



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 19 aprilie 2018¹

Cauza C-140/17

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej
împotriva
Gmina Ryjewo**

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

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducere – Achiziționarea unui bun de capital – Afectarea bunului de capital în cazul intenției de utilizare economice incerte – Utilizare inițială pentru o activitate (din sfera autorității publice) care nu conferă dreptul de deducere – Utilizare ulterioară pentru o activitate taxabilă (schimbarea afectării) – Deducere *a posteriori* a taxei plătite în amonte pe calea regularizării deducerii”

I. Introducere

1. În prezenta procedură, Curtea trebuie să stabilească dacă deducerea în amonte este posibilă și în cazul în care, la data achiziționării bunului, persoana impozabilă nu a afectat în mod expres bunul întreprinderii sale, în condițiile în care utilizarea ulterioară a acestuia nu putea fi prevăzută în mod concret la momentul achiziției. Această problemă se ridică în speță² în legătură cu o comună care la momentul achiziției era înregistrată ca persoană impozabilă și care a utilizat bunul în scopul unor operațiuni impozabile abia după patru ani (însă înainte de expirarea termenului în care deducerea putea fi regularizată).

2. Dacă aceste evenimente s-ar fi petrecut într-o ordine cronologică inversă, comuna ar fi avut în mod incontestabil dreptul de deducere. Deducerile ar fi putut face pur și simplu obiectul unei regularizări *a posteriori* prin supunea acestei operațiuni la TVA. Este posibil ca obligația unei persoane impozabile de a plăti TVA să depindă de ordinea cronologică aleatorie în care este utilizat un bun de capital?

3. În ceea ce privește persoanele fizice care achiziționează un bun pentru a îl folosi în interes privat, odată cu Hotărârea Lennartz³, Curtea a statuat că deducerea nu este posibilă nici în cazul în care bunul este folosit în scopuri economice la un moment ulterior dobândirii sale. Cu toate acestea, cadrul juridic s-a modificat între timp, astfel încât trebuie să se clarifice dacă se poate continua pe linia acestei jurisprudențe. Poate fi ea aplicată eventual și în cazul unei comune care, la momentul

¹ Limba originală: germana.

² Pentru cauze comparabile, a se vedea: Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), și Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

³ Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

achiziționării bunului, era înregistrată ca persoană impozabilă și care nu a inclus în mod expres acest bun în exercitarea activităților sale ca autoritate publică? Este relevant în această privință dacă o comună nu este considerată persoană impozabilă numai prin raportare la condițiile de la articolul 13 din Directiva TVA?

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Articolul 13 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁴ (denumită în continuare „Directiva TVA”) prevede situațiile în care organismele de drept public nu sunt considerate persoane impozabile:

„(1) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă. [...]”

5. Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

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

6. Articolul 168 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă; [...]”

7. Articolul 184 din Directiva TVA se referă la corectarea deducerii efectuate inițial:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

8. Articolul 187 din Directiva TVA stabilește perioada în care se poate opera regularizarea:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

⁴ JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani compleți de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicată bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.”

B. Dreptul polonez

9. Articolul 15 din Legea poloneză privind taxa pe bunuri și servicii (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) ⁵ stabilește care sunt persoanele impozabile: „1. Sunt considerate persoane impozabile persoanele juridice, unitățile organizaționale fără personalitate juridică și persoanele fizice care desfășoară în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, fără să prezinte relevanță scopul sau rezultatul unei asemenea activități.

2. Activitate economică înseamnă orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv operatorii economici care exploatează resurse naturale și agricultorii, precum și activitățile independente. Sunt de asemenea considerate activități economice și operațiunile care constau în utilizarea durabilă a bunurilor corporale sau necorporale cu caracter permanent în scopul obținerii de venituri.

[...]

6. Nu sunt considerate persoane impozabile autoritățile publice și oficiile care sprijină autoritățile publice la îndeplinirea funcțiilor impuse prin dispoziții juridice specifice, pe care aceste autorități au fost desemnate să le îndeplinească, cu excepția situației în care efectuează operațiuni pe baza unor contracte de drept privat.”

10. Articolul 86 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării unor operațiuni taxabile, persoana impozabilă menționată la articolul 15 are dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte din TVA-ul datorat, sub rezerva articolului 114, a articolului 119 alineatul 4, a articolului 120 alineatele 17 și 19, precum și a articolului 124.”

11. Articolul 91 din Legea privind TVA-ul conține dispoziții referitoare la dreptul de deducere:

„2. În cazul bunurilor și serviciilor calificate de persoana impozabilă, în temeiul dispozițiilor referitoare la impozitul pe venit, drept bunuri corporale și necorporale și drepturi aferente acestora, precum și terenuri și drepturi de uzufruct perpetuu [...], regularizarea menționată la alineatul 1 trebuie efectuată de persoana impozabilă în termen de cinci ani, iar în cazul imobilelor și al drepturilor de uzufruct perpetuu, în termen de zece ani, în ambele situații începând din anul în care a avut loc luarea în folosință. [...]

⁵ Ustawa o podatku od towarów i usług din 11 martie 2004 (versiunea consolidată, Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare).

7. Alineatele 1–6 se aplică *mutatis mutandis* în cazul în care persoana impozabilă nu a avut dreptul să deducă întreaga sumă a TVA-ului achitat în amonte, aferent bunurilor și serviciilor utilizate [...], iar ulterior s-a modificat acest drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte, datorat pentru aceste bunuri sau servicii.”

III. Litigiul principal

12. Litigiul cu care a fost sesizată instanța de trimitere se referă la problema dacă comuna Ryjewo (denumită în continuare „comuna”) poate beneficia *a posteriori* de deducerea proporțională a cheltuielilor sale de investiții. La baza litigiului stă faptul că această comună a construit în localitate un cămin cultural pe care l-a folosit inițial în interes public. Costurile de construcție cuprindeau TVA.

13. La momentul construcției, comuna era înregistrată în scopuri de TVA și a depus declarațiile fiscale corespunzătoare. Inițial nu s-a invocat dreptul de deducere, întrucât căminul nu a fost folosit pentru operațiuni impozabile. De asemenea, căminul cultural nu a fost alocat în mod expres „întreprinderii” comunei.

14. La patru ani după finalizarea căminului cultural s-a modificat și destinația folosinței, acesta fiind folosit de comună și pentru operațiuni impozabile. Comuna consideră că, de la data închirierii cu titlu oneros a căminului cultural, are dreptul să deducă în parte TVA-ul achitat în amonte, menționat în facturile care fac dovada cheltuielilor cu construirea căminului cultural, prin intermediul regularizării multianuale, în conformitate cu articolul 91 alineatele 7 și 7a coroborat cu articolul 91 alineatele 1 și 2 din Legea poloneză privind TVA-ul.

15. În schimb, autoritatea fiscală a constatat că intimata nu are dreptul de a deduce TVA-ul aferent construirii și exploatarea căminului cultural. Ministrul finanțelor a considerat că achiziția de către comună a bunurilor și serviciilor în discuție, în scopuri de investiții – construirea căminului cultural, merit să fie transferat cu titlu gratuit în proprietatea Centrului cultural al comunei –, nu s-a efectuat în cadrul unei activități economice și că, prin urmare, comuna nu a acționat în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA. Utilizarea ulterioară a bunului de capital pentru activități impozabile nu înseamnă că la momentul achiziției comuna a acționat în calitate de persoană impozabilă.

16. Instanța de fond a susținut o opinie contrară. Având în vedere situația de fapt, nu se poate exclude intenția comunei de la momentul achiziționării bunurilor și serviciilor în scopul realizării investiției de a le folosi ulterior în cadrul activității sale economice. Instanța a considerat că utilizarea inițială a bunurilor și serviciilor achiziționate de persoana impozabilă în scopul unor operațiuni taxabile nu înseamnă că aceasta nu mai are dreptul de a deduce ulterior TVA-ul achitat în amonte, în cazul în care se schimbă destinația acestor bunuri și servicii și sunt utilizate în scopul unor operațiuni taxabile.

17. Ministrul finanțelor a declarat recurs împotriva hotărârii pronunțate de Wojewódzki Sąd Administracyjny (Tribunalul Administrativ Voievodal). Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), investită cu soluționarea recursului, a decis să formuleze o cerere de decizie preliminară.

IV. Procedura în fața Curții

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) a adresat Curții următoarele întrebări:

- „1. În lumina articolelor 167, 168, 184 și următoarele din Directiva TVA, precum și a principiului neutralității, o comună are dreptul la deducerea (prin regularizare) a TVA-ului aferent cheltuielilor de investiții, atunci când:
 - bunul construit (achiziționat) a fost utilizat inițial în scopul unor operațiuni netaxabile (pentru îndeplinirea funcțiilor publice ale comunei aflate pe raza sa), [dar]
 - modul de utilizare a bunului de capital s-a modificat, iar comuna îl folosește acum în scopul unor operațiuni taxabile?
2. În cadrul răspunsului la prima întrebare, prezintă relevanță faptul că la data construirii sau a achiziției bunului de capital, comuna nu și-a exprimat în mod explicit intenția de a îl utiliza în scopul unor operațiuni taxabile?
3. În cadrul răspunsului la prima întrebare, prezintă importanță faptul că bunul de capital este utilizat atât în scopul unor operațiuni taxabile, cât și în scopul unor operațiuni netaxabile (pentru îndeplinirea unor funcții publice) și că nu este posibilă alocarea în mod obiectiv a cheltuielilor concrete de investiții uneia dintre operațiunile taxabile menționate anterior?”

19. În cadrul procedurii din fața Curții au depus concluzii scrise comuna Ryjewo, Republica Polonă și Comisia Europeană. La ședința din 11 ianuarie 2018 au participat comuna, Administrația Finanțelor Publice a Republicii Polonia, Republica Polonă și Comisia Europeană.

V. Apreciere juridică

20. Întrebările pot fi analizate împreună: toate acestea au drept scop lămurirea aspectului dacă o comună poate invoca retroactiv deducerea proporțională a TVA-ului achitat, în condițiile în care modul de folosire a căminului cultural construit s-a modificat, în sensul că în prezent este utilizat în scopul prestării de servicii taxabile.

A. Articolul 168 din Directiva TVA ca expresie a principiului neutralității fiscale

21. Potrivit modului de redactare a articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, „[î]n măsura în care bunurile [...] sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile”, persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul pentru bunurile care îi sunt livrate de o altă persoană impozabilă. Toate aceste condiții sunt îndeplinite.

22. În cazul în care nu se recunoaște dreptul de deducere, utilizarea unui bun în scopul unor operațiuni taxabile este supusă TVA-ului. Acest lucru nu este, în mod evident, compatibil cu principiul neutralității fiscale din legislația în materie de TVA. Potrivit jurisprudenței Curții, sistemul comun al TVA-ului garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului⁶. Potrivit unei jurisprudențe constante, în

⁶ Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 38), Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 25 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 19).

materia TVA-ului, principiul neutralității fiscale impune, așadar, în principiu, scutirea în mod definitiv a întreprinderii, în calitate de colectoare a taxei în contul statului, de obligația de a plăti TVA⁷, cu condiția ca prin activitățile sale profesionale întreprinderea să urmărească realizarea unor operațiuni (în principiu) taxabile⁸. Aceasta este situația în prezenta cauză.

23. În plus, potrivit jurisprudenței Curții, principiul neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, se opune ca impozitarea activităților profesionale ale unei persoane impozabile să determine o dublă impozitare⁹. Obligația de a plăti TVA pentru achiziția unui bun concomitent cu impozitarea operațiunilor realizate prin intermediul acestei tranzacții constituie, așadar, o dublă impozitare. Și acest aspect pledează în favoarea posibilității de deducere *a posteriori* a taxei plătite în amonte în prezenta situație.

24. Dacă se ține seama de contextul juridic care s-a modificat între timp, acest rezultat, conform cu principiul neutralității fiscale, nu mai este neapărat incompatibil cu jurisprudența anterioară a Curții referitoare la deducerea *a posteriori* a taxei.

B. Articolul 167 din Directiva TVA ca excepție de la principiul neutralității fiscale?

1. Jurisprudența anterioară referitoare la articolul 20 din A șasea directivă

25. În contextul aplicării articolului 20 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE¹⁰, Curtea refuzase dreptul de deducere unei persoane care achiziționa un bun exclusiv în interes propriu, iar ulterior îl folosește în scopuri economice¹¹. Curtea a aplicat în mod expres această jurisprudență, parțial contestată¹², și în cazul organismelor de drept public¹³.

26. Cu toate acestea, în jurisprudența sa constantă, Curtea subliniază faptul că o persoană care achiziționează bunuri în vederea desfășurării unei activități economice în sensul articolului 9, realizează această achiziție de bunuri în calitate de persoană impozabilă chiar și în cazurile în care nu le utilizează imediat în cadrul acestei activități¹⁴. Perioada de 23 de luni în care bunul a fost utilizat în interes privat nu este de natură să împiedice deducerea integrală a TVA-ului¹⁵. În acest caz, persoana vizată a declarat însă, la momentul achiziționării bunului, că avea intenția să utilizeze ulterior bunul în scopuri economice („decizie de afectare”).

7 Hotărârea din 13 martie 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 39).

8 A se vedea Hotărârea din 13 martie 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), Hotărârea din 15 decembrie 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 51), Hotărârea din 21 aprilie 2005, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 57), și Concluziile noastre prezentate în cauza *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul 42).

9 Hotărârea din 2 iulie 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 40); a se vedea în același sens Hotărârea din 22 martie 2012, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 42), precum și Hotărârea din 23 aprilie 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, punctul 46).

10 A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1). Această dispoziție prevedea că „regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din taxa aplicată acestor bunuri. Această regularizare se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate” [traducere neoficială].

11 Hotărârea din 19 iulie 2012, *X* (C-334/10, EU:C:2012:473, punctul 17), Hotărârea din 23 aprilie 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, punctul 44), Hotărârea din 6 mai 1992, de *Jong* (C-20/91, EU:C:1992:192, punctul 17), și Hotărârea din 11 iulie 1991, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, punctele 8, 9 și 17).

12 O critică completă făcută de H. Stadie în *Rau/Dürwächter*, *UStG*, articolul 15, nota 1860 și urm. (ediția 170, actualizată în ianuarie 2017).

13 Hotărârea din 2 iunie 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335, punctele 39 și 40).

14 Hotărârea din 19 iulie 2012, *X* (C-334/10, EU:C:2012:473, punctul 31), Hotărârea din 22 martie 2012, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, punctele 44 și 52), și Hotărârea din 11 iulie 1991, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 14).

15 Hotărârea din 19 iulie 2012, *X* (C-334/10, EU:C:2012:473, punctul 27).

27. Există însă și hotărâri în care nu a fost recunoscut dreptul de deducere retroactivă¹⁶. Totuși, toate aceste hotărâri au fost pronunțate în contextul juridic al celei de A șasea directive 77/388/CEE, care s-a aplicat până la momentul intrării în vigoare a Directivei TVA. În mod corespunzător, articolul 20 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE prevedea că regularizarea deducerii se referă la anul „în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate”. Astfel, este de înțeles de ce Curtea a considerat, în pofida opiniei contrare exprimate de avocatul general Jacobs¹⁷, că în aceste cazuri nu este posibilă deducerea retroactivă a TVA-ului în conformitate cu articolul 20 din A șasea directivă 77/388/CEE¹⁸.

2. Momentul nașterii dreptului de deducere

28. Temeiul acestei jurisprudențe a Curții este articolul 167 din Directiva TVA. Potrivit acestui articol 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă¹⁹. Așadar, potrivit jurisprudenței Curții, existența dreptului de deducere depinde în mod determinant de calitatea în care acționează o persoană la momentul respectiv²⁰. Dreptul de a încasa TVA-ul deductibil ia naștere la momentul livrării (articolul 63 din Directiva TVA), ceea ce înseamnă că achiziționarea bunului este determinantă.

29. În schimb, dreptul de deducere nu va exista în cazurile în care persoana impozabilă achiziționează bunul în alte scopuri decât desfășurarea unei activități economice în sensul articolului 9 din Directiva TVA, de exemplu atunci când „il utilizează în interes propriu”²¹. În opinia Curții, consecința juridică care rezultă din coroborarea articolelor 167 și 9 din Directiva TVA este că persoana care dobândește abia ulterior calitatea de persoană impozabilă și care utilizează abia mai târziu un bun achiziționat în interes „privat” în scopul realizării de operațiuni impozabile în sensul articolului 9 din Directiva TVA nu își poate exercita *a posteriori* dreptul de deducere.

30. Dacă însă acea persoană achiziționează bunul în calitate de persoană impozabilă, ea poate invoca dreptul de deducere integrală în momentul la care dobândește bunul. Potrivit jurisprudenței Curții, este considerată persoană impozabilă persoana care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică în sensul articolului 9 din Directiva TVA²².

31. În acest sens, este neesențial faptul că bunul este utilizat ulterior numai într-o mică măsură pentru operațiuni pentru care poate fi exercitat dreptul de deducere. Potrivit articolului 184 și următoarele sau articolelor 16 și 26 din Directiva TVA, aceste împrejurări sunt luate în considerare numai *a posteriori* în vederea regularizării deducerii inițiale (prea mari)²³. În special în cazul în care un bun scutit de la plata impozitului datorat în amonte și care este utilizat ulterior în alte scopuri decât realizarea obiectului de activitate al întreprinderii există așa-numite criterii de dezafectare (articolele 16 și 26 din Directiva TVA), care au ca efect impozitarea *a posteriori* a utilizărilor care depășesc obiectul de activitate al întreprinderii.

16 Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), și Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Charles și Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punctele 89 și 90).

18 Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punctul 44).

19 A se vedea și Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Astfel cum reiese în mod expres din Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 35), Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 38), și Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctele 8 și 9).

21 Astfel cum reiese în mod expres din Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 9).

22 Astfel cum reiese în mod expres din Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punctul 27), Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 34), și Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 47); a se vedea și Concluziile noastre prezentate în cauza X (C-334/10, EU:C:2012:108, punctul 81).

23 Acesta este în definitiv și sensul Hotărârii din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punctul 28), și al Hotărârii din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 35).

3. Inexistența unei reglementări exprese referitoare la aporturi

32. Directiva TVA nu cuprinde însă dispoziții exprese pentru situațiile inverse referitoare la un aport în care un bun „achiziționat pentru uz privat” este utilizat ulterior în cadrul unei activități economice.

33. Aceasta creează tensiuni în raport cu principiul fundamental al neutralității (a se vedea punctul 22 de mai sus), astfel cum a arătat deja avocatul general Jacobs²⁴. În funcție de ordinea cronologică a utilizării economice a unui bun, consecințele juridice sunt diferite, chiar dacă perioada în care bunul este folosit în scopuri economice și TVA-ul datorat ca urmare a acestei folosințe sunt identice. În schimb, articolul 184 și următoarele din Directiva TVA relevă faptul că în cazul unei treceri de la o activitate scutită la o activitate taxabilă nu este relevantă ordinea cronologică a utilizării economice a unui bun achiziționat.

34. Un asemenea tratament diferit aplicat întreprinderilor – lăsând la o parte ordinea cronologică – care realizează operațiuni imposabile identice este greu de justificat și prin raportare la articolul 20 din Carta drepturilor fundamentale²⁵.

4. Luarea în considerare a modificării modului de redactare a Directivei TVA

35. După câte știm, Curtea nu s-a pronunțat încă în mod expres cu privire la problema deducerii *a posteriori* în cazul „aducerii ca aport” a unui bun nedobândit în calitate de persoană impozabilă în contextul noului mod de redactare al articolului 187 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA.

36. Modul de redactare modificat²⁶ a articolului 187 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA nu mai ține seama doar de momentul achiziționării sau fabricării bunului, ci și de momentul în care acesta a fost utilizat pentru prima dată ulterior achiziționării („sau, după caz, utiliza[t] prima dată”). În opinia noastră, această dispoziție vizează în special acele cazuri în care persoana impozabilă nu a afectat încă bunul activității sale economice, astfel că nu a putut să invoce dreptul de deducere (de regulă, integral și imediat) la momentul achiziției sale.

37. Potrivit modului de redactare a directivei, momentul primei utilizări este pentru acest caz baza pentru regularizările ulterioare ale TVA-ului achitat în amonte, ceea ce presupune în mod necesar deducerea (*a posteriori*) la momentul utilizării. Dacă cel care a achiziționat bunul ar fi avut la momentul achiziției bunului intenția să folosească bunul în mod corespunzător, atunci ar fi existat de la început dreptul de deducere, astfel că nu s-ar mai fi ridicat problema deducerii *a posteriori* pe calea regularizării. În prezent, întrucât prevede posibilitatea de a utiliza ulterior bunul în scopuri economice, Directiva TVA oferă în mod expres posibilitatea de a afecta *a posteriori* bunul unei asemenea activități.

38. În mod corespunzător, având în vedere noul cadru juridic, Curtea nu a negat posibilitatea unei comune, care – în mod comparabil cu situația din speță – a utilizat inițial o sală de sport în interes public, iar apoi pentru operațiuni imposabile, de a deduce ulterior în mod proporțional TVA-ul achitat²⁷.

24 Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Charles și Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punctul 75 și urm.).

25 A se vedea Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 44). În această hotărâre, Curtea a decis în mod expres că principiul neutralității fiscale se opune diferențelor de tratament nejustificate ale unor activități de investiții imobiliare identice între întreprinderi cu același profil și care desfășoară aceeași activitate.

26 Articolul 20 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE prevedea numai că regularizarea are loc numai pentru anul „în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate”.

27 Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 19 și urm.).

39. Întrucât s-a planificat mai întâi în concret utilizarea bunului în scopuri neeconomice nu există un drept de deducere imediat. Dacă însă modul de utilizare se modifică în perioada de regularizare, modul de redactare a articolului 184 și următoarele din Directiva TVA permite o regularizare ulterioară precisă *ex nunc* și *per annum* în quantum corespunzător începând cu momentul schimbării modului de utilizare a bunului. Dacă apoi se modifică din nou durata în care bunul este utilizat în scopuri economice, poate avea loc de asemenea o regularizare corespunzătoare în temeiul articolului 184 și următoarele din Directiva TVA.

40. O asemenea regularizare *a posteriori* a deducerii nerealizate corespunde și finalității articolului 184 și următoarele din Directiva TVA. Astfel cum a stabilit deja Curtea, sistemul de regularizare a deducerilor (articolele 184 și 185 din Directiva TVA) constituie un element esențial al sistemului instituit de Directiva TVA, întrucât are drept vocație să asigure corectitudinea deducerilor și, așadar, neutralitatea sarcinii fiscale²⁸. Numai o astfel de regularizare *a posteriori* are ca efect o degrevare, corespunzătoare principiului neutralității, a persoanei impozabile de la obligația de a plăti TVA-ul datorat pentru achiziționarea bunului.

41. În plus, prin această regularizare se evită diferențele de tratament dintre persoanele impozabile, bazate pe succesiunea în timp a utilizării bunului în scopuri economice și neeconomice. Această interpretare este întărită și de articolul 20 din cartă. Astfel se evită în cele din urmă atât un avantaj nejustificat, cât și un dezavantaj nejustificat pentru o persoană impozabilă.

42. Atât în ceea ce privește veniturile din impozite, cât și în ceea ce privește degrevarea în cazul utilizării unui bun în scopuri economice, modificarea *a posteriori* a deducerilor în temeiul articolului 184 și următoarele din Directiva TVA reprezintă o modalitate mai precisă, comparativ cu deducerea completă realizată pe baza unei utilizări (parțiale) planificate în scopuri economice, întrucât nu are loc nicio prefinanțare îndoielnică a întreprinderilor²⁹ prin intermediul deducerii realizate doar pe baza unei utilizări (planificate) minime în scopuri economice și a unei afectări complete a bunului bazată pe această utilizare. Nu fără motiv astfel de modele de finanțare a imobilelor folosite preponderent în scopuri locative au fost ulterior eliminate în mare măsură de legiuitorul Uniunii prin intermediul articolului 168a din Directiva TVA.

C. În subsidiar: criteriile potrivit cărora o persoană acționează în calitate de persoană impozabilă

43. În cazul în care Curtea nu este de acord cu interpretarea propusă de noi a articolului 184 și următoarele [în special a articolului 187 alineatul (2) al doilea paragraf] din Directiva TVA, se ridică următoarea întrebare: cum se stabilește dacă o comună achiziționează un bun taxabil în calitate de persoană impozabilă sau de persoană neimpozabilă, dacă la momentul achiziționării nu declară în mod expres cum va utiliza acel bun?

44. Aspectul dacă persoana impozabilă a dobândit bunul acționând în această calitate, adică pentru nevoile activității sale economice în sensul articolului 9 din Directiva TVA, este o problemă de fapt care trebuie apreciată ținând seama de toate datele speței, printre care figurează natura bunului vizat și perioada dintre dobândirea acestuia și utilizarea sa în scopul desfășurării activităților economice ale persoanei impozabile³⁰.

²⁸ Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 24).

²⁹ Acest efect apare ca urmare a faptului că potrivit articolului 184 și următoarele și de asemenea potrivit articolului 26 alineatul (1) litera (a) regularizarea are loc doar proporțional pentru fiecare an, ceea ce înseamnă că în privința acestui TVA întreprinderea beneficiază în acest timp de un împrumut fără dobândă.

³⁰ Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 58); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punctul 29), și Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 21).

1. Decizie de afectare în lipsa intenției?

45. Curtea condiționează deducerea imediată și completă de intenția, dovedită prin elemente obiective – în sensul articolului 9 din Directiva TVA – de a folosi bunul de capital în vederea exercitării unei activități economice³¹.

46. În speță, comuna nu a știut la momentul dobândirii dacă și cât de mult va folosi căminul și în scopuri economice. Prin urmare, ea nu a putut să își declare această intenție. În acest context, s-ar pretinde imposibilul din partea unei persoane impozabile. În orice caz, există impulsul îndoielnic de a realiza afectarea acestor bunuri întreprinderii prin intermediul unor „declarații de intenție” asiguratorii.

47. Curtea evită această dilemă în Hotărârea Gmina Międzyzdroje³², în care trebuia aplicat articolul 187 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA. Astfel cum arată în mod întemeiat Republica Polonă, în această hotărâre Curtea a recunoscut, chiar dacă nu în mod expres, unei comune dreptul de a deduce *a posteriori* în mod proporțional TVA-ul plătit pentru investițiile realizate într-o sală de sport, care a fost folosită după o lungă perioadă de la achiziționare pentru operațiuni locale impozabile. În această hotărâre, Curtea nu a ținut seama de decizia de afectare din momentul achiziției. Dimpotrivă, aceasta a constatat că deducerea taxelor în amonte este legată de perceperea taxelor în aval³³.

2. Afectarea potrivit articolului 13 din Directiva TVA?

48. Dacă însă nu se poate avea în vedere intenția din momentul achiziției, atunci este necesar un al criteriu. În această privință se poate lua în considerare – în orice caz în ceea ce privește organismele de drept public – articolul 13 din Directiva TVA. Pe acesta se întemeiază în esență comuna, iar Comisia a dat de înțeles în ședință că agreează această soluție.

49. Articolul 13 din Directiva TVA prevede că organismele de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice. Constituie astfel de activități cele desfășurate de organismele menționate în cadrul regimului juridic care le este propriu. Sunt excluse însă activitățile pe care le exercită în aceleași condiții juridice ca cele aplicabile operatorilor economici privați³⁴.

50. Factorul decisiv ar fi, așadar, dacă la achiziția bunului comuna a acționat ca autoritate publică. Acest lucru ar trebui însă prezumat doar în mod excepțional (de exemplu, în cazul exproprierii). Aprovizionarea în mod obișnuit cu bunuri de consum de către un organism de drept public are loc doar rareori în virtutea puterii publice. Prin urmare, în cazul achizițiilor o comună va acționa de cele mai multe ori ca persoană impozabilă.

51. Argumentația bazată pe articolul 13 din Directiva TVA nu ne convinge. Însuși modul de redactare precizează că organismele de drept public nu sunt considerate în anumite împrejurări persoane impozabile pentru operațiunile în care se angajează. Astfel, reglementarea se referă în mod expres la partea din aval (adică la prestarea de servicii), iar nu la partea din amonte (adică la achiziționarea

31 Astfel cum reiese în mod expres din Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 34), și din Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrixa și alții (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 47); a se vedea în acest sens și Concluziile noastre prezentate în cauza X (C-334/10, EU:C:2012:108, punctul 81).

32 Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 19); în același sens, Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 24).

34 Hotărârea din 29 octombrie 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 70); a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punctele 17 și 22).

serviciilor). Acest lucru devine mai evident prin articolul 13 alineatul (1) al doilea și al treilea paragraf din Directiva TVA, unde se au în vedere denaturarea concurenței (al doilea paragraf) și volumul considerabil al activităților (al treilea paragraf). Niciuna dintre aceste condiții nu poate fi aplicată în cazul părții din amonte la momentul achiziției.

52. Finalitatea articolului 13 din Directiva TVA este de a favoriza anumite activități ale organismelor de drept public³⁵, atunci când sunt desfășurate în cadrul exercitării sarcinilor publice. Dacă însă această favorizare are ca efect denaturări importante ale concurenței, potrivit articolului 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, vor fi impozitate în principiu și aceste activități economice, chiar dacă sunt desfășurate în cadrul atribuțiilor publice. Astfel, favorizarea dispare din nou.

53. În speță, aplicarea articolului 13 din Directiva TVA în cazul achizițiilor ar fi în favoarea comunei. Dacă însă o comună achiziționează un bun în calitate de autoritate publică, această abordare i-ar putea fi eventual defavorabilă. Astfel, în acest caz ar trebui să fie exclusă deducerea, chiar dacă comuna desfășoară activități economice cu bunul dobândit în calitate de autoritate publică. Pentru deducere este însă determinant, potrivit articolului 168 din Directiva TVA, dacă achiziția a fost supusă TVA-ului și dacă bunul este folosit pentru operațiuni taxabile. Astfel cum reiese din articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, poate să existe o livrare taxabilă și atunci când prestatorul transferă (constrâns de puterea publică) printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege, dreptul de proprietate asupra unui bun cu plată unei compensații.

54. Articolul 13 din Directiva TVA nu conține, așadar, nicio mențiune cu privire la problema dacă un organism de drept public acționează la achiziționarea unui bun în calitate de persoană impozabilă sau în calitate de persoană neimpozabilă, ci numai dacă trebuie considerat persoană impozabilă atunci când livrează bunuri sau prestează servicii.

3. Prezumția de afectare în cazul unei persoane impozabile care într-adevăr folosește bunul ulterior pentru operațiuni impozabile

55. Dacă Curtea va fi de acord cel puțin cu opinia noastră potrivit căreia lipsa unei dispoziții privind aporturile pentru cazurile în care nu are loc o afectare a bunului este problematică prin raportare la principiile neutralității și egalității de tratament, ar trebui să aibă în vedere cel puțin o apreciere largă a noțiunii de achiziție „în calitate de persoană impozabilă”.

56. În situațiile de fapt în care s-au pronunțat până acum hotărâri, în care s-a negat dreptul de deducere *a posteriori*, dobânditorul era la momentul achiziției bunului persoană neimpozabilă (de exemplu, în cauza Waterschap³⁶) sau a afectat bunul în mod expres abia ulterior activităților din întreprinderea sa (de exemplu, în cauza Lennartz³⁷), s-a considerat că acesta a achiziționat bunul inițial în scopuri private. Situația de fapt din speță diferă de acestea, întrucât dobânditorul este o persoană impozabilă care nu a luat nicio decizie expresă privind afectarea bunului.

³⁵ Curtea vorbește adesea în acest sens despre o *scutire de TVA*, Hotărârea din 13 decembrie 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 41), Hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punctul 55), și Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctele 20 și 21), care este de strictă interpretare.

³⁶ Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

³⁷ Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

57. În cazul unei persoane impozabile care achiziționează un bun care, prin natura sa, poate fi utilizat și în scopuri economice și care nu poate exclude posibilitatea că acest bun nu va fi folosit nici măcar o dată pentru operațiuni impozabile în perioada prevăzută la articolul 187 din Directiva TVA, se poate prezuma că în momentul în care a achiziționat bunul în calitate de persoană impozabilă l-a achiziționat cu intenția de a îl folosi ulterior și în scopuri economice. Această situație se regăsește atunci când persoana respectivă nu a afectat în mod expres bunul domeniului său de activitate neeconomic, excluzându-l astfel din sistemul TVA-ului³⁸.

58. Modul de redactare a articolului 187 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, care diferă de cel al celei de A șasea directive 77/388/CEE (pentru detalii, a se vedea punctele 36 și 37 de mai sus), pledează de asemenea în favoarea acestei soluții, întrucât are în vedere prima utilizare după achiziție („sau, după caz, utiliza[t] prima dată”).

59. Prin urmare, având în vedere modul de redactare a articolului 187 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere în cazul achizițiilor se poate naște și pe baza unei intenții potențiale de utilizare, dacă aceasta va fi ulterior confirmată. Datorită planificării inițiale de utilizare a bunului în scopuri neeconomice, dreptul există doar virtual (cuantumul deducerii fiind de 0 euro). Dacă utilizarea este ulterior modificată în perioada în care poate avea loc regularizarea, articolele 184 și 185 din Directiva TVA permit o regularizare ulterioară precisă a deducerii *ex nunc* și *per annum* în cuantum proporțional.

60. Prezumția unei astfel de intenții potențiale de utilizare viitoare nu dă persoanei impozabile dreptul imediat de deducere, ci doar deschide posibilitatea unei deduceri ulterioare proporționale, dacă bunul este utilizat pentru activități taxabile în cadrul perioadei de regularizare. Prin aceasta se evită astfel atât un avantaj nejustificat, cât și un dezavantaj nejustificat pentru persoana impozabilă.

VI. Concluzie

61. Propunem, aşadar, să se răspundă astfel la întrebările preliminare adresate de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia):

„Conform articolelor 167, 168, 184, 185 și 187 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiului neutralității fiscale, o comună are dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte pe calea unei regularizări a cheltuielilor de investiții pe care le-a făcut, dacă aceasta realizează astfel operațiuni taxabile. Acest lucru este valabil și în cazul în care bunul de capital achiziționat sau fabricat a fost utilizat inițial pentru activități neimpozabile, dacă ulterior modul de folosire a bunului s-a schimbat în perioada prevăzută la articolul 187 din Directiva TVA și comuna începe să utilizeze bunul și pentru operațiuni impozabile.

În acest sens, nu este relevant dacă la momentul fabricării sau achiziționării bunului a fost declarată expres intenția de a utiliza bunul în viitor pentru operațiuni impozabile.

În cadrul răspunsului la prima întrebare, nu prezintă importanță nici faptul că bunul de capital este utilizat atât în scopul unor operațiuni taxabile, cât și în scopul unor operațiuni netaxabile și că nu este posibilă alocarea în mod obiectiv a cheltuielilor concrete de investiții uneia dintre operațiunile menționate anterior. Acest lucru se referă numai la repartizarea deducerii în funcție de cuantumul său, iar nu la dreptul de deducere ca atare.”

³⁸ În opinia Curții, aceasta este consecința unei achiziții făcute în calitate de persoană neimpozabilă – a se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punctul 33).