

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a ?aptea)

2 mai 2019 (*)

„Trimitere preliminar? – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 66 – Faptul generator ?i exigibilitatea taxei – Momentul la care sunt prestate serviciile – Lucr?ri de construc?ie ?i de montaj – Luare în considerare a momentului recep?iei lucr?rilor prev?zute în contractul de prest?ri de servicii”

În cauza C-224/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny S?d Administracyjny (Curtea Administrativ? Suprem?, Polonia), prin decizia din 28 noiembrie 2017, primit? de Curte la 28 martie 2018, în procedura

Budimex S.A.

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera a ?aptea),

compus? din domnul T. von Danwitz, pre?edinte de camer?, domnii E. Levits (raportor) ?i P. G. Xuereb, judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Budimex S.A., de M. Militz, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia European?, de M. Siekierzy?ska ?i de N. Gossement, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 66 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin

Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Budimex S.A., pe de o parte, ?i Minister Finansów (ministrul finan?elor, Polonia), pe de alt? parte, în leg?tur? cu o solu?ie fiscal? individual? anticipat?, pe care aceast? societate o solicitase ministrului finan?elor, referitoare la data exigibilit??ii taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) în cadrul unor prest?ri de servicii de construc?ie sau de montaj.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit considerentului (24) al Directivei TVA:

„Conceptele de fapt generator ?i exigibilitate a TVA este necesar s? fie armonizate în cazul în care introducerea sistemului comun privind TVA ?i orice modificare ulterioar? a acestuia produc efecte în acela?i timp în toate statele membre.”

4 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din aceast? directiv? prevede c? este supus? TVA „prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”.

5 Articolul 63 din directiva men?ionat? are urm?torul cuprins:

„Faptul generator intervine ?i TVA devine exigibil? atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

6 Articolul 66 primul paragraf din Directiva TVA prevede:

„Prin derogare de la articolele 63, 64 ?i 65, statele membre pot prevedea ca TVA s? devin? exigibil?, pentru anumite opera?iuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din urm?toarele date:

(a) cel târziu la data emiterii facturii;

(b) cel târziu la data încas?rii pl??ii;

(c) atunci când nu se emite o factur? sau când aceasta este emis? târziu, într-un termen specificat, nu mai târziu de momentul expir?rii termenului-limit? pentru emiterea facturilor impus de statele membre în conformitate cu articolul 222 paragraful al doilea, sau atunci când nu a fost impus un astfel de termen-limit? de c?tre statul membru, într-un termen specificat de la data faptului generator.”

7 Potrivit articolului 222 din aceast? directiv?:

„Pentru livr?rile de bunuri efectuate în conformitate cu condi?iile men?ionate la articolul 138 sau pentru prest?rile de servicii pentru care taxa este datorat? de client în temeiul articolului 196, se emite o factur? cel târziu în a cincisprezecea zi a lunii urm?toare celei în care intervine faptul generator.

Pentru alte livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii, statele membre pot impune persoanelor impozabile limite de timp pentru emiterea de facturi.”

Dreptul polonez

8 Articolul 19a din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2004, nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede următoarele:

„1. Obligația fiscală naște la momentul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor, sub rezerva alineatelor 5 și 7-11, a articolului 14 alineatul 6, a articolului 20 și a articolului 21 alineatul 1.

2. Atunci când prestarea de servicii nu a fost realizată decât parțial, serviciul este considerat ca fiind prestat inclusiv în cazul prestării parțiale a serviciului, dacă pentru partea respectivă a fost prevăzută o remunerație.

[...]

5. Obligația fiscală naște în momentul:

[...]

3) emiterii facturii, în cazurile prevăzute la articolul 106b alineatul 1, pentru:

a) prestările de servicii de construcție sau de montaj,

[...]

7. În cazurile prevăzute la alineatul 5 punctele 3 și 4, dacă persoana impozabilă nu a emis o factură sau a emis-o cu întârziere, obligația fiscală naște la momentul expirării termenelor-limită pentru emiterea facturilor stabilite la articolul 106i alineatele 3 și 4 sau, în cazul în care nu a fost stabilit niciun termen, la momentul expirării termenului de plată.

[...]”

9 Articolul 106b alineatul 1 din această lege prevede:

„Persoana impozabilă are obligația să emită factura aferentă:

1) oricărei vânzări, livrări de bunuri și prestări de servicii prevăzute la articolul 106a punctul 2, realizată chiar de aceasta, în favoarea unui alt contribuabil sau a unei alte persoane impozabile, supuse TVA sau unei taxe similare ori în favoarea unei persoane juridice neimpozabile;

[...]”

10 Articolul 106i alineatul 3 din legea menționată are următorul cuprins:

„Factura este emisă nu mai târziu de:

30 de zile de la prestarea serviciilor - în cazul prevăzut la articolul 19a alineatul 5 punctul 3 litera a;

[...].”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

11 În urma unei cereri de emitere a unei soluții fiscale individuale anticipate depuse de

Budimex, referitoare la data exigibilității TVA-ului aferent lucrărilor de construcție și de montaj pe care această întreprindere le realizează, ministrul finanțelor a arătat, în răspunsul său din 15 octombrie 2014, că TVA-ul este exigibil la momentul la care întreprinzătorul emite factura aferentă acestor lucrări sau, în lipsa acesteia, la expirarea unui termen de 30 de zile de la data realizării efective a lucrărilor respective.

12 În această privință, ministrul finanțelor a subliniat că împrejurarea că stipulațiile contractuale în temeiul cărora lucrările de construcție și de montaj sunt realizate prevăd că beneficiarul care a comandat aceste lucrări trebuie să le valideze printr-un proces-verbal de recepție nu este relevant pentru data exigibilității TVA-ului datorat.

13 Budimex a sesizat Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia) cu o acțiune împotriva răspunsului ministrului finanțelor din 15 octombrie 2014, susținând că formalitatea de validare a lucrărilor realizate este prevăzută în mod expres de condițiile de piață definite de Federația Internațională a Inginerilor Consultanți (FIDIC), care reglementează contractele pe care le încheie, și că face, așadar, parte integrantă din fiecare prestare de servicii de construcție sau de montaj pe care o realizează. Această acțiune a fost respinsă prin hotărârea din 30 iulie 2015.

14 Budimex a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere, care consideră că soluționarea litigiului principal necesită interpretarea dispozițiilor Directivei TVA, a cărei transpunere o constituie dispozițiile naționale invocate de Budimex în cadrul recursului său.

15 În această privință, instanța de trimitere precizează că soluționarea cauzei principale depinde de interpretarea noțiunii de „serviciu prestat”, în sensul articolului 63 din Directiva TVA. În special, s-ar pune problema dacă împrejurarea că o prestare de servicii de construcție sau de montaj este considerată realizată, în temeiul unor stipulații contractuale, numai după recepția lucrărilor de către beneficiar, poate avea o incidență asupra determinării datei exigibilității TVA-ului aferent acestei prestații.

16 În acest context, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În situația în care părțile la o operațiune au convenit ca pentru efectuarea plăților pentru lucrările de construcție sau de construcție-montaj este necesar ca beneficiarul să confirme executarea acestora printr-un proces-verbal de recepție, prestarea serviciului menționat la articolul 63 din [Directiva TVA], ca urmare a acestei operațiuni, are loc în momentul realizării efective a lucrărilor de construcție sau de construcție-montaj sau în momentul în care executarea acestor lucrări este confirmată de beneficiar, iar această confirmare este exprimată în procesul-verbal de recepție?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 63 din Directiva TVA, taxa devine exigibilă atunci când sunt prestate serviciile.

18 Cu toate acestea, articolul 66 primul paragraf litera (c) din această directivă precizează că statele membre pot prevedea ca TVA să devină exigibilă, pentru anumite operațiuni, într-un termen specificat, nu mai târziu de momentul expirării termenului-limită pentru emiterea facturilor impus de statele membre, atunci când nu se emite o factură aferentă serviciilor prestate sau când aceasta este emisă târziu.

19 În speță, din decizia de trimitere rezultă că legiuitorul polonez a pus în aplicare opțiunea

care îi este recunoscut? în temeiul articolului 66 din Directiva TVA, prev?zând, la articolul 19a alineatul 7 și la articolul 106i alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, coroborate, c?, atunci când nu se emite o factur? sau când aceasta este emis? târziu, TVA devine exigibil? la expirarea unui termen de 30 de zile de la prestarea serviciilor.

20 Prin urmare, prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere urm?re?te s? afle, în esen?ă, dac? articolul 66 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA se opune, atunci când nu se emite factura aferent? serviciilor prestate sau când aceasta este emis? târziu, ca recep?ia formal? a serviciilor respective s? fie considerat? momentul la care serviciul men?ionat a fost prestat, în cazul în care, la fel ca în cauza principal?, statul membru prevede c? taxa devine exigibil? la expirarea unui termen care începe s? curg? de la data la care serviciul a fost prestat.

21 Trebuie amintit de la bun început c? Directiva TVA stabile?te un sistem comun al TVA-ului, bazat în special pe o defini?ie uniform? a opera?iunilor impozabile (Hot?rârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 39).

22 În particular, considerentul (24) al acestei directive precizeaz? c? no?iunile „fapt generator” și „exigibilitate a taxei” ar trebui s? fie armonizate pentru ca punerea în aplicare și modific?rile ulterioare ale sistemului comun de TVA s? produc? efecte la aceeași dat?. Astfel, legiuitorul Uniunii a inten?ionat s? realizeze o armonizare maxim? a datei la care ia na?tere obliga?ia fiscal? în toate statele membre pentru a garanta o prelevare uniform? a acestei taxe [Hot?rârea din 16 mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punctul 31].

23 În temeiul articolului 63 din directiva men?ionat?, faptul generator intervine și TVA devine exigibil? atunci când sunt prestate serviciile.

24 În conformitate cu articolul 66 primul paragraf litera (c) din aceeași directiv?, statele membre pot prevedea ca TVA s? devin? exigibil?, pentru anumite opera?iuni sau anumite categorii de persoane impozabile, într-un termen specificat de la data faptului generator atunci când nu se emite o factur? sau când aceasta este emis? târziu.

25 În spe?ă, articolul 19a alineatele 5 și 7 din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 106i alineatul 3 din această lege prevede c?, în cazul în care factura nu a fost emis? în termen de 30 de zile de la prestarea serviciilor, taxa devine exigibil?.

26 P?r?ile din litigiul principal sunt în dezacord cu privire la momentul la care au fost prestate serviciile realizate de Budimex, aceasta din urm? sus?inând c?, având în vedere stipula?iile contractuale con?inute în contractele pe care le încheie, un astfel de moment nu poate interveni decât dup? recep?ia de c?tre beneficiarul lucr?rilor, independent de împrejurarea c? acestea au fost realizate efectiv la o dat? anterioar?.

27 De?i este adev?rat c?, în ceea ce prive?te o prestare de servicii de construc?ie sau de montaj, aceasta este în general considerat? ca fiind efectuat? la data finaliz?rii efective a lucr?rilor, nu este mai pu?in adev?rat c?, pentru a califica o opera?iune drept o „opera?iune taxabil?” în sensul directivei TVA, realitatea economic? și comercial? constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului care trebuie luat în considerare (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 43).

28 În acest context, s-a statuat că prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare atunci când se pune problema identificării prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii”, în sensul Directivei TVA (Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 43).

29 Prin urmare, nu se poate exclude ca, înănd seama de stipulații contractuale care reflectă realitatea economică și comercială în domeniul în care prestarea este realizată, aceasta din urmă să nu poată fi considerată ca fiind efectuată decât într-un stadiu ulterior datei finalizării efective a prestării, ca urmare a realizării anumitor modalități legate în mod indisociabil de prestare și determinante pentru a asigura finalizarea acesteia.

30 În această privință, trebuie amintit că o prestare de servicii nu este imposibilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a unui serviciu care poate fi individualizat, furnizat beneficiarului (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 26 și jurisprudența citată).

31 În speță, din precizările furnizate de instanța de trimitere rezultă că stipulațiile contractuale incluse în contractele încheiate de reclamanta din litigiul principal prevăd dreptul beneficiarului de a verifica conformitatea lucrărilor de construcție sau de montaj realizate înainte de a le accepta și obligația prestatorului de a proceda la modificările necesare pentru ca rezultatul să corespundă efectiv cu ceea ce s-a convenit. În această privință, Budimex a susținut, în observațiile sale scrise, că îi era adesea imposibil să determine baza de impozitare și valoarea taxei datorate înainte ca recepția lucrărilor să fie realizată de către beneficiar.

32 Or, pe de o parte, în măsura în care modalitatea care constă în întocmirea unui proces-verbal de recepție de către beneficiar nu intervine decât după expirarea termenului care îi este acordat pentru a notifica prestatorului eventuale defecte, pe care acesta ar trebui să le corecteze pentru ca prestarea serviciilor de construcție sau de montaj să fie în conformitate cu ceea ce a fost convenit, nu se poate exclude faptul că prestarea respectivă nu a fost efectuată în întregime înainte ca această recepție să aibă loc.

33 Pe de altă parte, trebuie amintit că baza de impozitare pentru prestarea unui serviciu, efectuată cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest sens de persoana imposibilă (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33).

34 Prin urmare, în măsura în care nu ar fi posibil să se determine contrapartida datorată de beneficiarul serviciilor înainte ca acesta să fi realizat recepția prestării serviciilor de construcție sau de montaj, taxa aferentă acestor servicii nu poate fi exigibilă înaintea recepției respective.

35 În astfel de circumstanțe și în măsura în care recepția lucrărilor a fost convenită în contractul de prestări de servicii, o astfel de modalitate reflectând normele și standardele în vigoare în domeniul în care prestarea este realizată, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere, trebuie să se considere că această formalitate face parte, prin ea însăși, din serviciu și că, prin urmare, este determinantă pentru a considera că acest serviciu a fost prestat efectiv.

36 Trebuie să se adauge că alte formalități, cum ar fi, printre altele, stabilirea unei decontări formale a cheltuielilor efectuate sau a unui certificat final de plată, menționate în cererea de decizie preliminară, nu pot fi relevante pentru determinarea momentului la care serviciile au fost prestate, în măsura în care, nefcând parte din serviciile ca atare, nu sunt determinante pentru a constata că acestea au fost efectiv prestate.

37 Având în vedere tot ceea ce preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 66 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că nu se opune, atunci când nu se emite factura aferentă serviciilor prestate sau când aceasta este emisă târziu, ca recepția formală a serviciilor respective să fie considerat momentul la care serviciile menționate au fost prestate, în cazul în care, la fel ca în cauza principală, statul membru prevede că taxa devine exigibilă la expirarea unui termen care începe să curgă de la data la care serviciile au fost prestate, în măsura în care, pe de o parte, formalitatea recepției a fost convenită de părți în contractul care le leagă potrivit stipulațiilor contractuale care corespund realității economice și comerciale în domeniul în care prestarea este realizată, iar, pe de altă parte, această formalitate corespunde finalizării efective a prestării și stabilește în mod definitiv cuantumul contrapartidei datorate, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 66 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45/CE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie să fie interpretat în sensul că nu se opune, atunci când nu se emite factura aferentă serviciilor prestate sau când aceasta este emisă târziu, ca recepția formală a serviciilor respective să fie considerat drept momentul la care serviciile menționate au fost prestate, în cazul în care, la fel ca în cauza principală, statul membru prevede că taxa devine exigibilă la expirarea unui termen care începe să curgă de la data la care serviciile au fost prestate, în măsura în care, pe de o parte, formalitatea recepției a fost convenită de părți în contractul care le leagă potrivit stipulațiilor contractuale care corespund realității economice și comerciale în domeniul în care prestarea este realizată, iar, pe de altă parte, această formalitate corespunde finalizării efective a prestării și stabilește în mod definitiv cuantumul contrapartidei datorate, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

Semnături

* Limba de procedură: polona.