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte, inclusiv în perioada de impozitare în care dreptul de deducere ar deveni exigibil, cu respectarea strictă a articolului 167 din Directiva TVA [OR. 14], atunci când invocarea nu mai este posibilă în perioada de impozitare anterioară aplicabilă în temeiul dreptului național.

#### 1. Apreciere juridică potrivit dreptului național

- 29 Dacă întreprinzătorul a omis să deducă impozitul achitat în amonte nu mai este posibilă, potrivit dreptului național, invocarea dreptului de deducere a impozitului achitat în amonte pentru o perioadă de impozitare ulterioară. Dacă o invocare retroactivă a impozitului achitat în amonte nu mai este posibilă – precum în acțiunea principală, ca urmare a prescripției –, acest drept nu mai poate fi exercitat.
- 30 Conform articolului 16 alineatul (2) prima teză din UStG, cuantumurile aferente impozitului achitat în amonte trebuie deduse în perioada de impozitare în care intervin. Ulterior, cuantumurile aferente impozitului achitat în amonte trebuie deduse în perioada de impozitare în care sunt îndeplinite condițiile de acordare a dreptului de deducere [*omissis*]. În cursul unei perioade de impozitare ulterioare, deducerea nu va mai putea fi efectuată [*omissis*]. În cazul în care întreprinzătorul omite să efectueze deducerea impozitului achitat în amonte în perioada de impozitare corespunzătoare, acesta va putea relua deducerea numai dacă stabilirea impozitului pentru această perioadă de impozitare mai poate fi modificată [*omissis*]. O modificare a stabilirii nu mai este totuși admisibilă dacă pentru perioada respectivă a intervenit deja prescripția.

#### 2. Îndoieli cu privire la interpretarea dreptului Uniunii

- 31 Articolul 167 din Directiva TVA ar putea impune o altă apreciere în cazurile în care dreptul național, prin derogare de la articolul 167 din Directiva TVA, situează momentul nașterii dreptului de deducere a impozitului achitat în amonte într-o perioadă de impozitare anterioară, dreptul nu a fost invocat în acea perioadă de impozitare [OR. 15], iar o invocare ulterioară – precum în circumstanțele din acțiunea principală – este exclusă în temeiul dreptului național.

- 32 Potrivit unei jurisprudenței constante a Curții, dreptul de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului care vizează garantarea neutralității TVA-ului. Dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea Curții din 15 septembrie 2016, C-516/14, punctul 37 și următoarele; Hotărârea din 21 martie 2018, C-533/16, punctul 37 și următoarele; Hotărârea din 21 noiembrie 2018, C-664/16, punctul 37 și următorul).
- 33 Conform articolului 179 din Directiva TVA, inclusiv în temeiul dreptului Uniunii, dreptul de deducere trebuie exercitat, în principiu, pentru perioada de impozitare în care acest drept a apărut (Hotărârea Curții din 8 mai 2008, C-95/07, punctul 40 și următoarele). Desigur, conform articolului 180 din Directiva TVA, statele membre pot autoriza o deducere care nu a fost efectuată în conformitate cu articolul 179 din Directiva TVA; legiuitorul german nu a făcut însă uz de această posibilitate.
- 34 Cu toate acestea, importanța esențială a dreptului de deducere a impozitului achitat în amonte ar putea impune ca întreprinzătorului să i se ofere posibilitatea de a deduce impozitul achitat în amonte în perioada de impozitare prevăzută la articolul 167 din Directiva TVA, în condiții precum cele din acțiunea principală, chiar și atunci când dreptul național derogă de la articolul 167 din Directiva TVA. Acest lucru ar putea să se impună, în orice caz, în ipoteza în care invocarea dreptului de deducere nu mai este posibilă în perioada de impozitare aplicabilă în temeiul dreptului național, în scopul garantării și în acest caz a neutralității sistemului de TVA. Astfel, în această situație, derogarea de la articolul 167 din Directiva TVA – avantajoasă, în sine, pentru întreprinzător – acționează în detrimentul acestuia.

### 3. Relevanța pentru soluționarea litigiului

- 35 Cea de a doua întrebare preliminară este relevantă pentru soluționarea litigiului, în cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ și statele membre pot, în cazurile prevăzute la articolul 66 litera (b) din Directiva TVA, să deroge de la articolul 167 din Directiva TVA în modul descris **[OR. 16]**. [*omissis*] [detalii]

### **D. Elemente procedurale de drept național**

- 36 [*omissis*]
- 37 [*omissis*]
- 38 [*omissis*] **[OR. 17]** [*omissis*]
- 39 [*omissis*]