



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
JULIANE KOKOTT  
prezentate la 16 februarie 2017<sup>1</sup>

**Cauza C-36/16**

**Minister Finansów  
împotriva  
Posnania Investment SA**

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă din Polonia)]

„Cerere de decizie preliminară — Legislație fiscală — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Operațiuni impozabile — Livrare efectuată cu titlu oneros — Operațiune a unei persoane impozabile care acționează ca atare — Obligația fiscală privind darea în plată a unui bun în scopul stingerii unei datorii fiscale”

### I. Introducere

1. Darea în plată a unor bunuri în scopul plății unor datorii fiscale este o operațiune supusă TVA-ului atunci când debitorul fiscal este în același timp persoana impozabilă în sensul legislației privind TVA-ul? Acesta este întrebarea la care nu s-a răspuns până în prezent și care face obiectul prezentei cereri de decizie preliminară.
2. În procedura principală, o societate a făcut uz de posibilitatea prevăzută de legislația de procedură fiscală din Polonia de a-și plăti obligațiile fiscale restante prin transferul către stat al dreptului de proprietate asupra unui teren. Or, această societate desfășura printre altele o activitate de agenție imobiliară.
3. Astfel, întrebarea dacă achitarea obligațiilor fiscale poate fi impozitată din nou este interesantă. Chiar și din perspectiva naturii indirecte a taxei pe valoarea adăugată, în cazul căreia sarcina fiscală trebuie să fie transferată asupra beneficiarului, în speță asupra statului, ideea că operațiunea trebuie supusă TVA-ului pare ciudată.

<sup>1</sup> — Limba originală: germana.

## II. Cadrul juridic

### A. Dreptul Uniunii

4. Din perspectiva dreptului Uniunii, cadrul juridic relevant în speță îl reprezintă articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată<sup>2</sup> (denumită în continuare „Directiva TVA”). Potrivit acestei dispoziții, sunt supuse TVA-ului:

„livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;”

5. Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA definește noțiunea „persoană impozabilă” după cum urmează:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

6. În plus, articolul 16 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros, atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.”

### B. Dreptul național

7. Legiuitorul polonez a transpus prevederile Directivei TVA în dreptul național. În plus, potrivit precizărilor instanței de trimitere, în conformitate cu articolul 66 alineatul 1 din Codul fiscal adoptat prin legea din 29 august 1997, persoana impozabilă are posibilitatea să-și plătească obligații fiscale restante prin transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri către autoritățile fiscale sau printre altele către autoritățile locale, în măsura în care aceasta beneficiază de produsul respectivei impuneri. Potrivit articolului 66 alineatul 2 din Codul fiscal polonez, acest transfer și stingerea datoriei fiscale aferente se efectuează pe baza unui contract încheiat cu autoritatea locală (sau cu autoritatea fiscală etc.), în conformitate cu modalitățile prevăzute la articolul 66 alineatele 2 și 3 din Codul fiscal polonez. În temeiul articolului 66 alineatul 4 din Codul fiscal polonez, momentul stingerii datoriei fiscale este momentul transferului dreptului de proprietate asupra bunului cedat.

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

### III. Litigiul principal

8. Reclamanta din litigiul principal, Posnania Investment S.A. (denumită în continuare „societatea” sau „reclamanta”), este o societate de drept polonez al cărei obiect de activitate include printre altele tranzacțiile imobiliare. Pentru a-și compensa obligațiile fiscale restante, aceasta a făcut uz de posibilitatea prevăzută la articolul 66 alineatul 1 din Codul fiscal polonez și, la 5 februarie 2013, a încheiat cu comuna competentă un contract privind transferul dreptului de proprietate asupra unui teren liber de construcții. Acest transfer a avut drept efect stingerea parțială a datoriei fiscale.

9. Ulterior, societatea a adresat ministrului finanțelor întrebarea dacă transferul dreptului de proprietate către comună este o operațiune supusă TVA-ului. Societatea considera că nu este cazul în speță și și-a întemeiat opinia în special pe jurisprudența Curții Administrative Supreme, potrivit căreia transferul dreptului de proprietate către autoritatea fiscală, în scopul compensării unor obligații fiscale restante, care constituie venituri alocate bugetului de stat nu este o operațiune supusă TVA.

10. În decizia fiscală anticipată din 10 mai 2013, ministrul finanțelor a considerat că transferul dreptului de proprietate de către societate este în principiu o operațiune supusă TVA. Societatea a introdus o acțiune împotriva acestei decizii.

11. Prin hotărârea din 13 februarie 2014, instanța de fond a anulat decizia fiscală anticipată adoptată de ministrul finanțelor făcând trimitere la jurisprudența menționată a Curții Administrative Supreme. În principal s-a reținut că prin acțiunea sa, administrația financiară a încălcat în special „principiul încrederii”. Ministrul finanțelor a atacat această hotărâre cu recurs.

### IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

12. Prin ordonanța din 21 septembrie 2015, Curtea Administrativă Supremă, sesizată în cauză, a adresat Curții următoarea întrebare preliminară în temeiul articolului 267 TFUE:

„Transferul dreptului de proprietate asupra unui teren (a unui bun) de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA către:

- a) trezoreria statului, în scopul compensării obligațiilor sale fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului de stat, sau
- b) o comună, un district sau un voievodat, în scopul compensării obligațiilor sale fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului acestora

și care are drept consecință stingerea unor datorii fiscale, este o operațiune impozabilă (livrare de bunuri) în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) și al articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată?”

13. Republica Polonă și Comisia Europeană au prezentat observații scrise cu privire la această întrebare în cadrul procedurii în fața Curții.

## V. Apreciere juridică

14. Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA prevede cinci condiții pentru nașterea taxei. Operațiunea trebuie să fie o livrare de bunuri sau o furnizare de servicii (1) efectuată cu titlu oneros (2) de către o persoană impozabilă (3) care acționează ca atare (4), pe teritoriul unui stat membru (5). Trei dintre aceste condiții sunt îndeplinite în speță în mod incontestabil. Transferul unui teren constituie o livrare. Această livrare a fost efectuată de o persoană impozabilă pe teritoriul unui stat membru.

15. Astfel, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, pentru a răspunde la întrebarea preliminară, este necesar să se examineze dacă, în speță, se poate considera că livrarea s-a efectuat „cu titlu oneros” (a se vedea punctul A) și dacă persoana impozabilă în discuție a acționat „ca atare” (a se vedea în acest sens punctul B).

### ***A. Livrarea efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă***

16. După cum confirmă atât Comisia, cât și Republica Polonă, predarea terenului în scopul stingerii datoriei fiscale s-a efectuat cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Liberarea de o datorie pecuniară prin intermediul unei livrări de bunuri nu poate fi tratată decât drept constituirea unei creanțe pecuniare pe baza unei livrări.

17. Cu toate acestea, s-ar putea pune problema dacă livrarea și liberarea de datoria fiscală se întemeiază pe un raport juridic reciproc. În fapt, în deciziile sale, Curtea a apreciat că un asemenea raport este necesar. Astfel, o livrare de bunuri nu este efectuată „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA decât în cazul în care între furnizor și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de furnizor constituind contravaloarea efectivă a bunului livrat beneficiarului<sup>3</sup>.

18. Aspectul că, în speță, livrarea terenului și ștergerea datoriei fiscale se întemeiază pe un raport juridic rezultă deja de la articolul 66 alineatul 1 din Codul fiscal polonez. Articolul menționat reglementează un raport juridic legal. Acest raport este confirmat și de contractul de drept public prevăzut la articolul 66 alineatul 2 din Codul fiscal polonez. Cu toate acestea, se pune problema dacă în cazul stingerii legale a datoriei fiscale (articolul 66 alineatul 4 din Codul fiscal polonez), ca o consecință a dării în plată a unui bun, există realmente un raport juridic reciproc sau numai un raport juridic unilateral. În cele din urmă, nu este necesar să se clarifice acest aspect.

19. Taxa pe valoarea adăugată este un impozit *general*<sup>4</sup> pe consum prin intermediul căreia se impozitează cheltuiala beneficiarului pentru primirea unui avantaj care poate face obiectul consumului (livrare de bunuri sau prestare de servicii). Astfel, noțiunea de raport juridic considerat necesar în acest scop trebuie interpretată în sens larg. Nu poate prezenta relevanță nici validitatea din perspectiva dreptului civil, nici temeiul de drept civil sau de drept public și nici caracterul reciproc al acestui

3 — Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 32), Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 40), Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 34), Hotărârea din 17 septembrie 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punctul 18), și Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14).

4 — Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19), și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34), precum și Ordonanța din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nepublicată, EU:C:2011:825, punctul 21).

temei. Singurul aspect determinant este dacă beneficiarul face o cheltuială din patrimoniul său pentru a obține un avantaj consumabil (o livrare de bunuri sau o prestare de servicii) de la o persoană impozabilă<sup>5</sup>. Așadar, este determinant caracterul reciproc dintre cheltuială și avantajul consumabil, iar nu reciprocitatea temeiurilor juridice de drept civil sau public.

20. Având în vedere această interpretare largă a noțiunii de operațiune cu titlu oneros pe care o impune legislația în materie de accize, trebuie să se constate, în acord cu Comisia și cu Republica Polonă, că, în speță, livrarea s-a efectuat cu titlu oneros. Această concluzie este valabilă și în cazul stingerii datoriilor fiscale, prin efectul legii, în urma transferului dreptului de proprietate asupra terenului (articolul 66 alineatul 4 din Codul fiscal polonez).

## ***B. Persoana impozabilă care acționează ca atare***

### ***1. Plata datoriei fiscale ca activitate economică?***

21. În plus, trebuie să se clarifice dacă o persoană înregistrată în scopuri de TVA care, în calitate de debitor fiscal, își achită impozitele nu în bani, ci în natură, acționează în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA, mai precis „ca atare”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

22. O persoană impozabilă acționează în această calitate („ca atare”) numai dacă efectuează operațiuni în cadrul activității sale impozabile<sup>6</sup>. După cum rezultă, de altfel, de la articolul 9 din Directiva TVA, nu este suficient ca activitatea să se efectueze cu titlu oneros. Directiva impune în plus o anumită calitate, mai precis desfășurarea unei activități economice în momentul acțiunii.

23. Astfel, problema determinantă în speță este dacă plata datoriilor fiscale reprezintă o activitate economică în sensul articolului 9 din Directiva TVA. În cazul unui răspuns negativ, s-ar ridica problema dacă această concluzie ar fi diferită în cazul în care datoriile fiscale nu s-ar plăti în bani, ci în natură.

24. Potrivit articolului 9 alineatul (1) a doua teză din Directiva TVA, noțiunea „activități economice” include orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii iar, potrivit jurisprudenței, aceasta include toate etapele de producție, de comercializare și de prestare a serviciilor<sup>7</sup>.

25. Articolul 9 alineatul (1) a doua teză din Directiva TVA descrie activitățile economice cu ajutorul unor profiluri profesionale. La o analiză mai atentă, observăm că este vorba despre o delimitare tipologică prin enumerarea mai multor categorii de întreprinderi (profiluri profesionale). Spre deosebire de o noțiune abstractă, descrierea tipologică este mai deschisă. Apartenența la o categorie nu trebuie să se stabilească pe baza unei calificări de natură logico-abstractă, ci în funcție de gradul de similitudine cu arhetipul (modelul). Nu trebuie să existe toate proprietățile caracteristice respectivei categorii, ci, în cazuri individuale, o caracteristică sau alta poate lipsi. Cazul individual supus aprecierii este clasat în categoria respectivă numai pe baza comparării aspectelor similare. Această clasificare impune o analiză de ansamblu în fiecare caz individual, care să țină seama de percepția publicului și de gradul de similitudine cu arhetipul (modelul originar).

5 — Astfel, inclusiv bacșișul achitat în mod unilateral și voluntar după executarea contractului de servire într-un restaurant reprezintă remunerația pentru un serviciu.

6 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punctele 17 și urm.), Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 66), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 42).

7 — A se vedea printre altele Hotărârea din 4 decembrie 1990, van Tiel (C-186/89, EU:C:1990:429, punctul 17), Hotărârea din 26 iunie 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punctul 41), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 41).

26. Chiar dacă noțiunea de activitate economică trebuie interpretată în sens larg<sup>8</sup>, plata datoriilor fiscale nu este o asemenea activitate economică. În plus, plata impozitelor constă numai în îndeplinirea unei obligații personale de drept public, care incumbă oricărei persoane impozabile, chiar dacă aceasta nu este înregistrată în scopuri de TVA. Această concluzie este valabilă și în cazul impozitelor întemeiate pe desfășurarea unei activități economice, de exemplu în cazul plății creanțelor fiscale în materie de TVA.

27. Această concluzie nu se modifică nici în cazul în care datoriile fiscale se plătesc în natură. Plata în natură nu reprezintă decât o modalitate de plată specială în cadrul colectării impozitelor. La fel ca în cazul unei proceduri fiscale obișnuite, datoria fiscală care a luat naștere nu este achitată în bani, ci prin intermediul unui bun calculat la valoarea sa obiectivă, iar nu la prețul de vânzare. Prin urmare, o asemenea acțiune întreprinsă în cadrul perceperii impozitelor prevăzute de dispozițiile de drept public nu poate fi considerată o activitate economică. Transferul unor active în scopul plății datoriei fiscale proprii nu este nicidecum comparabilă cu activitatea unei persoane impozabile în scopuri de TVA, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA (de exemplu cu a unui comerciant care achiziționează bunuri în scopul vânzării lor).

28. Nici contractul de drept public prevăzut de Codul fiscal polonez nu modifică cu nimic această concluzie. Acesta garantează numai acordul părților cu privire la această modalitate specială de plată. Creditorul fiscal nu face decât să își dea acordul pentru plata în natură a creanțelor fiscale.

29. În plus, cererea de decizie preliminară nu conține niciun indiciu pentru faptul că, potrivit dispozițiilor naționale, autoritatea fiscală ar avea dreptul să se adreseze contribuabilul și să-i propună să nu își achite datoriile fiscale în bani, ci, mai degrabă, să îi cedeze un teren, care în caz contrar ar trebui achiziționat printr-o operațiune comercială. Decizia de a stinge datoriile fiscale în natură, precum și decizia privind selecția bunurilor predate aparține în exclusivitate debitorului fiscal. Autoritatea fiscală poate să își dea eventual acordul pentru o asemenea plată, dar nu o poate solicita.

30. În special, datoria fiscală se stinge, prin efectul legii, odată cu transferul bunului, până la concurența valorii acestuia. Aceasta nu depinde de voința părților din contractul de drept public sau de negocierea dintre acestea. Într-un stat de drept, valoarea bunului se stabilește pe baza unor criterii de evaluare aplicabile tuturor debitorilor fiscali. În aceste condiții, care trebuie examinate însă de instanța de trimitere, în principiu, în cazul plății unor datorii fiscale prin transferul unui bun nu se poate vorbi despre o activitate economică (tipică).

## ***2. Excepție bazată pe proximitatea cu activitatea principală impozabilă?***

31. Cu toate acestea, în speță, transferul terenului nu s-a efectuat de către un avocat sau un medic, ci de către un agent imobiliar. Astfel, nu se poate exclude o anumită proximitate dintre activitatea în discuție (darea în plată a unui teren) și activitatea economică desfășurată (tranzacțiile imobiliare).

32. Curtea a analizat un context similar în cauza Kostov<sup>9</sup>, în care o persoană impozabilă (un executor judecătoresc independent) a încheiat cu terțe persoane contracte individuale de mandat pentru achiziționarea de terenuri în cadrul unor licitații. Între obiectul contractelor și conținutul activității principale a acestuia (scoaterea la licitație) exista o anumită proximitate. Curtea a confirmat că aceste operațiuni sunt supuse TVA-ului.

8 — Hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punctul 39), Hotărârea din 26 iunie 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punctul 42), Hotărârea din 26 iunie 2007, T-Mobile Austria și alții (C-284/04, EU:C:2007:381, punctul 35), Hotărârea din 20 iunie 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, punctul 17).

9 — Hotărârea din 13 iunie 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

33. Curtea decisă că „articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană fizică, deja persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru activitățile sale de executor judecătoresc independent, trebuie considerată «persoană impozabilă» pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional, cu condiția ca această activitate să constituie o activitate în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA”<sup>10</sup>.

34. Această constatare nu poate fi însă interpretată în sensul că orice acțiune a unei persoane impozabile realizată cu titlu oneros este efectuată în calitate sa de persoană impozabilă. În situația concretă la care se referă decizia Curții, între „activitatea secundară” a unui executor judecătoresc și activitatea sa principală există o legătură strânsă. Prin urmare, în cadrul unei abordări din perspectivă tipologică, mandatul în litigiu din acea cauză exercitat ocazional pentru terți era realmente o activitate economică.

35. În schimb, în temeiul unei abordări tipologice, plata datoriilor fiscale ale unui agent imobiliar prin darea în plată a unui teren nu este o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.

36. Cu siguranță, potrivit principiului neutralității concurenței, invocat de Comisie prin analogie, toți furnizorii concurenți trebuie să se supună TVA-ului în același mod. În cazul plății datoriilor fiscale în natură nu există nicio situație de concurență cu alți debitori fiscali. Persoana care își plătește datoria fiscală nu este în concurență în momentul respectiv cu alte persoane impozabile în materie de TVA (de exemplu cu alți comercianți cu terenuri). Aceasta nu poate negocia în cadrul „stabilirii prețului de vânzare” aferent bunului care urmează să facă obiectul transferului. În plus, evaluarea bunului care urmează să facă obiectul transferului în cadrul colectării impozitului se face pe baza unor criterii obiective. Astfel, nu se poate naște nicio situație de concurență cu privire la preț.

37. În consecință, transferul unui bun în scopul compensării datoriilor fiscale se realizează în afara oricărei piețe. Această concluzie se aplică în egală măsură atât debitorilor fiscali „obișnuiți”, cât și acelor care sunt în același timp și persoane înregistrate în scopuri de TVA. În calitate de beneficiar, nici statul nu are posibilitatea de a alege dacă „dobândește” un teren sau un altul. Acesta poate opta numai dacă în locul plății în bani acceptă plata datoriei fiscale în natură, la valoarea obiectivă a bunului.

38. În mod corespunzător, Curtea consideră că nici măcar o operațiune incontestabil economică desfășurată cu titlu oneros (vânzarea de droguri) nu este impozabilă atunci când se exclude orice situație de concurență (legală) în sectorul economic<sup>11</sup>. Această idee poate fi valorificată în contextul din speță. În cazul stingerii datoriei fiscale personale prin transferul unor bunuri către creditorul fiscal (mai precis în cazul perceperii de impozite) se exclude de asemenea orice concurență între persoane impozabile.

39. Aspectul determinant este dacă, potrivit legislației naționale (în speță prin intermediul contractului de drept public prevăzut aici), în cadrul perceperii impozitelor prevăzute de dispozițiile de drept public, părților le este permis să stabilească de comun acord, la fel ca în cazul unei vânzări, bunul care face obiectul transferului și prețul aferent. Atât timp cât acest aspect nu se regăsește în cadrul plății datoriei sale fiscale, persoana impozabilă nu acționează în cadrul activității sale economice. Aceasta nu acționează, așadar, „ca atare” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Această concluzie se aplică și atunci când persoana înregistrată în scopuri de TVA este un agent imobiliar și, în locul plății în bani, dă în plată un teren.

10 — Hotărârea din 13 iunie 2013, Kostov (EU:C:2013:391, p. 31)

11 — A se vedea printre altele Hotărârea din 29 iunie 1999, Coffeshop „Siberie” (C-158/98, EU:C:1999:334, punctele 14 și 21), Hotărârea din 29 iunie 2000, Salumets și alții (C-455/98, EU:C:2000:352, punctul 19), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 49).

### 3. *Natura taxei pe valoarea adăugată*

40. Această concluzie este confirmată de natura taxei pe valoarea adăugată, care este un impozit indirect aplicat consumului. Taxa pe valoarea adăugată trebuie achitată de consumatorul final<sup>12</sup>, iar persoana impozabilă acționează „numai” ca un colector de impozite în numele statului<sup>13</sup>. În speță, inclusiv acest aspect contrazice constatarea existenței unei activități economice. Existența unei activități economice în sensul articolului 9 din Directiva TVA presupune în mod vădit ca, prin intermediul contraprestației sale – negociată cu partenerul său contractual –, persoana impozabilă să poată pune plata taxei pe valoarea adăugată în sarcina beneficiarului și să o poată colecta de la acesta. Această idee nu este compatibilă cu stingerea unei datorii fiscale prin efectul legii și nici cu faptul că statul beneficiar dorește să colecteze impozite și nu să suporte alte taxe (în speță taxa pe valoarea adăugată care ar trebui să fie pusă în sarcina sa).

### 4. *Riscul de a beneficia statul în calitate de „consumator”?*

41. Nu putem împărtăși îndoielile exprimate de Comisie în acest sens și nici nu considerăm că există riscul de a beneficia debitorului fiscal sau statul. Debitorul fiscal nu este favorizat, întrucât predarea unui bun în scopul achitării unor obligații fiscale nu ar fi supusă TVA-ului. Or, o asemenea obligație ar produce următoarele efecte: în situația în care un debitor fiscal datorează un impozit cu o valoare X, terenul valorează X, se stinge obligația fiscală X și statul trebuie să achite în plus TVA-ul, pentru ca debitorul fiscal să îl poată transfera (din nou statului). În schimb, statul nu ar economisi TVA-ul, întrucât primește bunurile în natură, independent de necesarul propriu de consum, și nu este astfel scutit de alte cheltuieli grevate de TVA.

42. Contrar accepțiunii Comisiei, există mai degrabă riscul ca existența unei operațiuni impozabile să declanșeze deducerea TVA-ului achitat în amonte inclusiv în cazul achiziției unor active de uz privat, întrucât este posibil ca acestea să fie utilizate odată pentru compensarea datoriei fiscale<sup>14</sup>.

43. Nici argumentul privind tratamentul diferit al plății impozitelor – în funcție de aspectul dacă impozitele se achită în bani (fără impozitare) sau în natură (cu impozitare) – nu ar fi convingător. Aceeași concluzie este valabilă și în ceea ce privește tratamentul diferit al plății obligațiilor fiscale în natură, în funcție de aspectul dacă plătitorii sunt persoane impozabile în scopuri de TVA sau persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA. Această calificare în materie de TVA nu poate prezenta relevanță pentru veniturile fiscale (din alte tipuri de taxe și impozite din care rezultă creanțe fiscale).

44. Astfel, în cele din urmă, rămâne numai riscul neimpozitării unui consum final în cazul în care darea în plată a unor bunuri nu ar fi considerată o activitate economică. Totuși, acest risc nu există decât atunci când, în calitatea sa de persoană impozabilă în scopuri de TVA, prestatorul (în speță societatea) a dedus deja TVA-ul aferent bunului transferat.

45. Cu toate acestea, dispozițiile articolului 16 (și ale articolului 26) din Directiva TVA previn acest risc în mod sistematic. Deși plata în natură a obligațiilor fiscale nu este o activitate economică, odată cu darea lor în plată, bunurile sunt retrase din întreprindere în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice. Astfel, prin aplicarea articolului 16 din Directiva TVA, se

12 — Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19), și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34), precum și Ordonanța din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nepublicată, EU:C:2011:825, punctul 21).

13 — Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21).

14 — În special activitățile de petrecere a timpului liber deficitare în mod durabil ale persoanei impozabile (în special în materia impozitului pe venit, se găsesc deseori în această situație avocați și medici independenți care dețin domenii viticole, crescătorii de cai, ambarcațiuni private etc.) pot fi practicate deosebit de eficient prin deducerea taxei în amonte în interes general.



corectează deducerea TVA-ului în amonte și se împiedică astfel neimpozitarea unui consum final. În consecință, persoana impozabilă în scopuri de TVA este tratată ca o persoană privată care predă statului un bun în scopul plății unor datorii fiscale. Astfel, în concluzie, se garantează egalitatea de tratament a tuturor debitorilor fiscali, indiferent dacă aceștia sunt în același timp (mai mult sau mai puțin întâmplător) persoane impozabile în scopuri de TVA.

## **5. Concluzie**

46. În concluzie, darea în plată a unui bun din patrimoniul persoanei impozabile în scopul plății datoriei sale fiscale nu este o activitate economică în cadrul căreia persoana impozabilă acționează „ca atare”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Această concluzie este valabilă și atunci când această persoană predă un bun pe care, în mod normal, l-ar tranzacționa în cadrul activității întreprinderii sale. Astfel, operațiunea în discuție nu este supusă TVA-ului în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a).

## **VI. Propunere de decizie**

47. Propunem, aşadar, Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Curtea Administrativă Supremă după cum urmează:

„Transferul dreptului de proprietate asupra unui teren de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA către creditorul fiscal, care conduce la stingerea unei datorii fiscale prin efectul legii, nu este o operațiune impozabilă în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Procedând astfel, persoana impozabilă nu acționează ca atare. Cu toate acestea, în temeiul articolului 16 din Directiva TVA, trebuie să se rectifice orice deducere a TVA-ului în amonte referitoare la bunul predat

Condiția necesară este ca numai debitorul fiscal să aibă posibilitatea de plată în natură a obligațiilor fiscale iar această dare în plată să se realizeze numai prin contractul de drept public prevăzut. Astfel, părțile nu pot influența «prețul de vânzare». Acesta trebuie să fi determinat mai degrabă pe baza unor criterii de apreciere obiective, a căror examinare revine instanței de trimitere.”